

## § 7g

**Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen  
zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe**

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),  
zuletzt geändert durch StÄndG 2015 v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834;  
BStBl. I 2015, 846)

(1) <sup>1</sup>Steuerpflichtige können für die künftige Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden, bis zu 40 Prozent der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (Investitionsabzugsbeträge). <sup>2</sup>Investitionsabzugsbeträge können nur in Anspruch genommen werden, wenn

1. der Betrieb am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem die Abzüge vorgenommen werden, die folgenden Größenmerkmale nicht überschreitet:
  - a) bei Gewerbebetrieben oder der selbständigen Arbeit dienenden Betrieben, die ihren Gewinn nach § 4 Absatz 1 oder § 5 ermitteln, ein Betriebsvermögen von 235 000 Euro;
  - b) bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft einen Wirtschaftswert oder einen Ersatzwirtschaftswert von 125 000 Euro oder
  - c) bei Betrieben im Sinne der Buchstaben a und b, die ihren Gewinn nach § 4 Absatz 3 ermitteln, ohne Berücksichtigung der Investitionsabzugsbeträge einen Gewinn von 100 000 Euro;
2. der Steuerpflichtige die Summen der Abzugsbeträge und der nach den Absätzen 2 bis 4 hinzuzurechnenden oder rückgängig zu machenden Beträge nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen durch Datenfernübertragung übermittelt. <sup>2</sup>Auf Antrag kann die Finanzbehörde zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten; § 150 Absatz 8 der Abgabenordnung gilt entsprechend. <sup>3</sup>In den Fällen des Satzes 2 müssen sich die Summen der Abzugsbeträge und der nach den Absätzen 2 bis 4 hinzuzurechnenden oder rückgängig zu machenden Beträge aus den beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen ergeben.

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

(2) <sup>1</sup>Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsguts können bis zu 40 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnerhöhend hinzugerechnet werden; die Hinzurechnung darf die Summe der nach Absatz 1 abgezogenen und noch

nicht nach den Absätzen 2 bis 4 hinzugerechneten oder rückgängig gemachten Abzugsbeträge nicht übersteigen. <sup>2</sup>Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts können in dem in Satz 1 genannten Wirtschaftsjahr um bis zu 40 Prozent, höchstens jedoch um die Hinzurechnung nach Satz 1, gewinnmindernd herabgesetzt werden; die Bemessungsgrundlage für die Absetzungen für Abnutzung, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen sowie die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne von § 6 Absatz 2 und 2a verringern sich entsprechend.

(3) <sup>1</sup>Soweit in Anspruch genommene Investitionsabzugsbeträge nicht bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des jeweiligen Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres nach Absatz 2 Satz 1 hinzugerechnet wurden, sind die Abzüge nach Absatz 1 rückgängig zu machen; die vorzeitige Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen vor Ablauf der Investitionsfrist ist zulässig. <sup>2</sup>Wurde der Gewinn des maßgebenden Wirtschaftsjahres bereits einer Steuerfestsetzung oder einer gesonderten Feststellung zugrunde gelegt, ist der entsprechende Steuer- oder Feststellungsbescheid insoweit zu ändern. <sup>3</sup>Das 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. <sup>4</sup>§ 233a Absatz 2a der Abgabenordnung ist nicht anzuwenden.

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

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

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

1. der Betrieb zum Schluss des Wirtschaftsjahres, das der Anschaffung oder Herstellung vorangeht, die Größenmerkmale des Absatzes 1 Satz 2 Nummer 1 nicht überschreitet, und
2. das Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauf folgenden Wirtschaftsjahr in einer inländischen Betriebsstätte

des Betriebs des Steuerpflichtigen ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird; Absatz 4 gilt entsprechend.

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

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

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

**Inhaltsübersicht**

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 7g**

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 7g</b>	1	<b>V. Verhältnis des § 7g zu anderen Vorschriften</b>	
<b>II. Rechtsentwicklung des § 7g</b>	2	1. Verhältnis zu Vorschriften des EStG	5
<b>III. Bedeutung des § 7g</b>	3	2. Verhältnis zum UmwStG	6
<b>IV. Geltungsbereich des § 7g</b>	4	3. Verhältnis zur Handelsbilanz	7
		<b>VI. Verfahrensfragen zu § 7g</b>	18

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

	Anm.		Anm.
<b>I. Allgemeine Voraussetzungen des Investitionsabzugsbetrags (Abs. 1 Satz 1)</b>		c) Ausschließliche oder fast ausschließlich betriebliche Nutzung im Betrieb	24
1. Abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens als begünstigtes Wirtschaftsgut	20	<b>II. Weitere Voraussetzungen des Investitionsabzugsbetrags</b>	
2. Künftige Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter	21	1. Betriebsbezogene Wertgrenzen (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)	
3. Betriebliche Nutzung in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs		a) Begrenzung auf kleine und mittlere Betriebe	27
a) Verbleiben in einer inländischen Betriebsstätte dieses Betriebs	22	b) Wert des Betriebsvermögens nicht mehr als 235 000 € (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a)	28
b) Verbleibensfrist von zwei Jahren	23	c) Wirtschaftswert oder Ersatzwirtschaftswert des Betriebs nicht mehr als	

	Anm.		Anm.
125000 € (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b) . . . . .	29	<b>2. Begrenzung auf 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der begünstigten Wirtschaftsgüter . . . . .</b>	38
d) Gewinn nicht mehr als 100000 € bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c) . . . . .	30	<b>3. Abzug außerhalb der Bilanz . . . . .</b>	39
<b>2. Übermittlung der Summen der Abzugsbeträge mittels amtlich vorgeschriebener Datensätze (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2) . . . . .</b>	31	<b>4. Ausübung des Wahlrechts</b>	
<b>3. Unschädlichkeit der Verlustentstehung oder -erhöhung (Abs. 1 Satz 3) . . . . .</b>	33	a) Inanspruchnahme des Abzugsbetrags vor Durchführung der Investition . . . . .	40
<b>4. Begrenzung des Abzugsbetrags auf 200000 € (Abs. 1 Satz 4) . . . . .</b>	34	b) Geldmachung erst nach erfolgter Investition . . . . .	41
<b>III. Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags</b>		c) Kompensation nachträglicher Steuererhöhungen . . . . .	42
1. Abzug im Wirtschaftsjahr . . . . .	37	<b>5. Wegfall von Investitionsabsicht und Finanzierungszusammenhang . . . . .</b>	43
		<b>6. Änderung des Investitionsabzugsbetrags in einem späteren Wirtschaftsjahr . . . . .</b>	44

**C. Erläuterungen zu Abs. 1 aF:  
Investitionsabzugsbetrag in den Jahren  
2008 bis 2015**

	Anm.		Anm.
<b>I. Anforderungen an das begünstigte Wirtschaftsgut (Abs. 1 Satz 1 aF) . . . . .</b>	47	e) Objektiv mögliche Investition im Betrieb des Steuerpflichtigen . . . . .	53
<b>II. Voraussetzungen für den Investitionsabzugsbetrag</b>		f) Erneuter Abzugsbetrag für dasselbe Wirtschaftsgut . . . . .	54
1. Betriebsbezogene Wertgrenzen (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 aF) . . . . .	48	g) Prognoseentscheidung in der Gründungsphase oder bei Erweiterung eines Betriebs . . . . .	55
2. Absicht der voraussichtlichen Anschaffung oder Herstellung im dreijährigen Investitionszeitraum (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 aF)		<b>3. Konkretisierung des begünstigten Wirtschaftsguts in den beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 aF) . . . . .</b>	57
a) Wirtschaftsjahr erstmaliger Inanspruchnahme . . . . .	49	<b>III. Unschädlichkeit der Verlustentstehung oder -erhöhung (Abs. 1 Satz 3 aF) . . . . .</b>	58
b) Geltendmachung des Abzugsbetrags . . . . .	50	<b>IV. Begrenzung des Investitionsabzugsbetrags auf 200000 € (Abs. 1 Satz 4 aF) . . . . .</b>	59
c) Absicht zum voraussichtlichen Erwerb im Investitionszeitraum . . . . .	51		
d) Bedeutung der Investitionsbezeichnung für die Prognoseentscheidung . . . . .	52		

**D. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Gewinnerhöhende Hinzurechnung des Investitions-  
abzugsbetrags und gewinnmindernde Herabset-  
zung der Anschaffungs-/Herstellungskosten**

	Anm.		Anm.
<p><b>I. Hinzurechnung des in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrags im Wirtschaftsjahr der Investition (Abs. 2 Satz 1) . . .</b> 65</p>		<p>lungskosten bis zu 40 % (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1) . . .</p>	66
<p><b>II. Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstel-</b></p>		<p><b>III. Verringerung der Bemessungsgrundlage für AfA, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2) . . .</b></p>	70

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

	Anm.		Anm.
<p><b>I. Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags (Abs. 3 Satz 1) . . . . .</b> 75</p>		<p>lungsbescheids (Abs. 3 Sätze 2 und 3 Halbs. 1) . . . . .</p>	76
<p><b>II. Verfahrensrechtliche Durchsetzung der Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags (Abs. 3 Sätze 2 und 3)</b></p> <p>1. Änderung des entsprechenden Steuer- oder Feststel-</p>		<p>2. Verlängerung der Festsetzungsfrist (Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2) . . . . .</p>	77
		<p><b>III. Verzinsung von Steuernachzahlungen nach § 233a AO (Abs. 3 Satz 4) .</b></p>	78

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

	Anm.		Anm.
<p><b>I. Rückabwicklung sämtlicher Fördermaßnahmen (Abs. 4 Satz 1) . . . . .</b> 80</p>		<p><b>III. Verlängerung der Festsetzungsfrist (Abs. 4 Satz 3 Halbs. 2) . . . . .</b></p>	82
<p><b>II. Verfahrensrechtliche Durchsetzung der Rückgängigmachung der Fördermaßnahmen (Abs. 4 Satz 2) . . . . .</b> 81</p>		<p><b>IV. Verzinsung von Steuernachzahlungen nach § 233a AO (Abs. 4 Satz 4) .</b></p>	83

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

Anm.

Anm.

**I. Inanspruchnahme von  
Sonderabschreibungen  
iHv. 20 %** ..... 90

**II. Inanspruchnahme der  
Sonderabschreibungen** ... 91

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

Anm.

Anm.

**I. Wertgrenzen als Förder-  
voraussetzung (Abs. 6  
Nr. 1)** ..... 95

**II. Verbleibens- und Nut-  
zungsvoraussetzungen  
(Abs. 6 Nr. 2)** ..... 96

**I. Erläuterungen zu Abs. 7:  
Anwendung auf Personengesellschaften  
und Gemeinschaften** ..... 100

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 7g**

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

**Verwaltungsanweisungen zu § 7g aF:** BMF v. 12.12.1996 – IV B 2 - S 2138 - 37/96, BStBl. I 1996, 1441; BMF v. 8.6.1999 – IV C 2 - S 2139b - 20/99, BStBl. I 1999, 547;

BMF v. 1.2.2001 – IV A 6 - S 2139b - 12/00, BStBl. I 2001, 170; BMF v. 25.2.2004 – IV A 6 - S 2183b - 1/04, BStBl. I 2004, 337.

**Schrifttum zu § 7g aF ab 2007 (Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung):** HIRSCHBERGER, Passive latente Steuern als Folge des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g nF, DStR 2007, 2272; KORN, Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung gem. § 7g EStG, KÖSDI 2007, 15761; PITZKE, Der neue Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG, Vor- und Nachteile gegenüber den bisherigen Ansparabschreibungen, NWB 2007 F. 3, 14671; SCHMIDT, Übergang von der Ansparrücklage zum Investitionsabzugsbetrag, BBK 2007 F. 13, 5139; SEIFERT, Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung von kleinen und mittleren Unternehmen, DStZ 2007, 791; WESSLING/ROMSWINKEL, Wandel der „Ansparabschreibung“ zum „Investitionsabzugsbetrag“ nach dem Gesetzentwurf eines EStG 2008, Stbg 2007, 177; BRUSCHKE, Der „neue“ Investitionsabzugsbetrag, DStR 2008, 204; GRÜTZNER, Überlegungen zur Inanspruchnahme der Vergünstigungen nach § 7g nF, StuB 2008, 332; HAPPE, Praxisfragen zum Investitionsabzugsbetrag, BBK 2008 F. 13, 5159; KULOSA, Der Investitionsabzugsbetrag (§ 7g) nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 sowie neue Entwicklungen zur Ansparabschreibung, DStR 2008, 131; ÖTT, Problembereiche des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g EStG, StuB 2008, 247; PATT, Auflösung von gewinnmindernden Rücklagen bzw. Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g EStG, sj. 2008, 28; PEETZ, Investitionsabzugsbetrag statt Ansparabschreibung – eine vergleichende Betrachtung, DStZ 2008, 680; RÖHRIG, Neuregelung zu den Investitionsabzugsbeträgen und Sonderabschreibungen, EStB 2008, 113; WENDT, Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung nach dem neu gefassten § 7g EStG 2008, FR 2008, 598; HAPPE, Neue AfA-Regeln durch das Konjunkturpaket, BBK 2009 F. 13, 16; HAPPE, Vereinfachte Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen für Investitionen, BBK 2009 F. 13, 77; MEYER/BALL, (Zweifelhafte) Zweifelsfragen zu § 7g EStG, FR 2009, 641; SIEGLE, Abschreibungsmöglichkeiten beim beweglichen Anlagevermögen, NWB 2009, 1762; ZIMMERT, Latente Steuern nach BilMoG – Gesetzeslücke bei Inanspruchnahme des § 7g EStG, DStR 2010, 826; BROEMEL/ENDERT, Zur Vereinbarkeit des § 7g EStG mit EU-Recht, Ubg 2011, 720; GRÜTZNER, Ausgleich von Mehrgewinnen aufgrund einer Betriebsprüfung bei Anwendung der unterschiedlichen Regelungen des § 7g EStG, StuB 2011, 101; SCHMELTER/SUCK, Die Wirkungen des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g EStG auf die Verluste bei beschränkter Haftung nach § 15a EStG, DStR 2011, 1637; SCHMÖLLN, Die Verzinsung des Investitionsabzugsbetrags, DStR 2011, 1546; SCHOOR, Praxisrelevante Fall-Beispiele zum Investitionsabzugsbetrag, Stbg 2011, 18; WEBLING, Die Verzinsung des Investitionsabzugsbetrags, DStR 2011, 1645; GRÜTZNER, Aktuelle Einzelfragen zum Investitionsabzugsbetrag, StuB 2012, 297; KOLBE, Die voraussetzliche Anschaffung oder Herstellung eines nach § 7g Abs. 1 EStG nF begünstigten Wirtschaftsguts bei der Betriebseröffnung, StuB 2012, 851; KORN, Nachträgliche Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrags, NWB 2012, 1814; LUFT, Möglichkeiten der Weiterentwicklung des Investitionsabzugsbetrags gem. § 7g Abs. 1 EStG, DStR 2012, 57; PAUS, Steuerstundung durch den Investitionsabzugsbetrag, EStB 2012, 339; WEBLING, Erwerb eines 100%-Kommanditanteils als Anschaffung eines Wirtschaftsgutes i.S. des § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG?, DStR 2012, 687; SCHOOR, Rechtsentwicklungen zum Investitionsabzugsbetrag, StBp. 2012, 318 (Teil 1), StBp. 2013, 21 (Teil 2); KRUEWIG, Investitionsabzugsbetrag, NWB 2013, 2946 (Teil 1), NWB 2013, 3015 (Teil 2); SCHOOR, Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g EStG, BBK 2013, 328; GÖRKE, Die Kompensation von Steuererhöhungen durch nachträgliche Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen, FR 2014, 158; GRÜTZNER, Zweifelsfragen zum Investitionsabzugsbetrag, StuB 2014, 12; HAPPE, Zweifelsfragen zum Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG, BBK 2014, 127; KRATZSCH, BMF klärt wichtige Zweifelsfragen zum Investitionsabzugsbetrag, GStB 2014, 142; MEYER/BALL, Der Investitionsabzugsbetrag gem. § 7g EStG – Neue (?) Ansichten der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 20.11.2013, StBp. 2014, 232; PITZKE, BMF beantwortet Zweifelsfragen zum Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG, NWB 2014, 18; ROSARIUS, BMF überarbeitet Anwendungsschreiben zum Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG, DStZ 2014, 63; SCHMITTING/ROHLEDER, Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibungen nach § 7g EStG, BBK 2014, 954; SPIEKER, Zweifelsfragen zum Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1–4 und 7 EStG, DB 2014, 327; STEIN, Neues zur Verzinsung bei Auflösung eines IAB wegen einer nicht durchgeführten Investition, GStB 2014, 269; WARNKE, Zweifelsfragen zum Investitionsabzugs-



betrag, EStB 2014, 105; DORNHEIM, Außerbilanzielle Gewinnkorrekturen und § 15a EStG, DStZ 2015, 174; KORN, Steueroptimale Nutzung des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g EStG, KÖSDI 2015, 19510; LIPP, Aktuelle Entwicklungen beim Investitionsabzugsbetrag, NWB 2015, 1414; OTT, Investitionsabzugsbetrag und Rückstellung für passive latente Steuern, StuB 2015, 403; VOGEL/CORTEZ, Zur Europarechtskonformität der Bezugnahme auf eine „inländische Betriebsstätte“ in den §§ 6b und 7g EStG, FR 2015, 437; WEIBLICH, Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung durch Bildung einer Ansparabschreibung nach § 7g aF bei mangelnder Investitionsabsicht?, StB 2015, 35.

**Verwaltungsanweisungen:** BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493; BMF v. 15.8.2014 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, BStBl. I 2014, 1174; OFD Magdeburg v. 7.2.2014, ESt-Kartei ST § 7g EStG Fach 2 Karte 1.

**Schrifttum zu § 7g nF (Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung):** GRÜTZNER, Die Neufassung des § 7g Abs. 1 bis 4 EStG, StuB 2015, 904; REDDIG, Neue Gestaltungsmöglichkeiten beim Investitionsabzugsbetrag, NWB 2015, 3574; LECHNER/BÜHRER, Sonder-AfA nach § 7g EStG, NWB 2016, 1712; LECHNER/BÜHRER, Sonder-AfA nach § 7g EStG bei Personengesellschaften, NWB 2016, 1712; B. PAUS, Gesetzliche Umstrukturierung beim Investitionsabzugsbetrag, EStB 2016, 107; PFLÜGER, Keine Ansparabschreibung bei Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft, GStB 2016, 346; J. RIEPOLT, Der Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG bei der E-Bilanz, StuB 2016, 62; E. URBACH, Investitionsabzugsbetrag zur Kompensation von Mehreergebnissen, BeSt. 2016, 46; MEYER/BALL, Der neue Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG, StBp. 2017, 41.

**Verwaltungsanweisungen:** BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423.

1

## I. Grundinformation zu § 7g

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

Der Gesetzgeber hat § 7g ab VZ 2007 neu strukturiert und die jeweiligen Fördermaßnahmen teils bilanziell, teils außerbilanziell ausgestaltet. Die Wirkungsweise unterscheidet sich von § 7g aF erheblich. Wird planungsgemäß investiert, bewirkt der Abzugsbetrag eine endgültige außerbilanzielle Gewinnminderung. Im VZ der Investition wiederum erfolgt in Höhe des Abzugsbetrags eine außerbilanzielle Gewinnerhöhung (Abs. 2 Satz 1). Die Gewinnerhöhung kann allerdings auf Antrag des Stpfl. bilanziell durch einen Herabsetzungsbetrag (Abs. 2 Satz 2) ganz (oder teilweise) neutralisiert werden, so dass allein die Sonderabschreibung nach Abs. 5 eine Gewinnminderung bewirkt. Bleibt die geplante Investition aus, ist der Investitionsabzugsbetrag rückgängig zu machen (Abs. 3 Satz 1) und die „gestundete“ Steuer zu verzinsen (Abs. 3 Satz 4), wenn der Abzugsbetrag für Zeiträume ab 2013 in Anspruch genommen wurde. Der Stpfl. wird dann so gestellt, als hätte er die Förderung nicht in Anspruch genommen. Im Gegensatz zu § 7g aF sind damit Gewinnverlagerungen in künftige Wj., etwa zur Erlangung von Progressionsvorteilen, ausgeschlossen.

Mit Wirkung ab VZ 2016 wurde erneut in die Systematik der Förderung eingegriffen (inhaltliche Neufassung des Abs. 1 Nr. 2 und Streichung von Nr. 3). Seither entfällt die bisher erforderliche besondere Prüfung und Glaubhaftma-



chung der Investitionsabsicht. Auch sind künftige Investitionen hinsichtlich Funktion und voraussichtlicher AHK nicht mehr zu konkretisieren. Vielmehr hat der Stpfl. die Abzugsbeträge im betreffenden Wj. in einer Summe anzugeben, insgesamt max. 200 000 € im dreijährigen Investitionszeitraum. Im Zeitpunkt späterer Investition ist er frei, eine Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1, verbunden ggf. mit einer Herabsetzung nach Abs. 2 Satz 2, vorzunehmen. Wird im genannten Zeitraum nicht oder unzureichend investiert, ist der geltend gemachte Abzugsbetrag wie bisher nach Abs. 3 Satz 1 ganz oder teilweise mit entsprechender Verzinsung (§ 233a Abs. 2 AO) rückgängig zu machen.

## II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 7g 2

**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 AV, die ausschließlich oder fast ausschließlich im Betrieb des Stpfl. betrieblich genutzt wurden und dort mindestens ein Jahr verblieben.

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

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

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

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

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

**StMBG v. 21.12.1993** (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Anhebung des Förderhöchstbetrags von 45 % auf 50 %. Damit wird die im StandOG irrtümlich erfolgte Anpassung der Rücklage an die geplante, jedoch nicht verwirklichte

Absenkung der degressiven AfA auf 25 % korrigiert (vgl. BTDrucks. 12/5764, 17: Beseitigung eines redaktionellen Versehens).

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

**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 Gewerbekapital 500 000 DM) aufgehoben. Der Wert des BV darf stattdessen den Betrag von 400 000 DM nicht übersteigen. Bei Stpfl. mit Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 gilt die Wertgrenze stets als erfüllt. Streichung des Abs. 2 Satz 2, da ohne Einheitswert-Anknüpfung auch die Ermittlung eines Hilfswerts überflüssig ist. Die Rücklage für Existenzgründer (Abs. 7) wurde von 300 000 DM auf 600 000 DM erhöht und gleichzeitig der zweijährige Ansparzeitraum auf fünf Jahre ausgedehnt.

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

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

**StSenkG v. 23.10.2000** (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Absenkung des Förderhöchstbetrags für 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). Außerdem sind im Bereich der Fischerei und Aquakultur nunmehr die Leitlinien für

die Prüfung der einzelstaatlichen Beihilfen im Fischerei- und Aquakultursektor v. 20.1.2001 (ABl. EG 2001 Nr. C 19, 7) maßgebend.

**EURLUMsG v. 9.12.2004** (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158): Der Gesetzentwurf der BReg. v. 6.9.2004 (BTDrucks. 15/3677) sah eine Anpassung des Abs. 8 Satz 2 Nr. 1 und 2 an die geänderten multisektoralen 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 Sonderabreibung (Abs. 5), wenn das WG die Voraussetzungen des Abs. 6 erfüllt (zweijährige Verbleibensfrist mit fast ausschließlich eigenbetrieblicher Nutzung).

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

**AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013** (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): In Abs. 3 wird folgender Satz 4 angefügt: „§ 233a Absatz 2a der Abgabenordnung ist nicht anzuwenden“. Es handelt sich entgegen der früheren Gesetzesbegründung (vgl. BRDrucks. 302/12, 20) nicht um eine gesetzgeberische Klarstellung der VerwAuff., sondern um die gesetzliche Festschreibung der VerwAuff. (so später BRDrucks. 139/13, 123). Daraus folgt, dass eine Verzinsung der StNachzahlung gem. § 233a Abs. 2 AO für Zeiträume vor 2013 entfällt (s.u. und Anm. 75).

**StÄndG 2015 v. 2.11.2015** (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846): In Abs. 1 Satz 2 ist die Nr. 2 neu gefasst und Nr. 3 gestrichen. Daher bedarf es künftig keiner Prüfung und Glaubhaftmachung der Investitionsabsicht mehr. Ebenso wird auf die genaue Bezeichnung der geplanten Investition sowie Angaben zu den voraussichtlichen AHK verzichtet. Der Abzugsbetrag ist in einer Summe für jedes Wj. im dreijährigen Investitionszeitraum anzugeben (insgesamt max. 200 000 €). Die Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 im Wj. späterer Investitionen ist als Wahlrecht ausgestaltet. Sie kann beliebig bei jedem im Investitionszeitraum an-

geschafften/hergestellten begünstigten WG erfolgen. Nach dem inhaltlich neuen Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 ist zwingende Voraussetzung einer Inanspruchnahme des Abzugsbetrags die elektronische Übermittlung der dafür erforderlichen Daten. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 regelt die jederzeit mögliche freiwillige Rückgängigmachung des Abzugsbetrags vor Ablauf des Investitionszeitraums. Die Neuregelung ist auf Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 enden (§ 52 Abs. 16).

**Zeitlicher Geltungsbereich:** Investitionsabzugsbeträge iSd. Abs. 1 Satz 1 nF können für nach dem 31.12.2015 endende Wj. in Anspruch genommen werden. Die nach § 7g aF geltend gemachten Abzugsbeträge sind auf den Höchstbetrag von 200 000 € anzurechnen (§ 52 Abs. 16). Dabei hat die Auflösung nach § 7g aF gebildeter Abzugsbeträge nach den bisherigen gesetzlichen Regelungen zu erfolgen (§ 52 Abs. 16 Satz 3). Altes und neues Recht finden damit bis zum 31.12.2018 nebeneinander Anwendung.

**Beispiel:** Gewerbetreibender G nahm im Wj. 2014 für den geplanten Erwerb eines Transporters (voraussichtliche AK 90 000 €) einen Abzugsbetrag von 36 000 € nach § 7g Abs. 1 aF in Anspruch sowie im Wj. 2016 einen weiteren Abzugsbetrag iHv. 50 000 €. 2017 erwirbt G eine Maschine (AK 150 000 €) und diverse Büromöbel (AK 90 000 €).

Obwohl G im Wj. 2017 ausreichende Investitionen getätigt hat, ist der im Wj. 2014 geltend gemachte Abzugsbetrag von 36 000 € spätestens zum 31.12.2017 gem. Abs. 3 Satz 1 rückwirkend für 2014 gewinnerhöhend aufzulösen. Eine „Übertragung“ des 2014 gebildeten Abzugsbetrags auf die tatsächlich im Wj. 2017 vorgenommenen Investitionen ist ausgeschlossen, weil geplante und tatsächliche Investition nicht übereinstimmen. Ein Austausch von Investitionen ist nach § 7g aF unzulässig.

- ▶ *Ansparrücklagen nach § 7g aF:* Vorhandene Alt-Rücklagen sind nach Maßgabe der bisherigen Gesetzesfassungen aufzulösen. Bis dahin mindern sie den Höchstbetrag von 200 000 € (s. auch Beispiel).
- ▷ *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. oben, „UmStReformG 2008“). Die höheren Grenzwerte gelten
- ▷ *beim Investitionsabzugsbetrag* (Abs. 1) für Wj., die nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 enden (§ 52 Abs. 23 Satz 5),
  - *bei Sonderabschreibungen* (Abs. 5) für WG, die nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 angeschafft oder hergestellt werden (§ 52 Abs. 23 Satz 6). Maßgebend für die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen ist dabei das BV am Schluss des Wj., das der Anschaffung/Herstellung vorausgeht (§ 52 Abs. 23 Satz 6). Um die zeitlich befristete Erhöhung der Grenzwerte sowohl für den Investitionsabzugsbetrag als auch die Sonderabschreibung nutzen zu können, stand dem Stpfl. nur ein schmales Zeitfenster zur Verfügung. Danach musste er den Abzugsbetrag für den VZ 2009 geltend machen und bereits 2010 investieren (vgl. HAPPE, BBK 2009 F. 13, 16 [19]).
- ▷ *Verzinsung bei rückwirkendem Wegfall des Abzugsbetrags:* Wird der Abzugsbetrag nach Abs. 3 rückgängig gemacht, erfolgt gem. Abs. 3 Satz 4 eine Verzinsung der StNachzahlung gem. § 233a Abs. 2 AO (15 Monate nach Ablauf des Abzugsjahres) und nicht mehr gem. § 233a Abs. 2a AO (s. Anm. 78). Ab wann die Neuregelung gilt, ist umstritten. Nach VerwAuff. (BMF v. 15.8.2014 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, BStBl. I 2014, 1174) ist Abs. 3 Satz 4 auf Abzugsbeträge anzuwenden, die für nach dem 31.12.2012 endende Wj. erstmals in Anspruch genommen werden. Nach Ansicht des FG Berlin-Brandenb. (FG Berlin-Bran-

denb. v. 29.4.2014 – 3 K 3061/14, EFG 2014, 1375, rkr.) hingegen soll die Neuregelung unter Hinweis auf die Gesetzesmaterialien in allen noch offenen, also nicht bestandskräftig veranlagten Fällen Anwendung finden. Damit wäre eine verzinsliche Rückgängigmachung des Abzugsbetrags ggf. bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung zulässig, wenn der betreffende StBescheid unter dem Vorbehalt des § 164 Abs. 1 AO steht. Im Interesse einfacher Handhabung aller in Betracht kommenden Einzelfälle ist uE der VerwAuff. zu folgen (ebenso KORN, KÖSDI 2015, 19510 [19525]); s. Anm. 78.

► Bei *Land- und Forstwirten* ist der rückgängig gemachte Abzugsbetrag des Wj. 2012/2013 nur zeitanteilig gem. § 233a Abs. 2 AO zu verzinsen (BMF v. 15.8.2014 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, BStBl. I 2014, 1174, Tz. 1).

### 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 €. Nach Einschätzung des Gesetzgebers (vgl. BTDrucks. 18/4902, 48) soll damit die Wettbewerbssituation kleiner und mittlerer Betriebe verbessert und deren Liquidität sowie Eigenkapitalbildung unterstützt werden, verbunden mit einer Stärkung der Investitions- und Innovationskraft. Die Wirkung des Abzugsbetrags erschöpft sich in einer zinslosen Steuerstundung. Von erheblicher praktischer Bedeutung ist die Förderung auch gebrauchter WG des beweglichen AV. Die Förderung wird damit vereinfacht und sachlich deutlich erweitert. Fraglich erscheint, ob der betroffene Personenkreis angesichts eines auf 235 000 € begrenzten Eigenkapitals bzw. bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 auf 100 000 € begrenzten Gewinns tatsächlich in der Lage sein wird, das Fördervolumen von 500 000 € in vollem Umfang auszuschöpfen (kritisch und eingehend dazu PEETZ, DStZ 2008, 680).

**Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags und Herabsetzung der Anschaffungs-/Herstellungskosten:** Der Investitionsabzugsbetrag kann zwar im Jahr der Investition wieder außerbilanziell hinzugerechnet werden. 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 gebotene Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags. Eine weitergehende Gewinnminderung ist ausgeschlossen. Der Herabsetzungsbetrag des Abs. 2 Satz 2 reduziert unmittelbar die AHK des erworbenen WG. Damit eröffnen sich für den Stpfl. Gestaltungsmöglichkeiten mit Blick auf die sog. Poolabschreibung sowie den Sofortabzug für geringwertige WG (§ 6 Abs. 2 und 2a; glA PFIRRMANN in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 7g Rn. 9 und 34; s. auch Anm. 70).

**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:** Der Stpfl. nimmt im Wj. 01 einen Abzugsbetrag iHv. 40 000 € in Anspruch. Im Wj. 03 erwirbt er eine Maschine für 100 000 €. Hinsichtlich dieser Maschine kann er im Wj. 03 nach Abs. 2 sowie Abs. 5 wie folgt verfahren (ohne Normal-AfA):



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

Nach Saldierung mit der gem. Abs. 2 Satz 1 vorzunehmenden außerbilanziellen Hinzurechnung von 40 000 € verbleibt im Wj. 03 eine Gewinnminderung von 12 000 €. Alternativ kann der Stpfl. die volle Sonderabschreibung in jedem der vier darauffolgenden Wj. in Anspruch nehmen oder diese beliebig auf den Begünstigungszeitraum verteilen. Ebenso kann er den im Wj. 01 in Anspruch genommenen Abzugsbetrag fortführen und für Investitionen im Wj. 04 verwenden (Hinzurechnung und Herabsetzung iHv. 40 000 €).

**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 € uneingeschränkt Anwendung findet; SonderBE einzelner Gesellschafter sind daher gewinnerhöhend einzubeziehen (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 19) und können zum Wegfall der Förderung führen. SonderBA wiederum bewirken umgekehrt eine Gewinnminderung. Eine Vervielfältigung des Grenzwerts von 100 000 € entsprechend der Anzahl der Gesellschafter unterbleibt.

► *Kritik:* Personengesellschaften und Gemeinschaften mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 waren nach § 7g aF uneingeschränkt begünstigt. Die undifferenzierte Anwendung der Gewinngrenze von 100 000 € bewirkt nunmehr in zahlreichen Einzelfällen einen faktischen Förderausschluss (s. auch BARTONE in KORN, § 7g Rn. 37 [7/2016]; Signifikante Steuerverschärfung). Personengesellschaften und Gemeinschaften müssen daher, wollen sie die Förderung erhalten, zur Bilanzierung nach § 4 Abs. 1, § 5 übergehen (vgl. KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 17: Mit Blick auf den Übergangsgewinn sind die Vor- und Nachteile sorgfältig abzuwägen). Von welchen Motiven dieser Gesinnungswandel des Gesetzgebers getragen ist, bleibt offen. Die Betriebsbezogenheit allein jedenfalls vermag die restriktive Handhabung nicht zu rechtfertigen (so aber PRITZKE, NWB 2007 F. 3, 14671 [14674]).

**Einschränkung von Steuergestaltungen:** Der Investitionsabzugsbetrag hat gegenüber § 7g aF (bis 2006) seine Eigenschaft als bloßes Steuergestaltungsinstrument weitgehend verloren (glA KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 3: Abzug bei ausbleibender Investition zwecklos), denn ohne Investition wird der stmindernde Abzug nach Abs. 3 Satz 1 rückwirkend korrigiert, womit insbes. steuerartifliche Vorteile nachträglich entfallen. Es verbleibt lediglich ein Stundungseffekt (zur Verzinsung s. Anm. 2, 78).

#### IV. Geltungsbereich des § 7g

**Sachlicher Geltungsbereich:** Begünstigt sind Betriebe mit Einkünften aus LuF, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3) mit bestimmten betrieblichen Größenmerkmalen (s. Anm. 27–30). Die Förderung findet bei Gewinnermittlung nach § 13a nF keine Anwendung (vgl. § 13a Abs. 3 Satz 2). Die bislang außerhalb des Geltungsbereichs von § 13a nF zulässigerweise gebildeten Abzugsbeträge sind jeweils im früheren Wj. ihrer Bildung rückgängig zu machen (BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Tz. 85).



**Persönlicher Geltungsbereich:** § 7g gilt für natürliche Personen und für Mitunternehmenschaften iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 (s. auch Anm. 100) 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. 22). Zur Anwendung des § 7g bei unentgeltlicher Betriebsübertragung s. Anm. 5 „Verhältnis zu § 6 Abs. 3“.

**Anwendung bei Auslandsbeziehungen:** Sowohl die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags nach Abs. 1 (vgl. Abs. 1 Satz 1) als auch die Sonderabschreibung nach Abs. 5 (vgl. Abs. 6 Nr. 2) erfordern einen Verbleib des WG in einer inländ. BS dieses Betriebs (s. Anm. 22; wegen der damit verbundenen europarechtl. Bedenken s. Anm. 5 „Verhältnis zum EG-Vertrag“). Unschädlich ist der ständige Einsatz zwischen In- und Ausland bei Transportmitteln und Baugeräten, soweit die räumliche Bindung an den begünstigten Betrieb funktionell erhalten bleibt (s. Anm. 23 „Räumliches Verbleiben im Betrieb“).

## V. Verhältnis des § 7g zu anderen Vorschriften

### 1. Verhältnis zu Vorschriften des EStG

5

**Verhältnis zu § 4 Abs. 4a:** Der Gewinnbegriff des § 4 Abs. 4a erfährt keine Einschränkung, wenn der stl. Gewinn aufgrund eines Investitionsabzugsbetrags außerhalb der Bilanz gekürzt wurde (vgl. FG Münster v. 18.6.2013 – 2 K 1040/12 F, EFG 2014, 254, rkr.). Er mindert also den zur Ermittlung der Überentnahme maßgebenden Gewinn iSd. § 4 Abs. 4a Satz 2, so wie umgekehrt die Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 den Gewinn erhöht (ebenso HEINICKE in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 4 Rn. 525).

**Verhältnis zu § 5 Abs. 1 Satz 2:** Wegen der umgekehrten Maßgeblichkeit (s. § 5 Anm. 280) ist zu unterscheiden:

▶ *Sonderabschreibung und Herabsetzungsbetrag:* § 5 Abs. 1 Satz 2 gilt lediglich für die Sonderabschreibung nach Abs. 5 sowie den Herabsetzungsbetrag des Abs. 2 Satz 1. Diese können daher nur bei entsprechendem Ansatz in der StBil. (zum BilMoG s.u.) in Anspruch genommen werden, und zwar unabhängig vom handelsrechtl. Wertansatz (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Tz. 13). Zur Bilanzberichtigung und -änderung s. Anm. 18.

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

▶ *BilMoG:* Durch § 5 Abs. 1 idF des BilMoG wurde der Grundsatz umgekehrter Maßgeblichkeit aufgegeben. Damit können Sonderabschreibungen und Herabsetzungsbetrag nur noch in der StBil. angesetzt werden (vgl. HANDZIK in LBP, § 7g Rn. 27 f. [2/2016]; KRATZSCH in FROTSCHER/GEURTS, § 7g Rn. 5 mit Beispiel [4/2014]). Wegen der Bildung latenter Steuern in der HBil. bei Inanspruchnahme des Abzugsbetrags s. ZIMMERT (DStR 2010, 826) sowie KRUEWIG (NWB 2013, 3015 [3022]); s. auch „Verhältnis zur Handelsbilanz“.

**Verhältnis zu § 5a:** Beim Wechsel der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1, § 5 zur Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 sind bis zum Übergang in Anspruch ge-

nommene Investitionsabzugsbeträge nach Maßgabe des Abs. 3 rückgängig zu machen (§ 5a Abs. 5 Satz 3 Halbs. 2).

**Verhältnis zu § 6 Abs. 2, 2a:** Der im Investitionsjahr zulässige Herabsetzungsbetrag mindert nach Abs. 2 Satz 2 die zur Anwendung des § 6 Abs. 2, 2a maßgeblichen AHK (R 6.13 Abs. 2 Nr. 2 EStR; BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 30; s. auch Anm. 70). Neben der 20 %igen Auflösung des Sammelpostens nach § 6 Abs. 2a findet uE kumulativ § 7g Abs. 5 Anwendung (ebenso WENDT, FR 2008, 598 [603]; enger jedoch KULO-SA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 41: Keine Einbeziehung von Sammelposten; einschränkend POHL, DStR 2008, 2302 [2304]: Nur im ersten Wj. möglich).

**Verhältnis zu § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 (Betriebsübertragung):** Wird der Betrieb unentgeltlich gem. § 6 Abs. 3 übertragen, gehen nach allgemeiner Auffassung die Besteuerungsmerkmale auf den Erwerber über (s. § 6 Anm. 1200). Zur Inanspruchnahme des Abzugsbetrags durch den Rechtsvorgänger s. aber unten.

► *Ermittlung der betrieblichen Größenmerkmale:* Fraglich ist, wie bei unterjährigem Übergang des Betriebs hinsichtlich der Gewinngrenze (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c; s. Anm. 30 „Unentgeltliche Übertragung des Betriebs“) zu verfahren ist. Die FinVerw. rechnet den Gewinn des Rechtsvorgängers und -nachfolgers zusammen (vgl. BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 18). Beide werden also wie ein Betriebsinhaber behandelt. Dem ist uE zuzustimmen (ebenso KRATZSCH in FROTSCHER/GEURTS, § 7g Rn. 11 [4/2014]).

► *Inanspruchnahme des Abzugsbetrags durch den Rechtsvorgänger nach erfolgter bzw. in Aussicht gestellter Betriebsübertragung:* Durch BFH (BFH v. 10.3.2016 – IV R 14/12, BStBl. II 2016, 763, Rn. 18) ist geklärt, dass im Falle unentgeltlicher Betriebsübertragung der Rechtsvorgänger einen Abzugsbetrag auch dann noch in Anspruch nehmen kann, wenn zu diesem Zeitpunkt die Übertragung bereits erfolgt ist oder feststeht. Die Begünstigung unentgeltlicher Betriebsübertragungen iSd. § 6 Abs. 3 entspricht dem Förderzweck des § 7g (BFH v. 10.3.2016 – IV R 14/12, BStBl. II 2016, 763, Rn. 16). Allerdings muss der Rechtsvorgänger nach objektiven Kriterien erwarten können, dass die Investitionen vom Rechtsnachfolger noch fristgemäß zur Nutzung im übertragenen Betrieb vorgenommen werden (uE für § 7g nF bedeutungslos). Nach Ansicht des BFH (BFH v. 10.3.2016 – IV R 14/12, BStBl. II 2016, 763, Rn. 18) bleibt im Falle unentgeltlicher Betriebsübertragung die gewonnene Liquidität in Form geringerer Entnahmen zur Finanzierung der ESt im Betrieb erhalten. Damit ist die abweichende finanzgerichtliche Rspr. überholt (vgl. Nds. FG v. 11.4.2012 – 4 K 210/11, EFG 2012, 1537, aufgehoben durch BFH v. 10.3.2016 – IV R 14/12, BStBl. II 2016, 763; FG Rhld.-Pf. v. 23.5.2010 – 3 K 2497/08, EFG 2010, 948, rkr.). Die Entscheidung des BFH (BFH v. 10.3.2016 – IV R 14/12, BStBl. II 2016, 763) ist uE auf § 7g nF übertragbar, schon deshalb, weil das Tatbestandsmerkmal der Investitionsabsicht entfallen ist (s. Anm. 43).

► *Fortführung des Abzugsbetrags durch den Rechtsnachfolger:* Mit Inanspruchnahme der Förderung durch den Rechtsvorgänger geht der Abzugsbetrag nach BFH (BFH v. 10.3.2016 – IV R 14/12, BStBl. II 2016, 763, Rn. 17) zwingend auf den Rechtsnachfolger über. Beide sind künftig der „Stpfl.“ iSd. § 7g, denn einerseits hat es der Rechtsvorgänger in der Hand, den Abzugsbetrag nach Abs. 3 Satz 1 freiwillig rückgängig zu machen. Andererseits kann der Rechtsnachfolger frei entscheiden, ob er den Abzugsbetrag bei entsprechenden Investitionen nach Abs. 2 Satz 1 hinzurechnet sowie nach Abs. 2 Satz 2 eine Herabsetzung vor-

nimmt (s. auch KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 12: Fortführung der Pflichten aus dem gebildeten Abzugsbetrag). Unterlässt er dies, treffen die nachteiligen Rechtsfolgen des Abs. 3 Satz 1 allein den Rechtsvorgänger. Er wird sich daher gut überlegen, ob er die im Abzugsjahr gesparte ESt im Betrieb stehenlässt (so BFH v. 10.3.2016 – IV R 14/12, BStBl. II 2016, 763, Rn. 18). Ratsam erscheint, den Rechtsnachfolger bei ausbleibender Anwendung des Abs. 3 zu einem finanziellen Ausgleich zu verpflichten.

**Verhältnis zu § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 (Aufnahme eines Gesellschafters):**

Mit unentgeltlicher Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen stellt sich die Frage, wie hinsichtlich bereits vorhandener Abzugsbeträge zu verfahren ist und ob eine spätere Hinzurechnung gem. Abs. 2 Satz 1 quotal ebenso den eintretenden Gesellschafter trifft.

► *Rechtsprechung:* Die Rspr. hat sich bislang nicht ausdrücklich mit der Frage befasst, ob die Aufnahme eines Gesellschafters in ein bestehendes Einzelunternehmen nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 zur Fortführung bereits gebildeter Abzugsbeträge durch die neu entstandene PersGes. berechtigt. Einerseits wird dies in BFH v. 10.3.2016 (BFH v. 10.3.2016 – IV R 14/12, BStBl. II 2016, 763, Rn. 18) bei unentgeltlicher Übertragung eines Einzelunternehmens bejaht (s. dazu oben „Verhältnis zu § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1“), andererseits jedoch verneint, wenn ein Einzelunternehmen gem. § 24 UmwStG zum Buchwert in eine PersGes. eingebracht wird (vgl. BFH v. 27.1.2016 – X R 31/11, BFH/NV 2016, 1032; s. dazu auch „Verhältnis zum UmwStG“). Im Fall des § 24 UmwStG liegen ein tauschähnlicher Vorgang und damit ein Spezialfall der Betriebsveräußerung vor.

► *Stellungnahme:* Mit Aufnahme eines Gesellschafters in ein bestehendes Einzelunternehmen findet uE bereits Abs. 7 Anwendung (s. Anm. 100; wohl ebenso KORN, KÖSDI 2015, 19510 [19523]). Damit sind für Zwecke des § 7g Einzelunternehmer und PersGes. identisch, also derselbe Stpfl. Folgerichtig bleibt einerseits der bereits vom Einzelunternehmer geltend gemachte Abzugsbetrag vom Eintritt des neuen Gesellschafters unberührt (keine anteilige Auflösung). Andererseits trifft der spätere Hinzurechnungsbetrag des Abs. 2 Satz 1 beide Gesellschafter nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels (s. Anm. 66 „Personengesellschaften“). Gleiches gilt für den Herabsetzungsbetrag nach Abs. 2 Satz 2 (s. Anm. 66). Die Entscheidung des GrS (BFH v. 14.4.2015 – GrS 2/12, BStBl. II 2015, 1007, Rn. 60; s.u. „Verhältnis zum UmwStG“) steht dem nicht entgegen, denn PersGes. sind nach Abs. 7 als (ein einziger) Stpfl. iSd. § 7g anzusehen. Damit sind vom bisherigen Einzelunternehmer beanspruchte Abzugsbeträge mit Eintritt neuer Gesellschafter fortan Abzugsbeträge der PersGes. Der BFH (BFH v. 27.1.2016 – X R 31/11, BFH/NV 2016, 1032 Rn. 19) steht dem uE schon deshalb nicht entgegen, weil die Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen nicht unter § 24 UmwStG fällt (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 01.04 letzter Satz; zum Meinungsstreit im Schrifttum s. aber § 6 Anm. 1260).

**Verhältnis zu § 7a Abs. 6:** Der Investitionsabzugsbetrag ist weder Sonderabreibung noch erhöhte Absetzung iSd. § 7a Abs. 6. Gleichwohl kann er nicht genutzt werden, um die Gewinngrenze des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c zu unterschreiten (s. Anm. 30).

**Verhältnis zu § 15a:** Der Investitionsabzugsbetrag wird außerhalb der Bilanz angesetzt. Infolgedessen kann durch ihn im Gegensatz zu § 7g aF ein negatives Kapitalkonto iSd. § 15a Abs. 1 weder entstehen noch sich erhöhen. Damit kommt sein Abzug auch bei Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto in

Betracht (ausführl. dazu und mit Beispielen GRÜTZNER, StuB 2008, 332; s. auch SCHMELTER/SUCK, DStR 2011, 1637 [1641]: Entscheidend ist, dass der Abzugsbetrag in der GuV der Gesamthand nicht erscheint). Folgerichtig ist damit auch eine Verrechnung von Verlusten iSd. § 15a Abs. 2 mit dem Hinzurechnungsbetrag nach § 7g Abs. 2 ausgeschlossen (vgl. FG Münster v. 15.4.2014 – 1 K 3247/11 F, EFG 2015, 899, rkr.; ebenso FG Ba.-Württ. v. 19.11.2014 – 1 K 3220/12, EFG 2015, 636, rkr.).

**Verhältnis zu §§ 16, 34:** Während die Auflösung der Ansparrücklage nach § 7g aF anlässlich einer Betriebsaufgabe oder -veräußerung den begünstigten Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn erhöhte (vgl. BFH v. 20.12.2006 – X R 31/03, BStBl. II 2007, 862; BMF v. 30.10.2007 – IV B 2 - S 2139 - b/07/0001, BStBl. I 2007, 790; s. aber FG München v. 30.9.2011 – 8 V 232/11, EFG 2012, 788, rkr.: Laufender Gewinn bei unzulässig gebildeter Rücklage), entfällt diese Rechtsfolge nunmehr schon deshalb, weil der Abzugsbetrag im früheren Abzugsjahr rückgängig gemacht und nicht im Veräußerungs- bzw. Aufgabejahr hinzugerechnet wird. Er kann somit nicht mehr Teil eines stbegünstigten Aufgabe- oder Veräußerungsgewinns sein (BFH v. 27.4.2016 – X R 16/15, BFH/NV 2016, 1444, Rn. 8).

**Verhältnis zu § 32b:** Nach Auffassung des BFH (BFH v. 10.8.2011 – I R 45/10, BStBl. II 2012, 118, Rn. 18; offenlassend noch Nds. FG v. 7.5.2009 – 9 V 300/08, EFG 2009, 1363, rkr.) findet § 7g Abs. 3 aF auch für WG Anwendung, die für eine im Ausland belegene BS angeschafft werden. Damit einhergehende Verluste sind im Rahmen des sog. negativen ProgrVorb. gem. § 32b Abs. 1 Nr. 3 stmindernd zu berücksichtigen. Zur Bedeutung für den Investitionsabzugsbetrag s. § 32b Anm. 119 „Besondere Vorschriften der Einkünfte-Ermittlung“.

**Verhältnis zu § 33a:** Im Rahmen des Abzugs von Unterhaltsaufwendungen gem. § 33a Abs. 1 mindern die vom Stpfl. in Anspruch genommenen Abzugsbeträge nicht sein zur Anwendung der sog. Opfergrenze (s. § 33a Anm. 43) maßgebendes verfügbares Nettoeinkommen (BFH v. 6.2.2014 – VI R 34/12, BStBl. II 2014, 619, Rn. 18: Kein tatsächlicher Mittelabfluss; ebenso BARTONE in KORN, § 7g Rn. 7.0 [7/2016], dort auch mit Hinweisen zur Bedeutung des Abzugsbetrags für Kinder- und Krankengeld).

**Verhältnis zu anderen Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen:** Sonderabschreibungen nach Abs. 5 dürfen nicht mit erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen aufgrund anderer Vorschriften kumulieren. Der Investitionsabzugsbetrag sowie der Herabsetzungsbetrag iSd. Abs. 2 Satz 2 hingegen sind unabhängig davon zulässig, ob für das später erworbene WG eine Sonderabschreibung nach Abs. 5 oder einer anderen Vorschrift in Anspruch genommen wird (s. Anm. 88).

## 6 2. Verhältnis zum UmwStG

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

**Einbringung in eine Kapitalgesellschaft:** Nach dem GrS BFH (BFH v. 14.4.2015 – GrS 2/12, BStBl. II 2015, 1007, Rn. 58) ist abw. von der Rechtsauffassung des vorlegenden X. Senats des BFH (s. BFH v. 22.8.2012 – X R 21/09, BStBl. II 2014, 447, Rn. 18) die Betriebseinbringung zum Buchwert nach § 20 UmwStG ein veräußerungs- und tauschähnlicher Vorgang, verbunden mit einem Rechtsträgerwechsel (so bereits BFH v. 19.5.2010 – I R 70/09, BFH/NV 2010, 2072). Folglich kann die geplante Investition nicht mehr im übertragenen Betrieb verwirklicht werden, wenn im Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Ansparabschreibung die Ein-

bringung geplant, im Gange oder bereits abgeschlossen ist. Das gilt ebenso im Fall der Buchwerteinbringung, da hier eine Veräußerung gegen Gewährung neuer Anteilsrechte erfolgt (BFH v. 5.6.2002 – I R 6/01, BFH/NV 2003, 88). Der Förderzweck des § 7g kann nicht mehr erreicht werden, denn die aufnehmende KapGes. ist kein Gesamtrechtsnachfolger des einbringenden Stpfl. Die einbringungsbedingte Rechtsnachfolge erschöpft sich auf das übernommene BV. Geförderter Stpfl. und Investierender aber müssen nach dem Förderzweck des § 7g identisch sein. Eine Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 7g über seinen Wortlaut hinaus ist nicht geboten. Für die Einbringung zu einem Zwischenwert oder gemeinen Wert gelten die obigen Grundsätze entsprechend (so bereits für die Einbringung zum gemeinen Wert BFH v. 10.11.2004 – XI R 69/03, BStBl. II 2005, 596).

► *Rechtsfolge der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft* ist nach Abs. 3 Satz 1 die zwingende Rückgängigmachung des nach Abs. 1 in Anspruch genommenen Abzugsbetrags beim Einbringenden.

► *Stellungnahme:* Dem Beschl. des GrS des BFH (BFH v. 14.4.2015 – GrS 2/12, BStBl. II 2015, 1007, Rn. 58) kommt uE gleichermaßen für § 7g nF Bedeutung zu. Zwar ist das Merkmal der Investitionsabsicht entfallen, jedoch fördert auch § 7g nF nur Investitionen im selben Betrieb (Abs. 1 Satz 1; s. Anm. 22). Durch die Einbringung des Betriebs in eine KapGes. gem. § 20 UmwStG aber findet ein Rechtsträgerwechsel statt, so dass der Förderzweck nicht mehr erreicht werden kann. Insoweit unterscheidet sich die Einbringung von der Übertragung eines Betriebs nach § 6 Abs. 3, wenn auch nur marginal (s. oben „Verhältnis zu § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1“).

**Einbringung in eine Personengesellschaft:** Nach BFH (BFH v. 27.1.2016 – X R 31/11, BFH/NV 2016, 1032, Rn. 19) ist die Einbringung eines Betriebs in eine PersGes. nach § 24 UmwStG als tauschähnlicher (Veräußerungs-)Vorgang anzusehen (vgl. BFH v. 29.10.1987 – IV R 93/85, BStBl. II 1988, 374; BFH v. 21.6.1994 – VIII R 5/92, BStBl. II 1994, 856). Zwar ist die PersGes. ertragstrechl. transparent. Sie ist jedoch selbst Subjekt der Gewinnerzielung und Gewinnermittlung und kann über das Gesellschaftsrechtsverhältnis hinaus in Rechtsbeziehungen zu ihren Gesellschaftern treten. Es handelt sich daher um einen eigenständigen, von den Gesellschaftern losgelösten Rechtsträger. Buchwerteinbringungen in eine PersGes. bzw. in eine KapGes. sind im Wesentlichen identisch (BFH v. 14.4.2015 – GrS 2/12, BStBl. II 2015, 1007, Rn. 58). Daher kommt auch im Fall der Buchwerteinbringung in eine PersGes. iSd. § 24 UmwStG ein Abzugsbetrag beim Einbringenden nicht in Betracht. Die Entsch. ist auf § 7g nF uneingeschränkt übertragbar (ebenso PFLÜGER, GSStB 2016, 346).

► *Stellungnahme:* Die Entsch. des BFH (BFH v. 27.1.2016 – X R 31/11, BFH/NV 2016, 1032, Rn. 19) überzeugt nicht. Jedenfalls ist sie nicht mit BFH v. 10.3.2016 (BFH v. 10.3.2016 – IV R 14/12, BStBl. II 2016, 763, Rn. 18) in Einklang zu bringen, wonach bei unentgeltlicher Betriebsübertragung der Rechtsvorgänger den Abzugsbetrag erhält (s. „Verhältnis zu § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1“).

**Verhältnis zu § 7 UmwStG:** Bei der Rücklagenbesteuerung nach § 7 UmwStG ist der Investitionsabzugsbetrag nicht in die Ermittlung des fiktiven Dividendenanteils mit einzubeziehen (Schl.-Holst. FG v. 15.9.2016 – 4 K 98/15, juris, nrkr., Az. BFH IV R 1/17).

### 3. Verhältnis zur Handelsbilanz

Der Investitionsabzugsbetrag schlägt sich wegen außerbilanziellen Ansatzes nicht mehr in der HBil. nieder. In seiner Höhe kann also ausgeschüttet werden.

7



Jedoch besteht gem. § 274 Abs. 1 HGB eine Passivierungspflicht für latente Steuern (vgl. HIRSCHBERGER, DStR 2007, 272; WENDT, FR 2008, 598 [601]; PEETZ, DStZ 2008, 680 [683]; vgl. auch SIEGLE, NWB 2009, 1762 [1768], mit Beispielen, sowie KARRENBROCK, BB 2013, 235; s. aber ZIMMERT, DStR 2010, 826: Passivierung latenter Steuern vom Wortlaut des § 274 Abs. 1 HGB nicht gedeckt). Ihre Höhe richtet sich nach der mit dem Abzug verbundenen StEntlastung (PEETZ, DStZ 2008, 680 [683]). Davon betroffen sind bei KapGes. die KSt sowie GewSt, im Übrigen (Einzelunternehmen, PersGes.) nur die GewSt. Aus der passiven latenten Steuer wird im Wj. späterer Investitionen 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“.

**Zur Bedeutung der Handelsbilanz für den Wert des Betriebsvermögens.** s. Anm. 28.

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

Eingehend zur Vereinbarkeit des § 7g mit EU-Recht BROEMEL/ENDERT, Ubg 2011, 720; s. auch KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 9: Es bestehen europarechtl. Bedenken; ebenso BARTONE in KORN, § 7g Rn. 15.1 (7/2016); BRANDIS in BLÜMICH, § 7g Rn. 24 (3/2016): Wegen des geringen Begünstigungsumfangs kein Verstoß gegen das Beihilfeverbot; HANDZIK in LBP, § 7g Rn. 11 (2/2016): Gesetzgeber sollte europarechtl. Verstoß schnellstens beheben; s. aber KRATZSCH in FROTSCHER/GEURTS, § 7g Rn. 6, 6a (4/2014): Bedenken dürften wegen des geringen Einflusses der Begünstigten auf den Binnenmarkt nicht durchgreifen, jedoch Eingriff in die Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEUV nicht auszuschließen; GOSCH, DStR 2007, 1895 (1896); WESSLING/ROMSWINKEL, Stbg 2007, 177 (181).

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

► *Rechtsprechung des EuGH:* Nach EuGH (EuGH v. 16.4.2015 – C 591/13, BFH/NV 2015, 941) liegt ein Verstoß gegen Art. 49 AEUV und Art. 31 EWRAbk. vor, wenn Rücklagen iSd. § 6b nur auf solche Reinvestitionsgüter steuerneutral übertragen werden dürfen, die zum AV einer im Inland belegenen BS des Stpfl. gehören. Der Entsch. kommt auch für § 7g Bedeutung zu (vgl. KANZLER, FR 2015, 465). Mit § 6b Abs. 2a idF des StÄndG 2015 (BGBl. I 2015, 1834) hat der Gesetzgeber die Vorgaben des EuGH inzwischen durch Stundung der auf den Veräußerungsgewinn entfallenden ESt/KSt in nationales Recht umgesetzt.

8–17 Einstweilen frei.

18

## VI. Verfahrensfragen zu § 7g

Abs. 3 und 4 enthalten eigenständige Änderungsvorschriften (s. Anm. 75 und 81).

**Vorauszahlungen:** Der Stpfl. ist nicht gehindert, den Abzugsbetrag bereits für Zwecke der Herabsetzung laufender ESt-/KSt-Vorauszahlung geltend zu ma-



chen (ebenso KRATZSCH in FROTSCHER/GEURTS, § 7g Rn. 16 [4/2014]). 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 für das Abzugsjahr entschieden (FG Nürnberg. v. 18.11.2014 – 7 K 543/14, EFG 2015, 1204, rkr.).

Bei Betrieben der LuF ist der maßgebende Wirtschaftswert bzw. Ersatzwirtschaftswert (Grenzwert 125 000 €; 2009 bis 2010: 175 000 €; s. Anm. 2 „UntSt-ReformG 2008“) ebenfalls im Veranlagungsverfahren zu ermitteln. Ein gesondertes, Bindungswirkung entfaltendes Feststellungsverfahren sieht das Gesetz nicht vor. Stellt sich erst nachträglich eine Überschreitung des Grenzwerts von 235 000 € (2009 bis 2010: 335 000 €; s. Anm. 2 „UntStReformG 2008“) heraus, kommt eine rückwirkende Versagung der Sonderabschreibung nur unter den Voraussetzungen der §§ 164, 165 sowie §§ 172 ff. AO in Betracht (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 20; FG Nürnberg. v. 18.11.2014 – 7 K 543/14, EFG 2015, 1204, rkr.).

**Bilanzberichtigung, Bilanzänderung:** Bei rechtsfehlerhaft in Anspruch genommenem Herabsetzungsbeitrag nach Abs. 2 Satz 2 sowie Sonderabschreibung nach Abs. 5 ist der Bilanzansatz des WG zu berichtigen (§ 4 Abs. 2 Satz 1; zu Einzelheiten s. § 4 Anm. 398 f.). Wird nach Bilanzstellung 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 Hinzurechnungsbetrag nach Abs. 2 Satz 1 keine Anwendung (glA WENDT, FR 2008, 598 [601]; s. Anm. 39).

Einstweilen frei.

19

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

**I. Allgemeine Voraussetzungen des Investitionsabzugsbetrags  
(Abs. 1 Satz 1)**

**1. Abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens als begünstigtes Wirtschaftsgut** 20

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

SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 4: Neue Gestaltungsmöglichkeiten durch Überkreuzverkauf gebrauchter WG). Begünstigtes WG kann auch ein geringwertiges WG iSd. § 6 Abs. 2 (AHK bis 150 € bzw. ab VZ 2010 bis 410 €, ab VZ 2018 bis 800 €) oder ein im Sammelposten nach § 6 Abs. 2a (AHK 251 € bis 1 000 €) zu erfassendes WG sein (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 7).

**Nicht begünstigt** sind mangels Beweglichkeit immaterielle WG (s. § 5 Anm. 377; ebenso KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 5). Davon betroffen ist auch Standardsoftware (vgl. BFH v. 18.5.2011 – X R 26/09, BStBl. II 2011, 865; BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 6), nicht jedoch sog. Trivialsoftware, da insoweit abnutzbare bewegliche und selbständig nutzbare WG vorliegen (so auch BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 6 unter Hinweis auf R 5.5. Abs. 1 EStR). Eine Abgrenzung ist ebenso gegenüber unbeweglichen WG vorzunehmen. Daher fallen dachintegrierte Fotovoltaikanlagen nicht unter Abs. 1 (vgl. FG Rhld.-Pf. v. 19.3.2007 – 5 K 1639/05, EFG 2007, 1068, rkr.: Anlage weder Scheinbestandteil noch Betriebsvorrichtung).

## 21 2. Künftige Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter

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

**Nicht begünstigt** sind WG, die der Stpfl. unentgeltlich zu erwerben oder gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 in sein BV einzulegen beabsichtigt. Entsprechendes gilt bei PersGes., die WG aus dem SonderBV eines Gesellschafters erwerben oder umgekehrt in dessen SonderBV übertragen. Sie gehören bereits zum BV des begünstigten Betriebs und können daher nicht mehr begünstigt erworben werden (ebenso KRATZSCH in FROTSCHER/GEURTS, § 7g Rn. 20 [3/2014]: Betriebsbezogenheit der Förderung verhindert Abzug; BARTONE in KORN, § 7g Rn. 139 [7/2016]).

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

**Maßgebender Zeitpunkt** ist der Abschlussstichtag (= 31. Dezember bei Wj., die mit dem Kj. übereinstimmen) oder das Ende des jeweiligen Gewinnermittlungszeitraums bei Stpfl. mit Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3. Die Förderung kommt nur für solche WG in Betracht, die erst im anschließenden dreijährigen Investitionszeitraum voraussichtlich angeschafft oder hergestellt werden. Einer Prognoseentscheidung wie zu § 7g aF bedarf es nicht mehr (s. Anm. 52, 53).

**Geltendmachung des Abzugsbetrags:** Vom Abzugsjahr ist das Jahr der Inanspruchnahme des Abzugsbetrags zu unterscheiden. Folglich ist der Stpfl. nicht gehindert, einen Abzug erst nach erfolgter Anschaffung/Herstellung begünstigter WG geltend zu machen, selbst nach Ablauf des dreijährigen Investitionszeitraums (s. Anm. 41 mit Beispiel).

**3. Betriebliche Nutzung in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs****a) Verbleiben in einer inländischen Betriebsstätte dieses Betriebs**

22

Ein Investitionsabzugsbetrag ist grds. nur bei Betrieben (Einzelunternehmen, PersGes. und Körperschaften) möglich, die aktiv am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 1).

**Noch nicht eröffnete Betriebe:** Abs. 1 begünstigt auch Betriebe, die sich noch in der Eröffnungsphase befinden. Sie beginnt in dem Zeitpunkt, in dem der Stpfl. erstmals Tätigkeiten ausübt, die objektiv erkennbar auf die Vorbereitung der beabsichtigten betrieblichen Tätigkeit gerichtet sind. In Zweifelsfällen hat der Stpfl. die Absicht der Betriebseröffnung glaubhaft darzulegen (s. dazu BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 2, 3).

**Inländische Betriebsstätte:** Der Investitionsabzugsbetrag ist vom Verbleiben des WG (s. Anm. 22) „in einer inländischen Betriebsstätte“ abhängig. Der Ort des Verbleibens muss also die Voraussetzungen einer BS iSd. § 12 AO erfüllen. Eine Überführung während des zweijährigen Verbleibenszeitraums in eine ausländ. BS des Stpfl. oder eines Dritten ist schädlich. Zu europarechtl. Bedenken wegen einer möglichen Verletzung der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG-Vertrag) s. Anm. 5 „Verhältnis zum EG-Vertrag“.

**Inländische Betriebsstätte dieses Betriebs:** Die Verbleibensvoraussetzung des Abs. 1 Satz 1 knüpft an den Betrieb an, der nach den Größenmerkmalen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 begünstigt ist (s. Anm. 27–30). Das WG muss mindestens zwei Jahre in einer beliebigen inländ. BS „dieses (begünstigten) Betriebs“ verbleiben (zum zweijährigen Verbleib s. Anm. 23), 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. BS desselben Betriebs (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 38; s. auch Hess. FG v. 31.1.2013 – 4 K 985/11, juris, rkr.; offenlassend BFH v. 13.7.2016 – VIII R 16/13, juris, Rn. 23: Mehrere Praxen eines Steuerberaters in verschiedenen Städten sind keine selbständigen Betriebe iSd. § 7g). Eine Partnerschaftsgesellschaft, die weder rechtl. selbständige noch im Rahmen der Mitunternehmerschaft estrechtl. gesondert zu betrachtende Rechtsanwaltskanzleien in verschiedenen Städten betreibt und hieraus ausschließlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt, unterhält nur einen „Betrieb“ (BFH v. 13.7.2016 – VIII R 56/13, BStBl. II 2016, 936, Rn. 22).

**Übertragung des Betriebs:** Eine Verletzung der zweijährigen Verbleibensfrist liegt vor, wenn das WG veräußert oder entnommen wird. Davon ist auch im Falle einer Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs auszugehen (vgl. BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 40). Das gilt nicht, wenn nur eine BS 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. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 40; wohl aA BFH v. 27.1.2016 – X R 31/11, BFH/NV 2016, 1032, Rn. 16 betr. die Buchwerteinbringung in eine PersGes. nach § 24 UmwStG) und das Ausscheiden eines Gesellschafters

aus einer PersGes. (s. Anm. 6 „Verhältnis zum UmwStG“). Zur Förderung des unentgeltlichen Rechtsnachfolgers s. aber Anm. 5 „Verhältnis zu § 6 Abs. 3“. Voraussetzung ist in diesen Fällen, dass der Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil bis zum Ende des Verbleibens- und Nutzungszeitraums in der Hand des neuen Eigentümers bestehen bleibt und gleichzeitig die Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzungen für das begünstigte WG erfüllt werden (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 40).

**Die Verpachtung des Betriebs** berührt die Verbleibensvoraussetzungen bereits angeschaffter/hergestellter WG nicht, wenn der Betrieb vom Pächter bis zum Ende der Verbleibensfrist unverändert fortgeführt wird (vgl. KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 7). Nicht begünstigt hingegen sind während der Betriebsverpachtung angeschaffte/hergestellte WG (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 1; BFH v. 19.11.2007 – VIII B 70/01, BFH/NV 2008, 380; Nds. FG v. 9.11.2005 – 1 K 201/03, EFG 2006, 726, rkr.; FG Köln v. 24.9.2008 – 7 K 1431/07, EFG 2009, 102, rkr.; KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 7; BARTONE in KORN, § 7g Rn. 19.1 [7/2016]; PAUS, EStB 2012, 339 [340], unter Hinweis darauf, dass evtl. auch gewerblich geprägte PersGes. sowie rein vermögensverwaltende GmbH von § 7g ausgeschlossen sind). Die der OG verpachtete BS ist keine BS des OT (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 nach Auffassung des BFH erfüllt (vgl. BFH v. 19.3.2014 – X R 46/11, BFH/NV 2014, 1143, Rn. 19; ebenso BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 39). Die Gewährung des Abzugsbetrags setzt allerdings voraus, dass das Größenmerkmal des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 (s. Anm. 27–30) in Bezug auf denjenigen Betrieb, in dem die Investition erfolgen soll, auch dann erfüllt ist, wenn die Größe desjenigen Betriebs, in dem das WG ebenfalls genutzt werden soll, in die Betrachtung einbezogen wird (s. auch KRATZSCH in FROTSCHER/GEURTS, § 7g Rn. 51 [4/2014]; einschränkend jedoch KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 7: Begünstigung wegen getrennter Anwendung des § 7g auf Besitz- und Betriebsunternehmen nicht zwingend). Das gilt jedoch nicht, wenn die Betriebsaufspaltung ohne Anteilsbesitz allein aufgrund tatsächlicher Machtstellung besteht (BFH v. 29.11.2007 – IV R 82/05, BStBl. II 2008, 471; BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 39; KRATZSCH in FROTSCHER/GEURTS, § 7g Rn. 51 [4/2014]).

**Nutzung in mehreren Betrieben:** Der BFH (BFH v. 19.3.2014 – X R 46/11, BFH/NV 2014, 1142, Rn. 19; s. auch die zustimmende Anm. von ROSARIUS, DStZ 2014, 470) sieht in der Verwendung des WG in mehreren Betrieben des Stpfl. keine schädliche betriebsfremde Nutzung. Im Streitfall wurde ein Mähdröschler zu 85 % für gewerbliche Lohnarbeiten und im Übrigen im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb genutzt. Allerdings ist der Gewinn (§ 4 Abs. 3) beider Betriebe zusammenzurechnen, selbst wenn dieser (im Streitfall für den landwirtschaftlichen Betrieb) nach § 4 Abs. 1 ermittelt wurde. Offen ist, ob diese Grund-

sätze nur auf organisatorisch eng verbundene Betriebe Anwendung findet (so KORN, KÖSDI 2015, 19510 [19514], unter Hinweis auf РАТКЕ, StuB 2014, 511 [513]).

**Strukturänderung:** Unbeachtlich ist, wenn Gewinne oder Verluste aufgrund struktureller Veränderungen im Betrieb künftig einer anderen Einkunftsart (zB Wechsel zwischen LuF bzw. selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb) zuzurechnen sind (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 40).

### b) Verbleibensfrist von zwei Jahren

23

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. BS 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. 80).

**Verbleiben als Anlagevermögen:** Das WG muss als AV (Begriffsbestimmung s. § 6 Anm. 151) im Betrieb verbleiben, weil Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen nur für WG des AV beansprucht werden können (s. Anm. 20).

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

► *Schädliches Ausscheiden* liegt vor bei Veräußerung des WG, entgeltlicher oder unentgeltlicher Nutzungsüberlassung an Dritte für mehr als drei Monate, Überführung in einen anderen Betrieb, in eine ausländ. BS (s. Anm. 4 und 22) oder ins UV (s.o.) bzw. ins PV und schließlich bei Aufgabe/Veräußerung des Betriebs im Verbleibens- und Nutzungszeitraum (vgl. BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 38, 40). Zur Abgrenzung kann im Einzelnen auf die zu § 7g aF ergangene Rspr. zurückgegriffen werden. Zur Nutzung in einem anderen Betrieb s. auch BFH v. 19.3.2014 – X R 46/11, BFH/NV 2014, 1143, Rn. 22; SCHOOR, StBp. 2013, 21 (24).

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

► *Unschädlich* ist dagegen ein vorzeitiges Ausscheiden des WG in folgenden Fällen (vgl. BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 40):

- ▷ *Veräußerung, Erbübergang, unentgeltliche Vermögensübertragung nach § 6 Abs. 3 oder Vermögensübergang des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach dem UmwStG* (wohl aA BFH v. 27.1.2016 – X R 31/11, BFH/NV 2016, 1032, betr. die Buchwerteinbringung in eine PersGes.; s. auch Anm. 6 „Verhältnis zum UmwStG“), wenn dieser bis zum Ende des Verbleibenszeitraums beim Erwerber verbleibt (ebenso Brandis in Blümich, § 7g Rn. 47 [3/2016]; zur Anwendung des § 6 Abs. 3 s. aber noch Anm. 5 „Verhältnis zu § 6 Abs. 3“),
- ▷ *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; BFH v. 15.10.1976 – III R 139/74, BStBl. II 1977, 59; zum Ausscheiden durch Totalschaden s. BFH v. 1.7.1977 – III R 74/76, BStBl. II 1977, 793); Entsprechendes gilt bei Brand oder Diebstahl (BARTONE in KORN, § 7g Rn. 101.1 [7/2016]),
- ▷ Umtausch wegen Mangelhaftigkeit gegen ein anderes WG gleicher oder besserer Qualität (BFH v. 8.3.1968 – VI R 29/67, BStBl. II 1968, 430),
- ▷ *Ausscheiden wegen höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs* (vgl. BFH v. 9.3.1967 – IV R 149/66, BStBl. III 1967, 238).

**Räumliches Verbleiben im Betrieb:** Unter „Verbleiben“ ist wie bereits bei § 7g aF eine dauerhafte räumliche Beziehung des WG zum Betrieb des Stpfl. zu verstehen (vgl. R 7g [2] Abs. 7 Satz 1 EStR 2005 zu § 7g aF). Dies erfordert nicht, dass „das Wirtschaftsgut 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 BS ist also einerseits nicht erforderlich, andererseits aber auch allein nicht ausreichend. Entscheidend ist die tatsächliche Einwirkungsmöglichkeit des Investors bzw. seine tatsächliche Gewalt über das WG (glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7g Rn. 47 [3/2016]: „Verbleiben“ ist nicht streng örtlich, sondern funktional aufzufassen). Im Einzelnen kann auf die frühere Rspr. und VerwAuff. zurückgegriffen werden.

Vgl. BFH v. 18.7.1979 – I R 199/75, BStBl. II 1979, 750, betr. § 32 KohleG; BFH v. 25.10.1985 – III R 79/82, BStBl. II 1986, 150, betr. § 4a InvZulG; BFH v. 23.5.1986 – III R 66/85, BStBl. II 1986, 916, betr. § 4b InvZulG; BFH v. 23.5.1986 – III R 144/85, BStBl. II 1986, 919; R 7g (2) Abs. 7 Satz 3 EStR 2005; H 7g (2–9) „Verbleibensvoraussetzung“ EStH 2007; BMF v. 28.6.2001 – IV A 5 - InvZ 1271 - 21/01, BStBl. I 2001, 379, Tz. 51-53; BMF v. 6.9.2002 – IV A 5 - InvZ 1271 - 24/02, BStBl. I 2002, 843.

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

### c) Ausschließliche oder fast ausschließlich betriebliche Nutzung im Betrieb

24

Das WG muss nach Abs. 1 Satz 1 ab dem Zeitpunkt seiner Anschaffung/Herstellung voraussichtlich bis zum Ende des darauffolgenden Wj. (Verblebensfrist; s. Anm. 23) im Betrieb des Stpfl. ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden. Der Nachweis ausschließlicher oder fast ausschließlicher betrieblicher Nutzung kann zB durch Aufzeichnung des betrieblichen und des außerbetrieblichen tatsächlichen Einsatzes des WG geführt werden, bei Maschinen und Geräten etwa durch Aufzeichnung der Betriebsstunden.

**Nutzung im Betrieb** bedeutet Gebrauch (Verwendung) oder allgemein „Einsatz“ des WG im weitesten Sinn im Betrieb. Nutzung im Betrieb des Stpfl. heißt Einsatz des WG für Zwecke dieses Betriebs. Darunter fällt auch die vorübergehende Nutzungsüberlassung an Dritte (ebenso HANDZIK in LBP, § 7g Rn. 110 [2/2016]; KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 10). Die Nutzung kann



uE darin bestehen, dass das WG vom Stpfl. selbst benutzt oder für eine künftige Benutzung durch den Stpfl. bereitgehalten (gelagert) wird, auch wenn es vorübergehend unbenutzt lagert oder wenn der Betrieb überhaupt ruht, eine BS aber noch besteht. Im Betrieb der Mitunternehmerschaft wird auch das SonderBV des Mitunternehmers genutzt und ist daher begünstigt. Die Verwendung in einem anderen Betrieb ist aus Sicht der Bindungsfrist eine außerbetriebliche Nutzung (glA KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 7, 10).

**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. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 42; BFH v. 6.4.1990 – III R 2/87, BStBl. II 1990, 752, zu § 4b InvZulG; R 7g [2] Abs. 8 EStR 2005 zu § 7g aF). Darunter fällt auch die Nutzung für Zwecke einer außerbetrieblichen Einkunftsart oder für Zwecke der Lebensführung (§ 12 Nr. 1) sowie die Nutzung in einem anderen Betrieb des Stpfl. Ein Abzugsbetrag kommt hier nur in Betracht, wenn die Nutzung in einem Betrieb mind. 90 % beträgt (zur gleichzeitigen Nutzung in mehreren Betrieben s. aber BFH v. 19.3.2014 – X R 46/11, BFH/NV 2014, 1143, Rn. 16 sowie Anm. 22). Dies beruht auf der betriebs-, nicht personenbezogenen Förderung künftiger Investitionen.

Wichtige Anwendungsfälle/Beispiele hierfür sind:

► *Fotovoltaikanlage:* Wird eine Fotovoltaikanlage gewerblich betrieben, ist der private Verbrauch des Stroms nach VerwAuff. eine unschädliche Sachentnahme des produzierten Stroms (vgl. OFD Nds. v. 26.3.2012, DStR 2012, 1185; BRANDIS in BLÜMICH, § 7g Rn. 45 [3/2016]; KALIGIN in LADEMANN, § 7g Rn. 10a [3/2016]).

► *Pkw.:* Bei Pkw. ist ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch erforderlich. Die Anwendung der 1 %-Regelung für private Fahrten genügt der 10 %-Grenze nicht (vgl. BFH v. 3.1.2006 – XI B 106/05, BFH/NV 2006, 1264; 1 %-Regelung entspricht 20 %- bis 25 %iger Privatnutzung; FG München v. 15.12.2014 – 7 K 2748/13, juris, rkr.; Sächs. FG v. 28.7.2016 – 8 K 1799/15, juris, rkr.; BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 44). Der Stpfl. ist uE jedoch nicht gehindert, beim geplanten Erwerb eines Pkw. vorzutragen, er werde künftig von der 1 %-Regelung zur Fahrtenbuchmethode wechseln (BFH v. 26.11.2009 – VIII B 190/09, BStBl. II 2013, 946; so ausdrücklich noch BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 42: Geplanter Erwerb eines weiteren Pkw. auch dann begünstigt, wenn bei vorhandenem Pkw. die 1 %-Regelung angewendet wird; vgl. auch SCHOOR, Stbg 2011, 18 [22]). Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb sowie Familienheimfahrten im Rahmen dHF. gehören zu den betrieblichen Fahrten (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 44).

Einstweilen frei.

25–26

## II. Weitere Voraussetzungen des Investitionsabzugsbetrags

### 1. Betriebsbezogene Wertgrenzen (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)

#### 27 a) Begrenzung auf kleine und mittlere Betriebe

Der Investitionsabzugsbetrag kann nur in Anspruch genommen werden, wenn der Betrieb, zu dessen AV das WG gehört, nach den in Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 genannten Größenmerkmalen zu den „kleinen oder mittleren Betrieben“ gehört (s. im Einzelnen Anm. 27–30). Zudem muss der Betrieb eine werbende Tätigkeit ausüben (BFH v. 17.8.2011 – X S 10/11, BFH/NV 2012, 50, Rn. 13; KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 12).

**Betriebsbezogenheit:** Die genannten Größenmerkmale beziehen sich auf den einzelnen Betrieb des Stpfl. (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 19). Die Abgrenzung, ob ein oder mehrere Betriebe vorliegen, richtet sich bei Gewerbebetrieben nach dem GewStRecht (zur Abgrenzung vgl. R 2.4. Abs. 1 GewStR 2016; ausführl. zur Frage, ob ein Steuerberater mit Praxen in mehreren Städten einen oder mehrere Betriebe hat, s. Hess. FG v. 31.1.2013 – 4 K 985/11, EFG 2013, 672, rkr., offenlassend BFH v. 27.8.2014 – VIII R 16/13, juris). Bei PersGes. sind die Größenmerkmale der Gesellschaft einschließlich SonderBV und Ergänzungsbilanzen maßgebend (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053; BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 19; zu § 7g aF; ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 7g Rn. 57 [3/2016]; MEYER/BALL, FR 2009, 641 [642]). Das gilt auch, wenn lediglich Sonderabschreibungen für WG des SonderBV in Anspruch genommen werden sollen (ebenso KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 13; PFIRRMANN in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 7g Rn. 14). Zum BV von KapGes. gehören auch die aktivierten eigenen Anteile (§ 274 Abs. 4 HGB).

► **Inländische Betriebsstätte:** Unterhält eine ausländ. KapGes. eine inländ. BS, ist das Betriebsgrößenmerkmal unter Einbeziehung des ausländ. BV zu bestimmen (BFH v. 15.2.2012 – I B 124/11, BFH/NV 2012, 986, Rn. 9). Sachliche (inlandsbezogene) Einschränkungen lassen sich dem Gesetz nicht entnehmen (s. auch BFH v. 10.8.2011 – I R 45/10, BStBl. II 2012, 118, Rn. 20).

**Betriebsaufspaltung:** Nach BFH (BFH v. 17.7.1991 – I R 98/88, BStBl. II 1992, 246; BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053, Rn. 49) und VerwAuff. (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 19) ist für das Besitz- sowie Betriebsunternehmen jeweils gesondert zu entscheiden, ob die betrieblichen Größenmerkmale überschritten sind (ebenso KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 12). Dabei ist zu beachten, dass die Anteile an der Betriebs-KapGes. zum notwendigen (Sonder-) BV II des Besitzunternehmens gehören. Zu den Verbleibensvoraussetzungen s. Anm. 22 f.

**Betriebsverpachtung:** Eine Förderung entfällt für solche WG, die während einer Betriebsverpachtung im Ganzen angeschafft oder hergestellt werden (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 1, unter Hinweis auf BFH v. 27.9.2001 – X R 4/99, BStBl. II 2002, 136). Zu den Verbleibensvoraussetzungen s. aber Anm. 22.

**Organschaft:** Für OT und OG ist eine jeweils gesonderte Prüfung der Größenverhältnisse vorzunehmen (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 19).

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

**Nachträgliches Über- oder Unterschreiten der Grenzwerte:** Überschreitet das BV nachträglich die betrieblichen Grenzwerte, ist der entsprechende StBescheid des Abzugsjahres nach abgabenrechtl. Vorschriften (zB §§ 164, 165, 172f. AO) zu ändern (ebenso PFIRRMANN in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 7g Rn. 15; BARTONE in KORN, § 7g Rn. 31 [7/2016]; KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 12; BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 20). Ein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO liegt uE jedoch nicht vor. Das gilt nicht für Folgeänderungen wie etwa die Auflösung des Abzugsbetrags nach Abs. 2. Werden die Grenzwerte unterschritten, ist eine nachträgliche Inanspruchnahme des Abzugsbetrags zulässig, wenn die verfahrensrechtl. Voraussetzungen einer Bescheidänderung erfüllt sind (zB § 164 Abs. 2 AO).

#### b) Wert des Betriebsvermögens nicht mehr als 235 000 € (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a) 28

Der Grenzwert von 235 000 € greift nur bei Stpfl. mit Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 oder § 5. Er findet bei Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 keine Anwendung (s. Anm. 30).

**Begriff und Höhe des Betriebsvermögens:** Zum BV gehören nach VerwAuff. (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 12) alle in der StBil. ausgewiesenen Positionen. Der Ansatz erfolgt mit den StBilanzwerten, einschließlich der Grundstückswerte (ebenso HANDZIK in LBP, § 7g Rn. 61 [2/2016]). Maßgebend ist also der Buchwert des stl. Kapitalkontos. Darauf, ob die einzelnen Positionen die Qualität eines WG haben, kommt es nicht an (s. OFD Düss. v. 7.3.2000, StEK EStG § 7g Nr. 800). Ebenso mindert die GewSt ungeachtet des ab 1.1.2008 geltenden stl. Abzugsverbots gem. § 4 Abs. 5b die Höhe des BV (vgl. OFD Hannover v. 18.5.2009, DStR 2009, 1202). Ausschüttungsverbindlichkeiten mindern im Gegensatz zu Vorabausschüttungen das BV einer KapGes. nicht, wenn die Ausschüttung erst nach dem Bilanzstichtag beschlossen wird (FG Ba.-Württ. v. 8.3.2011 – 10 K 2329/09, EFG 2011, 343, rkr.; KALIGIN in LADEMANN, § 7g Rn. 11 [3/2016]; SCHIEBL, StuB 2010, 585). Der Stpfl. kann ohne Weiteres die Höhe des BV etwa durch Entnahmen gezielt reduzieren, um die Förderkriterien zu erfüllen (s. auch PAUS, EStB 2012, 339 [341]; KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 15; KALIGIN in LADEMANN, § 7g Rn. 13 [3/2016]).

► *Bedeutung der Handelsbilanz:* Zur Bestimmung der betrieblichen Größenmerkmale sind die Werte in der HBil. unerheblich (FG Thür. v. 25.9.2013 – 3 K 947/11, EFG 2014, 524, rkr.). Daher bleibt ein in der StBil. nicht auszuweisender Anspruch auf Investitionszulage unberücksichtigt.

► *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 (zu Berechnungen dazu s. PEETZ, DStR 2008, 680 [683]).

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

► *Nachträgliche Erhöhung des Werts des Betriebsvermögens*: Zur Bedeutung einer nachträglichen Erhöhung des BV s. Anm. 27 „Nachträgliches Über- oder Unterschreiten der Grenzwerte“.

► *Steuerrückstellungen* können (Wahlrecht) nach VerwAuff. mit dem Betrag ange-  
setzt werden, der sich ohne Inanspruchnahme des Abzugsbetrags ergibt (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 13: Darlegung der maßgebenden StRückstellung durch Stpfl., wenn nur dadurch Größenmerkmal erfüllt). Es handelt sich mangels Rechtsgrundlage um eine Billigkeitsmaßnahme (glA KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 15). Im Widerspruch dazu ordnet Tz. 65 Satz 2 des BMF-Schreibens v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, an, dass aufgrund bestehender Investitionsabsicht geltend gemachte Abzugsbeträge die StRückstellung mindern.

► *Verrechnungskonten*: Führt ein Stpfl. mit zwei Betrieben Verrechnungskonten, die dazu dienen, Zahlungen demjenigen Betrieb zuzuordnen, an den sie zwar tatsächlich nicht geleistet sind, zu dem sie aber wirtschaftlich gehören, so sind die Salden dieser Verrechnungskonten in die Ermittlung der BV der beiden Betriebe einzubeziehen (BFH v. 22.4.2015 – X B 156/14, BFH/NV 2015, 1087, Rn. 7).

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

**Maßgebender Stichtag**: Entscheidend sind die Wertverhältnisse am Schluss des Wj., für das der Abzugsbetrag in Anspruch genommen wird. Damit sind neu gegründete Betriebe abw. von der Sonderabschreibung nach Abs. 5 (s. Anm. 95) nicht automatisch begünstigt.

## 29 c) Wirtschaftswert oder Ersatzwirtschaftswert des Betriebs nicht mehr als 125 000 € (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b)

Betriebe der LuF sind bei einem Wirtschaftswert bzw. Ersatzwirtschaftswert von nicht mehr als 125 000 € begünstigt. Bei Betrieben mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 geht uE nach dem Gesetzeswortlaut die Gewinngrenze von 100 000 € vor (s. Anm. 30; glA KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 16; krit. PRITZKE, NWB 2009, 2063; s. Anm. 30). Die Einheitswertfeststellung nach § 19 Abs. 1 BewG hat keine Bedeutung mehr.

**Wirtschaftswert** ist der Einheitswert ohne Wohnungswert (§§ 46 bis 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. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 14; PRITZKE, NWB 2007 F. 3, 14671 [14673]). Entsprechendes gilt für Flächen, die

dem Ehegatten gehören und gem. § 26 BewG im Rahmen der Einheitswertermittlung anzusetzen sind (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 14). Der Wohnungswert gehört zwar zum Einheitswert eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, aber nicht zum Wert des BV eines Land- und Forstwirts. Dieser stellt allein auf den Wirtschaftswert ab.

**Ersatzwirtschaftswert:** Für seine Ermittlung gelten §§ 125 f. BewG, unabhängig davon, ob die Vermögenswerte gesondert festzustellen sind. Nicht einzubeziehen sind nach VerwAuff. im Fremdeigentum stehende gepachtete Flächen (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 15). Es handelt sich wohl um eine Billigkeitsregelung, weil Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a den gesamten, also auch gepachtete Flächen umfassenden Ersatzwirtschaftswert abstellt (krit. zur Einbeziehung PRYZKE, NWB 2007 F. 3, 14671 [14673]).

#### **d) Gewinn nicht mehr als 100 000 € bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 30 (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c)**

Im Fall der Gewinnermittlung des Betriebs nach § 4 Abs. 3 sind die betrieblichen Größenmerkmale nur erfüllt, wenn der Gewinn 100 000 € nicht überschreitet. Der Investitionsabzugsbetrag ist nach Buchst. c nicht abzuziehen (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 17; glA Sächs. FG v. 10.11.2011 – 2 K 1272/11, juris, rkr., NZB IV B 153/11 als unbegründet zurückgewiesen). Folgerichtig muss dann auch der Hinzurechnungsbetrag des Abs. 2 Satz 1 unberücksichtigt bleiben (ebenso KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 17; SCHOOR, StBp. 2013, 21 [22]; Abzugs- und Hinzurechnungsbetrag bei Gewinngrenze berücksichtigen). Gleichgültig ist, ob der Wert des BV den Grenzwert des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a von 235 000 € (s. Anm. 2 und 28) überschreitet (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 16). Insoweit besteht eine erhebliche Benachteiligung gegenüber bilanzierungspflichtigen Stpfl., die den Grenzwert etwa durch Entnahmen einhalten können (s. Anm. 28). Bei Einkünften aus LuF reicht nach VerwAuff. (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 16) alternativ die Einhaltung des Wirtschafts- bzw. Ersatzwirtschaftswerts (aA uE zutreffend KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 16: Gewinngrenze geht vor).

**Auflösung von Ansparrücklagen:** Die Auflösung von Rücklagen iSd. Abs. 3 aF nach dem 31.12.2007 erhöht den maßgebenden Gewinn (BFH v. 15.4.2015 – VIII R 29/13, BFH/NV 2015, 1463, Rn. 19; so bereits Sächs. FG v. 10.11.2011 – 2 K 1272/11, juris, rkr.). Sie kann demzufolge zum Wegfall der Förderung im Auflösungsjahr führen (so auch PRYZKE, NWB 2007 F. 3, 14671 [14674]). Die genteilige Auffassung des FG Köln (FG Köln v. 10.4.2013 – 4 K 2910/10, EFG 2013, 1386, rkr.), wonach es dem Normzweck entspricht, den Auflösungsbeitrag nicht gewinnerhöhend einzubeziehen, weil auch der frühere Abzug unberücksichtigt blieb, hat sich nicht durchgesetzt (vgl. BFH v. 15.4.2015 – VIII R 29/13, BStBl. II 2015, 832, Rn. 19: § 7g enthält keinen abweichenden Gewinnbegriff; ebenso BFH v. 27.1.2016 – X R 2/14, BStBl. II 2016, 534, Rn. 24). Für nach Abs. 1 nF gebildete Abzugsbeträge hat dies wegen ihrer rückwirkenden Auflösung nach Abs. 3 nF (s. Anm. 75 f.) keine Bedeutung mehr.

**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 nach



VerwAuff. zusammenzurechnen (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 14; s. Anm. 5 „Verhältnis zu § 6 Abs. 3“). Wird die Gewinngrenze von 100 000 € eingehalten, steht ein Investitionsabzugsbetrag uE sowohl dem Rechtsvorgänger als auch dem Rechtsnachfolger zu (einheitlicher Höchstbetrag 200 000 €). Zur grundsätzlichen Abzugsberechtigung des Rechtsvorgängers s. Anm. 5 „Verhältnis zu § 6 Abs. 3“.

► *Buchwerteinbringung nach § 24 UmwStG*: Bringt der Stpfl. seinen Betrieb/Teilbetrieb zum Buchwert nach § 24 UmwStG in eine neu gegründete PersGes. ein, sind bereits in Anspruch genommene Abzugsbeträge gem. Abs. 3 Satz 1 rückgängig zu machen, weil dem Einbringenden die Förderung nicht mehr zusteht (zur BFH-Rspr. s. Anm. 6 „Verhältnis zum UmwStG“). Die Frage, ob zur Anwendung der Gewinngrenze Gewinn/Verlust des Einbringenden und der aufnehmenden Gesellschaft zusammenzurechnen sind, stellt sich daher nicht mehr (so aber noch Nds. FG v. 30.7.2015 – 14 K 111/14, EFG 2015, 1793, rkr.).

► *Die Finanzverwaltung* gestattet einen Abzugsbetrag auch in Wj. vor Einbringung von BV in eine PersGes. nach § 24 UmwStG (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 22). Es bleibt abzuwarten, ob sie daran festhalten wird.

**Personengesellschaften:** Die Gewinngrenze von 100 000 € ist betriebsbezogen anzuwenden, unabhängig von der Anzahl der beteiligten Personen (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 17; zur Gleichstellung von PersGes. und Stpfl. s. auch Abs. 7 sowie Anm. 100).

► *Sonderbetriebsvermögen/Ergänzungsbilanzen*: Im Rahmen der Ermittlung der Gewinngrenze von 100 000 € sind solche BE bzw. BA einzubeziehen, die zum SonderBV gehören bzw. sich aus Ergänzungsbilanzen ergeben (so im Erg. auch BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053, Rn. 49, zu § 7g aF; uE auf § 7g nF übertragbar). Durch gesellschaftsbezogene 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 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. 75.

► *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; KALIGIN in LADEMANN, § 7g Rn. 5 [3/2016]; PEETZ, DStZ 2008, 680 [682]: Erhebliche Einschränkung; s. aber Schl.-Holst. FG v. 14.12.2016 – 4 K 37/16, juris, rkr.: Gewinngrenze verfassungsgemäß – NZB VIII B 18/17). Dem Förderverlust können betroffene PersGes. nur durch Wechsel der Gewinnermittlungsart entgehen (vgl. WESSLING/ROMSWINKEL, Stbg 2007, 177 [178]; HANDZIK in LBP, § 7g Rn. 76 [2/2016]; verfassungsrechtl. noch im Rahmen). 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 30) brachte 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.

## 2. Übermittlung der Summen der Abzugsbeträge mittels amtlich vorgeschriebener Datensätze (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2) 31

Die starke Vereinfachung der Inanspruchnahme des Abzugsbetrags im dreijährigen Investitionszeitraum erfordert eine effiziente Überprüfung durch die FinVerw. (BTDrucks. v. 13.5.2015, 49). Daher müssen nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 die zu seiner Ermittlung erforderlichen Daten nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen durch Datenfernübertragung übermittelt werden. Die Datenübermittlung ist materiell-rechtl. Voraussetzung des Abzugs. Anderenfalls, so die Befürchtung des Gesetzgebers, verliert die FinVerw. den Überblick. Offenbar ist Neufassung des § 7g den Möglichkeiten der Datenübermittlung und -überwachung zu verdanken. Sie vermeidet künftig, dass in Anspruch genommene Abzugsbeträge versehentlich nicht hinzugerechnet (Abs. 2; s. Anm. 65 f.) oder rückgängig (Abs. 3; s. Anm. 75 f.) gemacht werden.

**Datensatz:** Bei Inanspruchnahme, Hinzurechnung oder Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen sowie entsprechenden Änderungen nach der erstmaligen Übermittlung eines Datensatzes ist jeweils ein neuer Datensatz mittels E-Bilanz oder Anlage EÜR zu versenden (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 24). Bei KStpfl. erfolgt die Übermittlung nicht im E-Bilanz-Datensatz, sondern in der KStErklärung (Anlage GK). Werden Abzugsbeträge rückgängig gemacht, nachträglich beansprucht oder geändert, ist jeweils eine berichtigte KStErklärung für alle betroffenen Jahre zu übermitteln (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 24).

**Billigkeitsmaßnahmen:** Auf Antrag des Unternehmers kann bei unbilligen Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichtet werden. § 150 Abs. 8 AO findet entsprechende Anwendung. Danach ist einem solchen Antrag zu entsprechen, wenn eine Erklärungsabgabe nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung für den Stpfl. wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar ist. Nach Verwaltungsauffassung liegen wirtschaftliche und persönliche Gründe insbes. dann vor, wenn der Stpfl. nicht über die erforderliche technische Ausstattung verfügt und es für ihn nur mit erheblichem finanziellen Aufwand möglich wäre, die für die elektronische Übermittlungen notwendigen Möglichkeiten zu schaffen oder der Stpfl. nach seinen individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht oder nur eingeschränkt in der Lage ist, die Möglichkeiten der Datenfernübertragung zu nutzen (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 25; s. auch FG Rhld.-Pf. v. 12.10.2016 – 2 K 231/15, EFG 2017, 40, nrkr., NZB III B 1731/16: wirtschaftlich unzumutbar bei geringen Gewinneinkünften). In diesem Fall müssen sich die Summen der Abzugsbeträge und der nach Abs. 2 bis 4 hinzuzurechnenden oder rückgängig zu machenden Beträge aus den der StErklärung beizufügenden Unterlagen ergeben. Das FA wiederum hat die betreffenden Abzugsbeträge manuell zu erfassen und der elektronischen Überwachung zuzuführen.

Einstweilen frei.

32

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

Abzugsbeträge iSd. Abs. 1 dürfen auch dann in Anspruch genommen werden, wenn dadurch ein Verlust entsteht oder sich erhöht. Anderenfalls wäre die Regelung gerade im Jahr der Betriebseröffnung weitgehend bedeutungslos. Infolgedessen kann ein Abzug auch für Zwecke des Verlustrücktrags nach § 10d Abs. 1 genutzt werden. Satz 3 hat nur klarstellende Bedeutung, weil das EStG keine allgemeine Einschränkung für den Abzug und Ausgleich von Verlusten vorsieht (ebenso KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 25).

34 **4. Begrenzung des Abzugsbetrags auf 200 000 € (Abs. 1 Satz 4)**

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

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

Einzubeziehen ist also neben dem Abzugsbetrag des laufenden Wj. auch die Summe der im dreijährigen Investitionszeitraum gebildeten Abzugsbeträge. Diese werden jedoch nur so lange in die Ermittlung des Abzugsvolumens einbezogen, als sie nicht wieder nach Abs. 2 hinzugerechnet oder nach Abs. 3 und 4 rückgängig gemacht wurden.

**Nachträgliches Aufleben des Höchstbetrags:** Nach der Rechenformel des Satzes 4 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. 05 kann der Stpfl. erneut einen weiteren Abzugsbetrag von 100 000 € geltend machen, weil die am 31.12.05 vorhandenen Abzugsbeträge nur noch 100 000 € betragen (= 200 000 € ./ Auflösung 100 000 € aus 01 nach Abs. 3 Satz 1). Nimmt er ab 03 keine weiteren Abzugsbeträge mehr in Anspruch, steht ihm der volle Höchstbetrag von 200 000 € ab 06 wieder ungekürzt zur Verfügung.

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

**Mehrfache Nutzung des Höchstbetrags im dreijährigen Förderzeitraum:** Nach Abs. 1 Satz 4 steht der Förderhöchstbetrag von 200 000 € trotz voller Ausschöpfung in einem Wj. nicht erst mit Ablauf des dreijährigen Förderzeitraums erneut ungeschmälert zur Verfügung. Vielmehr findet fortlaufend eine rückwirkende Erhöhung des Abzugsvolumens statt. Das Abzugsvolumen lebt also nachträglich wieder auf.

**Beispiel 2:** Nimmt der Stpfl. im Wj. 01 einen Abzugsbetrag nach Abs. 1 im höchstmöglichen Umfang von 200 000 € in Anspruch und werden entsprechende Investitionen spätestens im Wj. 04 vorgenommen, erhöht sich das Abzugsvolumen rückwirkend ab 02 wieder von 0 € auf 200 000 €, weil im Wj. 04 eine Hinzurechnung des Abzugsbetrags nach Abs. 2 Satz 1 erfolgt (zu verfahrensrechtl. Fragen s.u.).

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

Der Stpfl. hat damit bei entsprechendem Investitionsvolumen in jedem Wj. die Möglichkeit einer Höchstförderung von 200 000 €, im obigen Beispiel 2 also bereits ab dem Wj. 02 (wohl glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7g Rn. 61 [3/2016]; PFIRRMANN in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 7g Rn. 28). Bei bestandskräftigen StBescheiden findet uE § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO Anwendung (zum nachträglichen Abzug s. Anm. 41 f.).

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

**Beispiel 3:** Der Stpfl. nimmt im Wj. 2016 einen Abzugsbetrag von 200 000 € in Anspruch. Die Investitionen (500 000 €) erfolgen im Wj. 2018 mit entsprechender Hinzurechnung nach Abs. 2. U möchte aufgrund weiterer im Wj. 2019 geplanter Investitionen erneut einen Abzugsbetrag von 200 000 € im Wj. 2016 in Anspruch nehmen.

Nach Abs. 1 Satz 4 lebt der Höchstbetrag mit Hinzurechnung des Abzugsbetrags im Wj. 2018 nach Abs. 2 in vollem Umfang wieder auf. Damit hat der Stpfl. die Möglichkeit, den zunächst bis einschließlich 2019 „blockierten“ Abzugsbetrag erneut in Anspruch zu nehmen und zwar rückwirkend für das Wj. 2016, denn nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut von Abs. 1 Satz 4 sind die nach Abs. 2 in späteren Wj. aufgrund entsprechender Investitionen hinzugerechneten Beträge von den bereits abgezogenen Abzugsbeträgen des betreffenden Wj. abzuziehen. Mit anderen Worten, die nach Abs. 2 hinzugerechneten Abzugsbeträge sind in die Ermittlung des Höchstbetrags von 200 000 € nicht einzubeziehen. Damit kann uE in Beispiel 3 im Wj. 2016 ein Abzugsbetrag von 400 000 € in Anspruch genommen werden (zu verfahrensrechtl. Fragen s.o.).

**Anrechnung von Ansparrücklagen nach § 7g aF:** Soweit Ansparrücklagen nach § 7g aF noch nicht gewinnerhöhend aufgelöst wurden, vermindert sich der Höchstbetrag von 200 000 € um die vorhandenen Alt-Rücklagen (§ 52 Abs. 16 Satz 3; BRANDIS in BLÜMICH, § 7g Rn. 62 [3/2016]).

**Begrenzung auf den einzelnen Betrieb:** Nach Abs. 1 Satz 4 darf die Summe der im dreijährigen Investitionszeitraum in Anspruch genommenen Abzugsbeträge je Betrieb 200 000 € nicht übersteigen. Die Abzugsbegrenzung gilt nach dem eindeutigen Wortlaut für jeden Betrieb des Stpfl. gesondert (so zu § 7g aF BFH v. 12.12.2001 – XI R 13/00, BStBl. II 2002, 385), sie kann infolgedessen bei mehreren Betrieben des Stpfl. entsprechend mehrfach genutzt werden (so auch BRUSCHKE, DStR 2008, 204 [206]). Das Gesamthands- und SonderBV bei PersGes. ist als ein Betrieb anzusehen mit der Folge max. Förderung von 200 000 € (glA PFIRRMANN in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 7g Rn. 27; BRANDIS in BLÜMICH, § 7g Rn. 62 [3/2016]).

Einstweilen frei.

35–36

### III. Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags

#### 1. Abzug im Wirtschaftsjahr

37

Der Stpfl. darf Investitionsabzugsbeträge für die künftige Anschaffung oder Herstellung begünstigter WG in Anspruch nehmen. Auf die Absicht voraus-

sichtlichen Erwerbs innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums kommt es abw. von der bisherigen Rechtslage (s. Anm. 43) nicht mehr an.

**Form der Inanspruchnahme:** Der Abzugsbetrag wird in der Weise geltend gemacht, dass der Stpfl. diesen in seiner StErklärung in einer Summe gewinnmindernd abzieht (zur Übermittlung nach vorgeschriebenen Datensätzen s. Anm. 31). Er muss sich weder auf geplante Einzelinvestitionen festlegen, noch sind diese hinsichtlich ihrer Funktion unter Angabe der voraussichtlichen AHK zu bezeichnen (BTDrucks. 18/4902, 48).

**Rechtsfolge des Abzugs:** Mit Inanspruchnahme des Abzugsbetrags beginnt der dreijährige Investitionszeitraum des Abs. 3 Satz 1, verbunden mit einer Rückgängigmachung bei ausbleibender Investition (Abs. 3 Satz 1, s. Anm. 75).

## 38 2. Begrenzung auf 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der begünstigten Wirtschaftsgüter

Der Investitionsabzugsbetrag darf nach Abs. 1 Satz 1 40 % der voraussichtlichen AHK der künftigen Investitionen nicht übersteigen. Weitere Begrenzungen enthält das Gesetz nicht.

**Sukzessive Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags:** Der Stpfl. kann die Abzugsbeträge im Rahmen des Förderhöchstbetrags von 200 000 € in einem Wj. in Anspruch nehmen oder diese beliebig auf den dreijährigen Investitionszeitraum verteilen bzw. von seiner Inanspruchnahme ganz oder teilweise absehen (zum nachträglichen Aufleben des Höchstbetrags s. Anm. 34). Mit Wegfall der auf Einzelinvestitionen bezogenen Förderung hat sich die bisherige Diskussion sukzessiver Inanspruchnahme des Abzugsbetrags für ein begünstigtes WG erledigt (so auch KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, Rn. 23; s. zur bisherigen Rechtslage BMF v. 20.11.2013 – IV C 6-S 2139-b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 6, 68).

**Personengesellschaften:** Der Investitionsabzugsbetrag kann bis zum Höchstbetrag von 200 000 € wahlweise im Gesamthandsvermögen, kumulativ im Gesamthands- und SonderBV, nur im SonderBV aller, einiger oder nur eines Gesellschafters berücksichtigt werden (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 4; KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 24).

► *Vornahme der Investition:* Gleichgültig ist uE, in welchem Vermögensbereich später tatsächlich investiert wird (offenlassend BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 5, unter Hinweis auf die anhängige Rev. VI R 44/16; bejahend Vorinstanz FG Ba.-Württ. v. 11.3.2016, EFG 2016, 1081, rkr.).

Ebenso BARTONE in KORN, § 7g Rn. 138 (7/2106); MEYER/BALL, FR 2009, 641 (643); KORN, KÖSDI 2015, 19510 (19524); aA PAUS, StBp. 2002, 17 (24); KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 26. Zum Sonderfall der Bildung einer Rücklage nach § 7g aF im SonderBV mit späterer Investition in einem durch Realteilung der PersGes. entstandenen Einzelunternehmen dieses Gesellschafters s. BFH v. 29.3.2011 – VIII R 28/08, BStBl. II 2014, 299; Rücklage zulässig.

Dies folgt uE aus dem Wortlaut des Abs. 7, wonach an die Stelle des Stpfl. die Gesellschaft oder Gemeinschaft tritt (s. Anm. 100). 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. 65). 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 kann im Wj. der Investition (im Gesamthands- oder SonderBV) gewinnerhöhend hinzuge-rechnet werden, und zwar bei demjenigen Gesellschafter, der den Abzugsbetrag gem. Abs. 1 tatsächlich beansprucht hat (s. Anm. 65). Dies vermeidet Gewinn-verschiebungen zwischen den Gesellschaftern. Ein (anteiliger) rückwirkender Wegfall des Abzugsbetrags nach Abs. 3 Satz 1 bei den übrigen Gesellschaftern kommt wegen der Gleichstellung von PersGes. und Stpfl. nicht in Betracht (Abs. 7; s. Anm. 100).

In Fällen des Gesellschafterwechsels hat die Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 beim eintretenden Gesellschafter entsprechend seiner Beteiligungsquote zu er-folgen. Wird nicht investiert, trifft die Rückgängigmachung des Abzugsbetrags nach Abs. 3 Satz 1 quotal auch den ausgeschiedenen Gesellschafter.

**Anschaffungs-/Herstellungskosten als Bemessungsgrundlage:** Zur Be-stimmung der AHK gelten die allgemeinen Grundsätze (§ 9b ist zu beachten). Das Gesetz stellt keinerlei Anforderungen an den Nachweis der Höhe voraus-sichtlicher AHK. Insbesondere muss der Stpfl. die voraussichtlichen Erwerbs-kosten nicht anhand von Preislisten oder Kalkulationsunterlagen darlegen (so schon zu § 7g aF BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 5 und 19: Angabe der voraussichtlichen AHK ausreichend; ebenso PFIRRMANN in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 7g Rn. 11). Mit Wegfall wirtschaftsgutbezogener Förderung ist insoweit jegliche Kontrolle der FinVerw. entfallen.

### 3. Abzug außerhalb der Bilanz

39

Der Investitionsabzugsbetrag darf nach Abs. 1 Satz 1 gewinnmindernd abge-zogen werden. Er stellt jedoch weder eine handelsrechtl. noch eine stl. Bilanz-  
position 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 systematische Stellung des Investitionsabzugsbetrags im Rahmen der stl. Gewinnermittlung als außerbilanzieller gewinnmindernder Ab-zugsposten bewirkt nach dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers (vgl. BTDrucks. 18/4902, 48), dass weder sein erstmaliger Ansatz noch seine spätere Änderung oder Rückgängigmachung den Regeln der Bilanzänderung bzw. -berichtigung unterliegt (glA WENDT, FR 2008, 598 [601]; PFIRRMANN in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 7g Rn. 15). Der Stpfl. ist damit nicht gehindert, den Abzugs-betrag erst nachträglich geltend zu machen (s. Anm. 41 f.), solange der betreffen-de StBescheid nach abgabenrechtl. Vorschriften (§§ 164, 172 f. AO) noch änder-bar ist (ebenso GRÜTZNER, StuB 2011, 101 [103]). Allerdings müssen im Abzugszeitpunkt auch die materiell-rechtl. Voraussetzungen des § 7g noch gege-ben sein.

#### 4. Ausübung des Wahlrechts

##### 40 a) Inanspruchnahme des Abzugsbetrags vor Durchführung der Investition

Die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags steht im Ermessen des Stpfl. (vgl. Abs. 1 Satz 1). Das Wahlrecht erstreckt sich auf den geplanten Erwerb begünstigter WG (Satz 1: „künftige“ Anschaffung oder Herstellung) und kann daher im Rahmen des Förderhöchstbetrags beliebig ausgeübt werden. Die bislang strittige und erst mit BMF v. 15.1.2016 (BMF v. 15.1.2016 – IV C 6 - S 2139 - b/13/10001, BStBl. I 2016, 83) unter Hinweis auf BFH (BFH v. 12.11.2014 – X R 4/13, BStBl. II 2016, 38, Rn. 29) für § 7g aF geklärte Inanspruchnahme von Teilabzugsbeträgen unter 40 % der voraussichtlichen AHK mit späterer Aufstockung ist damit erledigt.

**Die Ausübung des Abzugswahlrechts** der Inanspruchnahme von Abzugsbeträgen erfolgt ausschließlich dadurch, dass der Stpfl. diese gem. Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen durch Datenfernübertragung übermittelt (s. Anm. 31).

**Erstmaliger Abzug in der Steuererklärung:** Abzugsbeträge können ohne weitere Angaben im Rahmen der erstmals einzureichenden StErklärung geltend gemacht werden (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 21).

**Abzug nach bereits erfolgter Steuerfestsetzung:** Der Stpfl. ist nicht gehalten, einen Abzug bereits mit erstmaliger Einreichung der StErklärung geltend zu machen. Zulässig ist ebenso eine Inanspruchnahme durch Einspruch, auch gegen einen Änderungsbescheid oder durch Änderungsantrag (zB § 164 Abs. 2 oder § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO). Ein Nachweis oder die Glaubhaftmachung von Investitionsabsichten ist nicht erforderlich (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 21). Dies entspricht dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers (vgl. BTDrucks. 18/4902, 48/49; zustimmend KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 20). Wegen nachträglicher Geltendmachung zur Kompensation von Bp-Mehrergebnissen s. Anm. 42.

**Unmöglichkeit der Investition im Investitionszeitraum:** Die geplante Investition muss nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 18/4902, 49) in Anlehnung an die Rspr. zu § 7g aF im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Abzugsbetrags während des dreijährigen Investitionszeitraums noch objektiv möglich sein (vgl. BFH v. 29.4.2008 – VIII R 62/06, BStBl. II 2008, 747). Das ist nicht der Fall,

► *wenn zu diesem Zeitpunkt der Betrieb bereits aufgegeben oder veräußert wurde* (BFH v. 17.11.2004 – X R 41/03, BFH/NV 2005, 848); uE gilt das nur, wenn der Betrieb bereits vor Inanspruchnahme des Abzugsbetrags aufgegeben oder veräußert wurde; ein lediglich bevorstehender Wegfall des Betriebs hat wegen Aufgabe des Merkmals der Investitionsabsicht keine Bedeutung mehr und wird bereits durch Abs. 3 Satz 1 (s. Anm. 75) hinreichend sanktioniert (ebenso KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 20; BARTONE in KORN, § 7g Rn. 20.4 [7/2916]);

► *wenn zu diesem Zeitpunkt der Entschluss zur Veräußerung bereits gefasst ist* (BFH v. 20.12.2006 – X R 31/03, BStBl. II 2007, 860; s. auch BFH v. 29.3.2011 – VIII R 28/08, BStBl. II 2014, 299, Rn. 13) oder

► *wenn zu diesem Zeitpunkt der Betrieb in eine KapGes. eingebracht werden soll*, auch zu Buchwerten (vgl. BFH v. 14.4.2015 – GrS 2/12 – BStBl. II 2015, 1007, Rn. 55;



aA wohl BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 32; s. auch Anm. 6 „Verhältnis zum UmwStG“);

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

► *Stellungnahme*: Der Unmöglichkeit von Investitionen aufgrund bevorstehenden Ablaufs des Investitionszeitraums kommt wegen der ohnehin anstehenden Rückgängigmachung des Abzugs nach Abs. 3 (s. Anm. 75f.) einerseits keine praktische Bedeutung zu (wohl ebenso KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 20). Andererseits ist ein Abzugsverbot mit dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 schwer vereinbar, wonach der Abzugsbetrag für künftige Investitionen statthaft ist (s. Anm. 21). „Künftig“ ist die Investition auch im Falle des bevorstehenden Ablaufs des Investitionszeitraums. Zur Übertragung des Betriebs nach § 6 Abs. 3 sowie nach § 24 UmwStG s. Anm. 5 „Verhältnis zu § 6 Abs. 3“ bzw. „Verhältnis zum UmwStG“.

### b) Geldmachung erst nach erfolgter Investition

41

Ein nachträglicher Abzug in der StErklärung bzw. im Einspruchsverfahren bleibt auch nach bereits erfolgter Investition zulässig und ist besonders attraktiv, weil das Risiko rückwirkender Auflösung nach Abs. 3 Satz 1 entfällt. Die zu § 7g aF ergangene Rspr. ist uE insoweit auf § 7g nF übertragbar.

**Rechtsprechung zu § 7g aF:** Nach Ansicht des BFH (BFH v. 17.1.2012 – VIII R 48/10, BStBl. II 2013, 952, Rn. 9) spielt es keine Rolle, ob der Stpfl. im Zeitpunkt der Anschaffung bereits die Absicht hatte, einen Abzugsbetrag in Anspruch zu nehmen. Die allein aus Sicht des Abzugsjahrs zu beurteilende „künftige“ Anschaffung kann danach bei Abgabe der StErklärung für das Abzugsjahr zwischenzeitlich bereits erfolgt sein (vgl. BFH v. 8.6.2011 – I R 90/10, BStBl. II 2013, 949, Rn. 19; BFH v. 24.10.2012 – I R 13/12, BFH/NV 2013, 520, Rn. 23).

**Beispiel:** Der Stpfl. legt am 23.2.03 Einspruch gegen seinen EStBescheid 01 ein und macht erstmals einen Abzugsbetrag iHv. 24000 € für eine tatsächlich bereits am 10.12.02 zum Preis von 60000 € angeschaffte Maschine geltend. Die Inanspruchnahme des Abzugsbetrags scheidet hier weder daran, dass er erstmals im Einspruchsverfahren geltend gemacht wird noch an der Tatsache bereits erfolgter Investition im Antragszeitpunkt (23.2.03). Entscheidend war nach § 7g aF die (hier zu unterstellende) Investitionsabsicht aE des Abzugsjahrs, also am 31.12.01. Auf die Absicht, im Zeitpunkt der Investition tatsächlich einen Abzugsbetrag in Anspruch zu nehmen, kam es nicht an (vgl. zu § 7g aF BFH v. 17.1.2012 – VIII R 48/10, BStBl. II 2013, 952, Rn. 14). § 7g nF stellt hier allein darauf ab, dass sich der Abzugsbetrag auf eine „künftige“ Investition bezieht. Dabei ist auf das Ende des Abzugsjahres abzustellen, nicht auf den Zeitpunkt der Antragstellung.

**Inanspruchnahme erst nach Ablauf des Investitionszeitraums:** Der Stpfl. muss den Abzugsbetrag nach der zu § 7g aF ergangenen Rspr. innerhalb von drei Jahren nach Durchführung der Investition geltend machen (vgl. BFH v. 17.6.2010 – III R 43/06, BStBl. II 2013, 8, Rn. 21, betr. noch die zweijährige Investitionsfrist des § 7g aF; BFH v. 28.4.2016 – I R 31/15, BFH/NV 2016, 1502, Rn. 11). Anderenfalls scheidet die Förderung am Tatbestandsmerkmal des Finanzierungszusammenhangs. Bei Fristüberschreitung wird typisierend und unwiderleglich unterstellt, dass der Abzugsbetrag nicht mehr der Investitions-erleichterung dient.

► *Nach der Gesetzesbegründung* (BTDrucks. 18/4902, 49) sind die Grundsätze der obigen Rspr. auch im Rahmen des § 7g nF zu beachten, weil nur dann eine dem Sinn und Zweck des § 7g entsprechende Investitionsförderung vorliegt (aA KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 20: Auslegung gegen den Wortlaut zur Missbrauchsvermeidung entbehrlich).

► *Stellungnahme*: Mit Blick auf den insoweit eindeutigen Gesetzeswortlaut und den damit einhergehenden Wegfall der Investitionsabsicht hat uE der im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Abzugsbetrags bereits eingetretene Ablauf des Investitionszeitraums keine Bedeutung mehr. Entscheidend ist allein, ob der betreffende StBescheid verfahrensrechtl. noch änderbar ist und die Investition nicht bereits im Abzugsjahr erfolgte. Die obige Rspr. steht dem schon deshalb nicht entgegen, weil sie noch auf dem nach § 7g aF für bedeutsam gehaltenen Tatbestandsmerkmal des Finanzierungszusammenhangs beruht.

#### 42 c) **Kompensation nachträglicher Steuererhöhungen**

Der Abzugsbetrag kann nach dem Gesetzeswortlaut (Abs. 1 Satz 1; s. Anm. 20f.) voraussetzungslos in Anspruch genommen werden, solange er auf künftige Investitionen gerichtet ist. Mit diesem Verständnis der Regelung ist es unvereinbar, das Motiv seiner Inanspruchnahme zu erforschen.

**Inanspruchnahme des Abzugsbetrags aus nicht investitionsbezogenem Grund:** Die frühere Rspr. zu § 7g aF verweigert einen nachträglichen Abzug, wenn dieser erkennbar auf einem nicht investitionsbezogenen Grund beruht. Davon ist zB auszugehen, wenn durch den Abzugsbetrag lediglich die Einhaltung von Einkunftsgrenzen für bestimmte StVergünstigungen gewährleistet werden soll (vgl. BFH v. 29.4.2008 – VIII R 62/06, BStBl. II 2008, 747, betr. die Einhaltung der § 10e-Grenzen durch eine § 7g-Rücklage).

► *Die Finanzverwaltung* (BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 24) verweigerte zu § 7g aF einen späteren Abzug, wenn die Nachholung erkennbar dem Ausgleich nachträglicher Einkommenserhöhungen diene. Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 18/4902 v. 13.5.2015, 49) sind die obigen Kriterien auf § 7g nF zu übertragen, während im BMF-Schreiben v. 20.3.2017 (BMF-Schr. v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 21) dieser Aspekt nicht mehr aufgegriffen wird. Offen bleibt daher, ob die FinVerw. stillschweigend daran festhält.

► *Stellungnahme*: Der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 18/4902, 49) ist uE nicht zu folgen. Zwar hat der BFH (BFH v. 29.4.2008 – VIII R 62/06, BStBl. II 2008, 747) den nachträglichen Abzug versagt, weil der Stpfl. mit Hilfe des § 7g seine § 10e-Förderung zu retten versuchte. Angesichts der nach Abs. 3 Satz 1 zwingend im Abzugsjahr gebotenen Rückgängigmachung des Abzugsbetrags (s. Anm. 75) entfallen die obigen StGestaltungen und somit auch das Bedürfnis restriktiver Anwendung der Förderung (ebenso zu § 7g aF GÖRKE, FR 2014, 158 [161]; KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 20: Verbleibende Gestaltungsmöglichkeiten sind hinnehmbar). Zur Entwicklung der Rspr. s. auch nachfolgend.

**Ausgleich von Steuererhöhungen nach steuerlicher Außenprüfung:** Bei Inanspruchnahme des Abzugsbetrags erst nach einer stl. Ap. zum Ausgleich von Mehrergebnissen bestehen bezüglich § 7g aF Meinungsverschiedenheiten zwischen Rspr. und FinVerw.

► *Nach der Rechtsprechung* zu § 7g aF scheidet der Investitionsabzugsbetrag nicht deshalb am Merkmal des sog. Finanzierungszusammenhangs, weil seine nachträgliche Geltendmachung lediglich der Kompensation eines durch die Bp. veranlassten Mehrergebnisses dient, ohne dass hiermit eine weitergehende Zielsetzung verknüpft wird, wie etwa der Erhalt einer privaten StVergünstigung.

Vgl. BFH v. 23.3.2016 – IV R 9/14, BFH/NV 2016, 1500, Rn. 16; BFH v. 6.4.2016 – X R 15/14, FR 2017, 276, Rn. 14, mit zust. Anm. WENDT, FR 2017, 283; BFH v. 28.4.2016 – I R 31/15, BFH/NV 2016, 1502, Rn. 21: Kompensation eines durch die Bp. veranlassten Mehrergebnisses als einziges Abzugsmotiv steht Anerkennung nicht entgegen; glA KORN, KÖSDI 2015, 19510 (19517): Kompensation von Mehrergebnissen der Bp. nicht missbräuchlich.

► *Verwaltungsauffassung*: Nach früherer VerwAuff. (BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 24, 26) konnte ein Abzug zwar auch nach bereits erfolgter StFestsetzung durch Rechtsbehelf oder Änderungsantrag (zB gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO) geltend gemacht werden. Jedoch hatte der Stpfl. wegen der gebotenen Investitionsabsicht glaubhaft darzulegen, aus welchen Gründen ein Abzugsbetrag nicht bereits in der ursprünglichen Gewinnermittlung geltend gemacht wurde und darüber hinaus, dass im Abzugsjahr eine voraussichtliche Investitionsabsicht bestand. Zumindest vom letztgenannten Erfordernis ist die FinVerw. inzwischen ausdrücklich abgerückt (vgl. BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 21). Wie sie in Fällen der Kompensation von Mehrergebnissen einer stl. Ap. verfahren wird, bleibt abzuwarten.

► *Nach der Gesetzesbegründung* zu § 7g nF (BTDrucks. 18/4902, 49) entfällt unter Hinweis auf BFH (BFH v. 29.4.2008 – VIII R 62/06, BStBl. II 2008, 747) sowie der obigen VerwAuff. ein Abzugsbetrag, wenn er dem Ausgleich nachträglicher Einkommenserhöhungen (zB nach einer stl. Ap.) dient.

► *Stellungnahme*: Gesetzesbegründung sowie VerwAuff. zu § 7g aF sind weder mit dem Gesetzeswortlaut noch -zweck vereinbar. Wenn es dem Stpfl. danach freisteht, einen Abzugsbetrag unabhängig von Art und Umfang potentieller Investitionen geltend zu machen, können die Abzugskriterien nicht deshalb verschärft werden, weil er das Wahlrecht erst nach bereits erfolgter StFestsetzung ausübt. Insbesondere nach einer stl. Ap. muss ihm gestattet sein, auf die geänderte StBelastung zu reagieren. Es ist nicht Sache des Stpfl., die Gründe hierfür darzulegen. Das ist mit der Neufassung des § 7g unvereinbar (glA KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 20; STRAHL, KÖSDI 2015, 19430 [19443]; REDDIG, NWB 2015, 3574 [3580]).

## 5. Wegfall von Investitionsabsicht und Finanzierungszusammenhang

43

§ 7g nF weicht von den bisherigen Regelungen gravierend dadurch ab, dass sich der Stpfl. mit Inanspruchnahme des Abzugsbetrags weder auf geplante Einzelinvestitionen festlegen muss noch diese hinsichtlich ihrer Funktion unter Angabe der voraussichtlichen AHK genau zu bezeichnen hat. Vielmehr kann er die Förderung für jedwede künftige Anschaffung oder Herstellung abnutzbarer beweglicher WG des AV (s. Anm. 20 ff.) beanspruchen. Der Abzugsbetrag ist also nicht mehr einzelnen Investitionen konkret zuzuordnen, sondern für jedes Wj. nur noch in einem Betrag anzugeben. Damit entfällt seine vorzeitige Rückgängigmachung, sollten zunächst geplante Einzelinvestitionen ausbleiben (s. Anm. 74). Der Stpfl. muss lediglich den Höchstbetrag von 200 000 € einhalten (s. Anm. 34). Dies folgt uE zwingend aus der Streichung des Abs. 1 Satz 2

Nr. 2a, der seinerzeit ab VZ 2007 ausdrücklich die Investitionsabsicht ins Gesetz aufgenommen hat (vgl. BFH v. 17.1.2012 – VIII R 48/10, BStBl. II 2013, 952, Rn. 20). Der Gesetzgeber hat damit die Investitionsabsicht als Tatbestandsmerkmal der Förderung wieder aufgegeben (s. auch BTDrucks. 18/4902, 48); KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 19).

**Bedeutung „künftiger“ Anschaffung oder Herstellung:** Aus dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1, wonach Abzugsbeträge für die „künftige“ Anschaffung oder Herstellung begünstigter WG in Anspruch genommen werden können, folgt uE nicht die Fortgeltung des Tatbestandsmerkmals der Investitionsabsicht (ebenso KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 20: Erfordernis der Investitionsabsicht widerspricht dem Vereinfachungszweck der Neuregelung und ist zur Missbrauchsbekämpfung entbehrlich). Aus dem Tatbestandsmerkmal künftiger Anschaffung/Herstellung folgt lediglich, dass allein spätere Investitionen innerhalb des dreijährigen Förderzeitraums begünstigt sind, nicht solche im laufenden Wj. oder gar in zurückliegenden Wj.

#### 44 6. Änderung des Investitionsabzugsbetrags in einem späteren Wirtschaftsjahr

Der Abzugsbetrag kann in einem späteren Wj. ohne Weiteres geändert werden.

**Erhöhung des Investitionsabzugsbetrags:** Der einmal gebildete Abzugsbetrag darf in späteren Wj. nach oben angepasst werden, und zwar bis zum Höchstbetrag von 200 000 € (s. Anm. 34). Dabei ist jedes Wj. durch Wegfall der wirtschaftsgutbezogenen Förderung eigenständig zu betrachten, so dass stets ein neuer dreijähriger Investitionszeitraum beginnt. Das Problem einer nachträglichen Aufstockung des Abzugsbetrags hat sich durch § 7g nF erledigt (so inzwischen auch zu § 7g aF BMF v. 15.1.2016 – IV C 6 - S 2139 - b/13/10001, BStBl. I 2016, 83; BFH v. 12.11.2014 – X R 4/13, BStBl. II 2016, 38, Rn. 13 in allen noch offenen Fällen anzuwenden).

**Rückwirkende Änderung des Investitionsabzugsbetrags im früheren Abzugsjahr:** Zu unterscheiden ist zwischen rückwirkender Minderung sowie rückwirkender Erhöhung des Abzugsbetrags.

► *Rückwirkende Minderung:* Der einmal geltend gemachte Abzugsbetrag kann vom Stpfl. in späteren Wj. bis zum Ablauf der dreijährigen Investitionsfrist nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 (s. Anm. 75) zur Vermeidung oder Reduzierung von Nachzahlungszinsen ganz oder teilweise auch vor Ablauf der dreijährigen Investitionsfrist freiwillig rückgängig gemacht werden (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 56). Inzwischen vorgenommene Investitionen stehen dem nicht entgegen. Die erneute Wahlrechtsausübung im Abzugsjahr bedarf nicht der Anwendung abgabenrechtl. Vorschriften. Die Korrektur erfolgt allein nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 56; s. Anm. 75).

► *Rückwirkende Erhöhung:* Sie ist abw. von der rückwirkenden Minderung (s.o.) nur nach Maßgabe der abgabenrechtl. Vorschriften zulässig.

45–46 Einstweilen frei.

**C. Erläuterungen zu Abs. 1 aF:  
Investitionsabzugsbetrag in den Jahren 2008 bis 2015**

Abs. 1 aF für die Jahre 2008 bis 2015 lautete wie folgt:

*(1) <sup>1</sup>Steuerpflichtige 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). <sup>2</sup>Der Investitionsabzugsbetrag kann nur in Anspruch genommen werden, wenn*

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

*<sup>3</sup>Abzugsbeträge können auch dann in Anspruch genommen werden, wenn dadurch ein Verlust entsteht oder sich erhöht. <sup>4</sup>Die 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.*

### **I. Anforderungen an das begünstigte Wirtschaftsgut (Abs. 1 Satz 1 aF)**

47

Der Stpfl. kann nach Abs. 1 Satz 1 aF einen Investitionsabzugsbetrag für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren WG in Anspruch nehmen (s. Anm. 20), wenn er dieses voraussichtlich in den folgenden drei Wj. zu erwerben beabsichtigt (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a; s. Anm. 49 und 51). Nicht begünstigt ist der Erwerb immaterieller WG (s. Anm. 20) sowie der unentgeltliche Erwerb (s. Anm. 21). Der Stpfl. muss das WG mindestens bis zum Ende des dem Wj. der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wj. in einer inländ. BS des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich nutzen (Abs. 1

## § 7g Anm. 47–50 C. Abs. 1 aF: Investitionsabzugsbetrag 2008–2015

Satz 2 Nr. 2 Buchst. b; s. Anm. 22–24). In den beim FA einzureichenden Unterlagen ist das WG nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 seiner Funktion nach zu benennen (s. Anm. 53) und die Höhe seiner voraussichtlichen AHK anzugeben.

### II. Voraussetzungen für den Investitionsabzugsbetrag

#### 48 1. Betriebsbezogene Wertgrenzen (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 aF)

Die Inanspruchnahme des Abzugsbetrags ist auf kleine und mittlere Betriebe begrenzt (s. Anm. 27). Im Einzelnen dürfen nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a bis c folgende Wertgrenzen nicht überschritten werden:

- Betriebsvermögen bei Gewerbebetrieben oder der selbständigen Arbeit dienenden Betrieben 235 000 € (s. Anm. 28),
- Wirtschaftswert (oder Ersatzwirtschaftswert) bei Betrieben der LuF 125 000 € (s. Anm. 29) sowie
- Gewinn bei Betrieben mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 100 000 € (s. Anm. 30).

#### 2. Absicht der voraussichtlichen Anschaffung oder Herstellung im dreijährigen Investitionszeitraum (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 aF)

##### 49 a) Wirtschaftsjahr erstmaliger Inanspruchnahme

Zentrales Tatbestandsmerkmal des Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 ist die Absicht zum voraussichtlichen Erwerb des begünstigten WG innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums (s. Anm. 51). Aus diesem Tatbestandsmerkmal folgt die Notwendigkeit einer Prognoseentscheidung (s. Anm. 53). Investitionspläne oder verbindliche Bestellungen sind grds. nicht notwendig (BRDrucks. 220/07, 82; ebenso PRITZKE, NWB 2007 F. 3, 14671 [14674]; vgl. auch BFH v. 19.9.2002 – X R 150/00, BStBl. II 2004, 184; BMF v. 25.2.2004 – IV A 6 - S 2183b - 1/04, BStBl. I 2004, 337, Tz. 8). Nach BFH (BFH v. 19.9.2002 – X R 150/00, BStBl. II 2004, 184) soll die Prognoseentscheidung verhindern, dass der Stpfl. eine Ansparrücklage „ins Blaue hinein“ bildet (zuletzt BFH v. 6.9.2006 – XI R 28/05, BStBl. II 2007, 860; Hess. FG v. 22.8.2012 – 4 K 1620/10, juris, rkr.). Das Tatbestandsmerkmal „voraussichtlicher“ Erwerb kann im Jahr tatsächlicher Investition nicht mehr verwirklicht werden (BFH v. 12.11.2014 – X R 19/13, BFH/NV 2015, 328, Rn. 22).

##### 50 b) Geltendmachung des Abzugsbetrags

Der Stpfl. muss den Abzugsbetrag innerhalb von drei Jahren nach Durchführung der Investition geltend machen. Anderenfalls mangelt es nach Auffassung des BFH (BFH v. 17.6.2010 – III R 43/06, BStBl. II 2013, 8, betr. die frühere zweijährige Investitionsfrist des § 7g; ebenso BFH v. 6.4.2011 – X R 28/14, BStBl. II 2017, 302) am Tatbestandsmerkmal des Finanzierungszusammenhangs. Die Frist ist taggenau zu berechnen. Sie endet also nicht erst mit Ablauf des dritten Wj., das auf das Wj. der Investition folgt.

**Abzug vor Betriebseröffnung:** Wird in Jahren vor (abgeschlossener) Betriebseröffnung zulässigerweise ein Abzug vorgenommen, gelten nach VerwAuff. (BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I



2013, 1493, Tz. 30) das Jahr des Abzugs des Investitionsabzugsbetrags, die darauffolgenden Jahre sowie das Jahr der Betriebseröffnung (s. Anm. 56) „jeweils“ als ein Wj. iSd. Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a. Mit „jeweils“ ist uE „insgesamt“ gemeint (ebenso KRATZSCH in FROTSCHER/GEURTS, § 7g Rn. 41b [4/2014]). Kommt es nicht zur Betriebseröffnung, so ist nach VerwAuff. (BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 31) der Abzugsbetrag nach Abs. 3 rückgängig zu machen, wenn feststeht, dass der Betrieb nicht eröffnet werden wird.

**Nachträglicher Abzug** ist nach dem insoweit eindeutigen Gesetzeswort (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a f) zulässig, wenn der Stpfl. bereits im Abzugsjahr den voraussichtlichen Erwerb des begünstigten WG innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums beabsichtigt. Dabei ist zu unterscheiden, ob die Investition im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Abzugsbetrags noch aussteht oder bereits erfolgt ist.

**Abzug erst nach bereits erfolgter Steuerfestsetzung:** Der Stpfl. ist nicht gehalten, einen Abzug bereits mit erstmaliger Einreichung der StErklärung geltend zu machen (s. Anm. 40). Zulässig ist ebenso eine Inanspruchnahme durch Einspruch, auch gegen einen Änderungsbescheid, etwa nach erfolgter stl. Ap. oder durch Änderungsantrag (zB § 164 Abs. 2 AO). Der Stpfl. muss uE nicht die Gründe verzögerter Geltendmachung darlegen (zur abweichenden Auffassung der FinVerw. s.u.).

So BFH v. 17.1.2012 – VIII R 23/09, BFH/NV 2012, 933, Rn. 16, unter Hinweis auf BFH v. 29.11.2007 – IV R 82/05, BStBl. II 2008, 471: Aus der Wahlrechtsausübung erst im Einspruchsverfahren folgen keine gesteigerten Darlegungspflichten; s. auch GÖRKE, FR 2014, 158 (161): erhöhte Anforderungen nur noch in Gründungsfällen gerechtfertigt; selbst dies verneinend BFH v. 20.6.2012 – X R 42/11, BStBl. II 2013, 719, Rn. 20 betr. § 7g nF; enger noch BFH v. 8.11.2006 – I R 89/05, BFH/NV 2007, 671: hinreichende Konkretisierung erforderlich. Auch im Urteil BFH v. 8.6.2011 – I R 90/10, BStBl. II 2013, 949, Rn. 15 hat der BFH der Kundgabe der Investitionsabsicht in der ursprünglichen StErklärung entscheidenden Stellenwert beigemessen und insoweit die VerwAuff. (BMF v. 8.5.2009 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2009, 633, Tz. 19) bestätigt. Eine einhellige Rspr., ob der Stpfl. die nachträgliche Geltendmachung zu begründen hat, liegt damit noch nicht vor (ebenso KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 61).

► *Die Finanzverwaltung* (BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 24 Satz 1 iVm. Tz. 19-23) teilt grds. die obige Rechtsauffassung, fordert jedoch, dass der Stpfl. glaubhaft darzulegen hat, aus welchen Gründen ein Abzugsbetrag nicht bereits in der ursprünglichen Gewinnermittlung geltend gemacht wurde (BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 24 Satz 2). Ausnahme: Der Abzugsbetrag wird im Einspruchsverfahren gegen einen Schätzungsbescheid geltend gemacht (vgl. BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 24 Satz 3 unter Hinweis auf BFH v. 8.6.2011 – I R 90/10, BStBl. II 2013, 949).

► *Stellungnahme:* Der VerwAuff. ist nicht zu folgen. Wenn es dem Stpfl. freisteht, von der Möglichkeit eines Abzugsbetrags Gebrauch zu machen, können die Anforderungen an die Wahlrechtsausübung nicht deshalb verschärft werden, weil er das Abzugswahlrecht erst nach bereits erfolgter StFestsetzung ausübt.

**Dreijähriger Investitionszeitraum:** Er beginnt im Wj. des Abzugs des Investitionsabzugsbetrags und endet mit Ablauf des darauf folgenden dritten Wj. Dabei ist gleichgültig, ob es sich um ein mit dem Kj. übereinstimmendes oder vom Kj. abweichendes Wj. oder ein Rumpfwj. handelt. Die Entstehung von Rumpfwj.

bewirkt damit eine zeitliche Verkürzung des dreijährigen Investitionszeitraums (zur Ausnahme bei unentgeltlicher Betriebsübertragung s. Anm. 5 „Verhältnis zu § 6 Abs. 3“). 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). Davon zu trennen ist der Zeitpunkt der Geltendmachung des Abzugsbetrags (s. Anm. 50).

**Unmöglichkeit der Investition im Abzugszeitpunkt:** Die geplante Investition muss im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Abzugsbetrags während des dreijährigen Investitionszeitraums noch objektiv möglich sein (vgl. BFH v. 29.4.2008 – VIII R 62/06, BStBl. II 2008, 747). Anderenfalls entfällt ein Abzugsbetrag.

► *Bevorstehender Ablauf des Investitionszeitraums:* Eine Investition ist auch dann unmöglich, wenn der Abzug so kurze Zeit vor Ablauf des Investitionszeitraums beansprucht wird, dass der Stpfl. nicht mehr mit ihrer rechtzeitigen Durchführung rechnen kann (BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 20; BFH v. 17.1.2012 – VIII R 48/10, BStBl. II 2013, 952, Rn. 21 mwN; ebenso KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 61). Ist der Investitionszeitraum bereits abgelaufen, entfällt ein Abzug schon wegen gleichzeitiger Rückgängigmachung nach Abs. 3 (BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 20; s. Anm. 75 f.). Zur Übertragung des Betriebs nach § 6 Abs. 3 sowie nach § 24 UmwStG s. Anm. 5 „Verhältnis zu § 6 Abs. 3“ bzw. „Verhältnis zum UmwStG“.

51 **c) Absicht zum voraussichtlichen Erwerb im Investitionszeitraum**

Der Stpfl. darf einen Investitionsabzugsbetrag frühestens in demjenigen Wj. in Anspruch nehmen, in dem er erstmals den voraussichtlichen Erwerb des begünstigten WG beabsichtigt. 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 aF) beginnt dann erst mit Ablauf des Wj. des tatsächlichen Abzugs.

52 **d) Bedeutung der Investitionsbezeichnung für die Prognoseentscheidung**

Eine erfolgreiche Prognoseentscheidung erfordert die rechtzeitige genaue Angabe der Funktion der objektiv noch durchführbaren Investition im Betrieb des Stpfl. sowie ihre Finanzierbarkeit gegenüber dem FA. Zur Möglichkeit einer nachträglichen Vervollständigung der beim FA eingereichten Unterlagen, die im Abzugszeitpunkt bereits vorhanden waren, s. unten „Zeitpunkt des Nachweises“. Die genaue Bezeichnung der Investition erfolgt im Rahmen der Prognoseentscheidung durch Angaben insbes. zur Funktion des WG sowie zu den voraussichtlichen AHK (BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 34, mit zahlreichen Beispielen; s. auch Nds. FG v. 2.7.2013 – 3 K 1/13, DStRE 2015, 193, rkr.: konkrete Benennung des WG erforderlich). Zur Funktionsbenennung genügt es, die betriebsinterne Bestimmung stichwortartig darzulegen (BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 34).

**Genaue Funktionsangabe:** Geplante und tatsächliche Investition müssen identifizierbar sein, denn nur wenn die geplante (und keine andere) Investition realisiert wird, ist der für das begünstigte WG nach Abs. 1 gebildete Abzugsbetrag im Investitionsjahr dem Gewinn hinzuzurechnen (BFH v. 8.11.2011 – X B 237/10, BFH/NV 2012, 218, Rn. 7: Im Investitionsjahr muss feststellbar sein, ob die tatsächliche der geplanten Investition entspricht; vgl. auch Abs. 2 Satz 1). Ein Austausch von Investitionen ist unzulässig. Anderenfalls ist der Abzug nach Abs. 1 rückgängig zu machen (Abs. 3 Satz 1; s. Anm. 75). Folglich muss das begünstigte WG seiner Funktion nach bezeichnet werden. Unzureichend sind allgemeine Bezeichnungen ohne hinreichende Funktionsbestimmung (BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 34).

Vgl. etwa BFH v. 25.9.2002 – IX B 55/02, BFH/NV 2003, 159; BFH 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, rkr.: Angabe Pkw. ohne weitere Konkretisierung unzureichend; ebenso FG Berlin-Brandenb. v. 28.1.2008 – 12 V 12276/07, juris, rkr.; BFH v. 11.10.2007 – X R/06, BStBl. II 2008, 119: Angabe Ford Transit genügt, weitere Differenzierung – wie „Pritsche“, „Kombi“ oder „Bus“ – entbehrlich; ebenso BFH v. 19.10.2011 – X R 25/10, BFH/NV 2012, 718: hinreichende Beschreibung jedes einzelnen WG.

**Keine individuelle Bezeichnung des Wirtschaftsguts:** Nicht erforderlich ist, das begünstigte WG individuell genau zu benennen (BTDrucks. 16/5491, 18). Wird es beispielsweise als „Nutzfahrzeug“ bezeichnet, kann als begünstigte Investition gleichermaßen ein Mähdrescher, Traktor, Anhänger oder Gabelstapler in Betracht kommen, nicht hingegen ein Pkw. (BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 34). Ein „Transportfahrzeug“ kann Gabelstapler, Lkw. oder Anhänger, nicht aber Pkw. sein (so KORN, KÖSDI 2007, 15761 [15763]; WENDT, FR 2008, 598 [599]). 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. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 34), womit Schreibtisch, Stuhl, Rollcontainer, Regal oder Dekorationsgegenstand gemeint sein kann. Eine weite Funktionsangabe ist von Vorteil, weil sie dem Stpfl. eine Investitionsauswahl eröffnet (ebenso ROSARIUS, DStZ 2009, 463 [467]; krit. dazu aber KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 65: Es ist nicht sicher, dass die Gerichte der Gesetzesbegründung folgen werden). Unzureichend ist die Angabe von Sammelbezeichnungen wie „Maschinen“, „Büroeinrichtung“ oder „Fuhrpark“ (BTDrucks. 16/4841, 52; BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 41; FG Ba.-Württ. v. 6.9.2012 – 13 K 3836/09, EFG 2012, 2275, rkr.).

► *Empfehlung:* Problematisch ist es, wenn der Stpfl. selbst funktionsbezogene Oberbegriffe zu erfinden versucht und damit die Grenzlinie zur schädlichen Sammelbezeichnung überschreitet (krit. dazu auch LUFT, DStR 2012, 57 [59], mit Verbesserungsvorschlägen zur Umgestaltung des § 7g; MEYER/BALL, FR 2009, 641 [647]). Dem Stpfl. ist daher abzuraten, sich über BMF v. 20.11.2013 (IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493 Tz. 34) hinaus eigener Sprachschöpfungen zu bedienen. Selbst eine Verwendung der verwaltungsseitigen Oberbegriffe erscheint bedenklich, falls die voraussichtlichen

AHK der geplanten Investition nicht zu allen darunter fallenden WG passen (s. auch PFIRRMANN in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 7g Rn. 24).

**Zeitpunkt des Nachweises:** Nach Auffassung des BFH (BFH v. 8.6.2011 – I R 90/10, BStBl. II 2013, 949, Rn. 13) sind die nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 zu erbringenden Nachweise der Investitionsabsicht nicht an den Zeitpunkt der Abgabe der StErklärung gebunden. Sie können daher noch im Einspruchs- bzw. Klageverfahren vervollständigt werden. Nach der bisherigen Rspr. muss es sich dabei jedoch um Unterlagen handeln, die bereits im Zeitpunkt der Erklärungsabgabe vorgelegen haben (so wohl BFH v. 8.11.2011 – X B 237/10, BFH/NV 2012, 218, Rn. 10). Unzureichend ist daher, wenn der Stpfl. einen erst im Einspruchsverfahren erstellten Kostenvorschlag nachreicht (FG Ba.-Württ. v. 6.9.2012 – 13 K 3836/09, EFG 2012, 2275, rkr.). Dies ist uE nicht mit der Rspr. des VIII. Senats des BFH (vgl. BFH v. 17.1.2012 – VIII R 23/09, BFH/NV 2012, 933) vereinbar, wonach für eine gesteigerte Pflicht zur Darlegung der Investitionsabsicht keine gesetzliche Grundlage besteht. Entscheidend ist, dass die Investition im Zeitpunkt ihrer Geltendmachung bis zum Ende des Investitionszeitraums objektiv noch möglich ist (s. dazu nachfolgend; aA KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 66; nachträglich erstellte Unterlagen unzureichend).

#### 53 e) **Objektiv mögliche 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.

**Zwischenzeitliche (Absicht der) Betriebsveräußerung/-aufgabe:** Die geplante Investition ist objektiv nicht mehr möglich, wenn der Betrieb im Zeitpunkt der Erklärungsabgabe veräußert oder aufgegeben ist (vgl. BFH v. 17.1.2012 – VIII R 23/09, BFH/NV 2012, 933, Rn. 24 mwN). Entsprechendes gilt nach Auffassung des BFH (v. 20.12.2006 – X R 31/03, BStBl. II 2007, 862; BFH v. 29.3.2011 – VIII R 28/08, BFH/NV 2011, 1572; ebenso BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 22) auch dann, wenn der Stpfl. im Zeitpunkt der Einreichung des Jahresabschlusses (gem. § 7g nF wohl Zeitpunkt der Erklärungsabgabe) beim FA lediglich einen dahingehenden Entschluss gefasst hatte. Etwas anderes gilt, wenn die betreffenden Investitionen voraussichtlich noch vor der Betriebsveräußerung oder -aufgabe vorgenommen werden (BFH v. 1.8.2007 – X R 47/06, BStBl. II 2008, 106).

**Zurückbehalten eines Restbetriebs:** Investitionsabsicht kann auch dann noch gegeben sein, wenn ein Betriebsveräußerer mit zurückbehaltenem „Restbetriebsvermögen“ seinen Betrieb – wenn auch in geringem Umfang – fortführt (BFH v. 1.8.2007 – XI R 47/06, BStBl. II 2008, 106; BFH v. 29.3.2011 – VIII R 28/08, BFHE 233, 434; BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 23; ebenso KORN, KÖSDI 2015, 19510 [19522]), zum Fall tarifunschädlicher Fortführung der Beratungstätigkeit eines Freiberuflers).

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

vestition zu begründen (s. KRATZSCH in FROTSCHER/GEURTS, § 7g Rn. 27 [4/2014]). Kritisch zu § 7g aF auch MEYER/BALL, FR 2001, 1207: Branchenübliche Investitionen sollten toleriert und deren Finanzierbarkeit grds. unterstellt werden; im Erg. ebenso POHL, DB 2003, 963: konturenloses und streitanfälliges Kriterium.

So die zu § 7g aF ergangene Rspr.: Vgl. FG Köln v. 16.6.2000 – 14 K 1799/99, EFG 2000, 1309, rkr.: Finanzierbarkeit bei kurzfristig geplanten umfangreichen Investitionen (im Streitfall 616 000 DM bei Umsätzen von unter 100 000 DM) bezweifelt und damit Ansparrücklage abgelehnt; im Erg. bestätigt durch BFH v. 19.9.2002 – X R 51/00, BStBl. II 2004, 184; zust. auch Hess. FG v. 19.8.2003 – 2 K 1602/01, DStRE 2003, 1431, rkr.; FG München v. 16.9.2011 – 8 K 2632/08, EFG 2012, 315 rkr.: ohne Finanzierbarkeit Tatbestand „voraussichtlichen“ Erwerbs nicht erfüllt.

**Ablauf der Investitionsfrist:** Ein Abzugsbetrag entfällt, wenn keine Investition getätigt wurde und die dreijährige Investitionsfrist (s. Anm. 51) im Zeitpunkt seiner Inanspruchnahme entweder bereits abgelaufen war oder in Kürze abläuft (BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 20). Insoweit wird typisierend und unwiderleglich unterstellt, dass der Abzugsbetrag nicht mehr der Investitionserleichterung dient (vgl. BFH v. 17.6.2010 – III R 43/06, BStBl. II 2013, 8).

#### f) Erneuter Abzugsbetrag für dasselbe Wirtschaftsgut

54

Die wiederholte Bildung einer Ansparrücklage ist nach der Rspr. des BFH sowie der FG nur eingeschränkt zulässig.

Vgl. BFH v. 6.9.2006 – XI R 28/05, BStBl. II 2007, 860; BFH v. 11.10.2007 – X R 1/06, BStBl. II 2008, 119; FG Düss. v. 6.10.2011 – 16 K 1573/10 E, EFG 2012, 345, rkr.: erneute Rücklagenbildung nur zulässig, wenn der Stpfl. vorher nicht absehbare Verzögerungen der Investition sowie einen nunmehr überwindbaren Hinderungsgrund glaubhaft darlegt; FG Berlin-Brandenb. v. 24.4.2012 – 11 K 11227/08, EFG 2012, 1632, rkr.; FG München v. 10.2.2010 – 8 V 3761/09, juris, rkr.: An die Investitionsabsicht sind höhere Anforderungen zu stellen; FG Köln v. 22.8.2007 – 7 K 5005/06, EFG 2008, 440, rkr.: Verneint für die erneut geplante Anschaffung eines 160 000 DM teuren Pkw. trotz anhaltender wirtschaftlicher Schwierigkeiten. Nach Ansicht des FG Berlin-Brandenb. v. 24.4.2012 (11 K 11227/08, EFG 2012, 1632, rkr., zu § 7g aF) kann sich im wiederholten Abzug auch die vorzeitige Aufgabe der Investitionsabsicht zeigen. Im Streitfall nahm der Stpfl. (Existenzgründer) die Förderung 1999 für einen Pkw. und 2003 erneut für einen Firmenwagen (funktionsgleiches WG) in Anspruch.

**Die Finanzverwaltung** folgt der insoweit engen Rspr. Nach BMF (BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 21) ist bei wiederholtem Abzug eine ausreichende Begründung der weiterhin geplanten Anschaffung erforderlich (uE zutreffend; ebenso KRATZSCH in FROTSCHER/GEURTS, § 7g Rn. 42b [4/2014]). Entsprechendes gilt bei geplantem Erwerb gleichartiger WG in mehreren Betrieben des Stpfl. (s. KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 63). Die grds. tolerierte erneute Förderung desselben WG kann uE jedenfalls dann vom Stpfl. genutzt werden, wenn er die Investition außerhalb des ursprünglichen dreijährigen Investitionszeitraums tatsächlich durchführt.

#### g) Prognoseentscheidung in der Gründungsphase oder bei Erweiterung eines Betriebs

55

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; zu § 7g nF BFH v. 10.10.2012 – VIII R 42/10, BStBl. II 2013, 79; BFH v. 12.11.2014 – X R 19/13, BFH/NV 2015, 328, Rn. 22; BFH v. 4.3.2015 – IV R 38/12, BFH/



NV 2015, 984, Rn. 40). Dabei ist zwischen nicht abgeschlossener Betriebseröffnung und wesentlicher Betriebserweiterung zu unterscheiden (s.u.).

**Nicht abgeschlossene Betriebseröffnung:** Die Betriebseröffnung beginnt nach VerwAuff. (BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2009, 633, Tz. 27) 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 (BFH v. 10.7.1991 – VIII R 126/86, BStBl. II 1991, 840). Frühestmöglicher Zeitpunkt der Betriebseröffnung ist nach BFH (BFH v. 12.6.2001 – VIII B 33/01, BFH/NV 2001, 1398) die objektiv erkennbar auf eine gewerbliche Tätigkeit gerichtete Vorbereitungshandlung.

► *Nach der Rechtsprechung* setzt die Förderung keine verbindliche Bestellung des anzuschaffenden WG im Wj. der Geltendmachung des Abzugsbetrags voraus, denn gerade in Gründung befindliche Betriebe bedürfen wegen der größeren Schwierigkeiten einer Bankfinanzierung gegenüber etablierten Betrieben in besonderer Weise einer stl. Begünstigung (vgl. etwa BFH v. 20.6.2012 – X R 42/11, BStBl. II 2013, 719, Rn. 29; BFH v. 20.6.2012 – X R 20/11, BFH/NV 2012, 1778, Rn. 32).

▷ *Erhöhte Anforderungen an den Nachweis der Investitionsabsicht:* Trotz Verzichts auf eine verbindliche Bestellung sind nach der obigen Rspr. an den Nachweis der Investitionsabsicht vor Betriebseröffnung erhöhte Anforderungen zu stellen, um einer „gezielten Modellierung der steuerlichen Belastung durch Verschiebung von Steuerzahlungen in die Zukunft“ entgegenzuwirken. Erforderlich ist der Nachweis, dass der Stpfl. ernsthaft und endgültig zur Anschaffung des Investitionsguts entschlossen war (BFH v. 4.3.2015 – IV R 38/12, BFH/NV 2015, 984, Rn. 26: Keine Förderung nach Gutdünken des Stpfl.). Ausreichend war im Streitfall des BFH-Urteils (BFH v. 20.6.2012 – X R 42/11, BStBl. II 2013, 719, Rn. 49), dass der Kläger konkrete Erwerbsverhandlungen führte, die über weitere Zwischenschritte im üblichen zeitlichen Abstand schließlich in eine verbindliche Investitionsentscheidung mündeten, so dass er eine Fotovoltaikanlage wenige Monate nach Ablauf des Wj. der Inanspruchnahme des Abzugsbetrags tatsächlich installierte, ebenso BFH v. 4.3.2015 – IV R 38/12, BFH/NV 2015, 984, Rn. 29). Unzureichend hingegen ist nach Ansicht des BFH (BFH v. 20.6.2012 – X R 42/11, BStBl. II 2013, 719, Rn. 44) die bloße Einholung von Kostenvoranschlägen, eine (risikolose) Kreditanfrage, die Teilnahme an Informationsveranstaltungen (vgl. auch BFH v. 26.7.2012 – III R 37/11, BFH/NV 2013, 351: In Jahren vor Betriebseröffnung sind strenge Maßstäbe anzulegen) oder die ausschließliche Zeugenaussage einer nahestehenden Person ohne objektive Indizien (BFH v. 20.6.2012 – X R 20/11, BFH/NV 2012, 1778, Rn. 28).

▷ *Konkretisierung durch tatsächliche Investition:* Die Investitionsabsicht kann sich grds. durch eine spätere tatsächliche Investition konkretisieren (vgl. aber zu § 7g aF FG Hamb. v. 23.11.2010 – 2 K 58/10, EFG 2011, 783, rkr., NZB als unzulässig zurückgewiesen; BFH v. 25.7.2011 – I B 8/11, BFH/NV 2011, 1867, Rn. 11, wonach der Abzugsbetrag scheidet, wenn die Plausibilität der Investition nicht anhand eines erprobten Betriebskonzepts nachvollziehbar ist; s. Anm. von LEMAIRE, EFG 2011, 786: Nachweiserfordernis auf § 7g nF übertragbar). Auch BFH (BFH v. 26.7.2012 – III R 37/11, BFH/NV 2013, 351, Rn. 15) lässt eine zeitlich begrenzte Berücksichtigung der künftigen Entwicklung zur Prüfung der Investitionsabsicht zu und bejaht sie für eine Fotovoltaikanlage trotz

fehlender verbindlicher Bestellung. Im Streitfall scheiterte der Kläger jedoch, weil die Investitionsabsicht wegen des langen zeitlichen Abstands zwischen Abzugs- (2007) und Investitionsjahr (2009 und 2010) nicht hinreichend nachgewiesen war (vgl. KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 61; PFIRRMANN in KIRCHHOFF, 16. Aufl. 2017, § 7g Rn. 20; SCHOOR, Stbg 2011, 18 [21]).

► *Die Finanzverwaltung* (BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 29 Satz 2) folgt abw. von ihrer bisherigen Auffassung (vgl. BMF v. 8.5.2009 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2009, 633, Tz. 29 Satz 2) nunmehr der Rspr. des BFH (BFH v. 20.6.2012 – X R 42/11, BStBl. II 2013, 719). Sie verzichtet auf eine verbindliche Bestellung als zwingendes Abzugerfordernis und lässt geeignete Unterlagen, wie beispielsweise Kostenvoranschläge, Informationsmaterial, konkrete Verhandlungen sowie (alternativ) verbindliche Bestellungen genügen, um die Investitionsabsicht zu belegen. Die bloße Einholung von unverbindlichen Angeboten sowie Kostenvoranschlägen bzw. die Teilnahme an Informationsveranstaltungen reicht allerdings nicht, da sie idR kostenfrei und risikolos sind. Von Bedeutung ist jedoch die weitere Entwicklung nach Ablauf des Abzugsjahres in einem Zeitraum, der den bei ernsthaft geplanten Investitionen üblichen Rahmen nicht überschreitet. Darunter versteht die FinVerw. (BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 29) das Kj. bzw. Wj. nach Inanspruchnahme des Abzugsbetrags. Sollte also der Stpfl. innerhalb dieser Frist investieren, spricht das für eine im vorangegangenen Abzugsjahr bereits vorhandene Investitionsabsicht.

► *Stellungnahme*: Es ist zu begrüßen, dass die FinVerw. ihre über den Gesetzeswortlaut hinausgehende Forderung nach einer verbindlichen Bestellung aufgegeben hat. Jedoch lässt sie in Übereinstimmung mit der Rspr. des BFH (s.o.) die Einholung eines Kostenvoranschlags sowie die Teilnahme an Informationsveranstaltungen (betr. Fotovoltaikanlage) nur in Verbindung mit einer zeitnahen Investition genügen. Die Förderung kann folglich selbst dann scheitern, wenn der Stpfl. erst im zweiten oder dritten Jahr des dreijährigen Förderzeitraums investiert. In Fällen einer tatsächlichen Investition zusätzlich objektiv nachprüfbare Beweisanzeichen zu fordern ergibt angesichts des Strukturwandels der Vorschrift keinen Sinn mehr.

► *Erwerb nicht wesentlicher Betriebsgrundlagen*: Nach früherer Auffassung war in Fällen nicht abgeschlossener Betriebsöffnung zwischen wesentlichen und nicht wesentlichen Betriebsgrundlagen zu unterscheiden (vgl. BMF v. 8.5.2009 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2009, 33, Tz. 30; zur Abgrenzung s. BFH v. 14.3.2012 – IV R 22/11, BFH/NV 2012, 1425, Rn. 18: Maßgebend ist die funktionale Betrachtungsweise). Danach wurde auf eine verbindliche Bestellung auch der nicht wesentlichen Betriebsgrundlagen verzichtet, solange diese wenigstens für wesentliche Betriebsgrundlagen vorlag.

**Lockerung bei wesentlicher Betriebserweiterung:** Die FinVerw. hält abw. von ihrer bisherigen Auffassung (vgl. BMF v. 8.5.2009 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2009, 633, Tz. 34 iVm. Tz. 29) weder am Merkmal der verbindlichen Bestellung fest noch stellt sie besondere Anforderungen an den Nachweis der Investitionsabsicht. Es gelten die allgemeinen Regelungen bei geplanten Investitionen eines bestehenden Betriebs (s. BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 32). Insoweit kann auf Anm. 64 verwiesen werden.

Einstweilen frei.

56

### 57 3. Konkretisierung des begünstigten Wirtschaftsguts in den beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 aF)

Der Stpfl. muss in der StErklärung jedes einzelne begünstigte WG gesondert seiner Funktion (s. Anm. 53) nach bezeichnen und die voraussichtlichen AHK benennen. Weitere Angaben sind entbehrlich, insbes. zum Zeitpunkt des voraussichtlichen Erwerbs. Ebenso ist eine Verfolgbarkeit der Angaben in den anschließenden StErklärungen des dreijährigen Investitionszeitraums nicht erforderlich.

**Einzureichende Unterlagen** sind:

► *nach Verwaltungsauffassung* (BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 62) 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 (Anl. „EÜR“). Infolgedessen muss der Stpfl. den Abzugsbetrag zB in Form einer Anl. zur stl. Gewinnermittlung geltend machen;

► *nach Auffassung des BFH* (BFH v. 19.10.2011 – X R 25/10, BFH/NV 2012, 718, Rn. 16) solche beim FA einzureichenden und auf das einzelne WG bezogenen Unterlagen, in denen der Stpfl. die begünstigte Investition seiner Funktion nach benennt und die Höhe der voraussichtlichen AHK angibt. Auf § 60 EStDV nimmt der BFH nicht Bezug. Die bloße telefonische Benennung der geplanten Investition gegenüber dem FA genügt nicht (vgl. auch BFH v. 8.6.2011 – I R 90/10, BStBl. II 2013, 949, Rn. 19: Unterlagen müssen einem sachverständigen Dritten in angemessener Zeit ermöglichen, die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 zu erkennen);

► *nach dem Schrifttum*: Nach teilweise im Schrifttum vertretener Auffassung sind die von Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 geforderten Angaben (s.u.) mit Blick auf die Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/4841, 52) Bestandteil der gem. § 60 EStDV einzureichenden Unterlagen (vgl. BRANDIS in BLÜMICH, § 7g Rn. 52 [3/2016]; PRITZKE, NWB 2007 F. 3, 14671 [14675]; krit. dazu aber WENDT, FR 2008, 599; KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 66: 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 (ebenso BARTONE in KORN, § 7g Rn. 72 [7/2016]; PFIRRMANN in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 7g Rn. 23: Erläuterungen zB in einer Anlage zur stl. Gewinnermittlung).

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

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

**Nachholung der erforderlichen Angaben:** Der Stpfl. ist nicht gehindert, die erforderlichen Angaben nachzuholen (BFH v. 8.6.2011 – I R 90/10, BStBl. II 2013, 949; glA KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 66; KORN, KÖSDI 2007, 15761 [15764]: Fehlende Unterlagen können nachgereicht werden; enger WENDT, FR 2008, 598 [599]: Vorlage bis zum Abschluss der ersten Veranlagung). Insbesondere kommt ein nachträglicher Abzug im Einspruchsverfahren oder im Rahmen einer Änderung des StBescheids (zB gem. § 164 Abs. 2 AO) in Betracht. Die Nachholung kann jedoch ggf. am Finanzierungszusammenhang scheitern.

### III. Unschädlichkeit der Verlustentstehung oder -erhöhung (Abs. 1 Satz 3 aF) 58

Abzugsbeträge iSd. Abs. 1 durften auch dann in Anspruch genommen werden, wenn dadurch ein Verlust entsteht oder sich erhöht. Im Einzelnen s. Anm. 33.

### IV. Begrenzung des Investitionsabzugsbetrags auf 200 000 € (Abs. 1 Satz 4 aF) 59

Die Summe der Abzugsbeträge durfte 200 000 € nicht übersteigen. Zur mehrfachen Inanspruchnahme im dreijährigen Förderzeitraum s. Anm. 34.

Einstweilen frei.

60–64

#### D. 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) 65

Im Wj. der Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten WG können bis zu 40 % der AHK gewinnerhöhend nach Satz 1 Halbs. 1 hinzugerechnet werden, wenn der Erwerb innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums erfolgt. Abweichend von Abs. 2 Satz 1 aF entfällt ein Hinzurechnungszwang ebenso wie eine Identitätsprüfung von geplanter sowie tatsächlicher Investition (s. Anm. 53).

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

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

► *Hinzurechnung außerhalb der Bilanz*: Ebenso wie der Investitionsabzugsbetrag nach Abs. 1 ist auch der Hinzurechnungsbetrag nach Abs. 2 Satz 1 außerhalb der StBil. dem Gewinn hinzuzurechnen (s. PRITZKE, NWB 2007 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. Wegen der Hinzurechnung, wenn der Betrieb gem. § 6 Abs. 3 unentgeltlich übertragen wurde, s. Anm. 5 „Verhältnis zu § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1“.

► *Personengesellschaften*: Abs. 2 findet uE wegen Abs. 7 (s. Anm. 100) grds. auch dann Anwendung, wenn der Abzugsbetrag aufgrund einer im Gesamthandsvermögen geplanten Investition auf Ebene der PersGes. in Anspruch genommen wird, tatsächlich aber eine Investition im SonderBV erfolgt (Fall a) oder umgekehrt nach im SonderBV gebildetem Abzugsbetrag im Gesamthandsvermögen investiert wird (Fall b); glA KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 26; BARTONE in KORN, § 7g Rn. 138 (7/2016), sowie KRATZSCH in FROTSCHER/GEURTS, § 7g Rn. 61b (4/2014). Die Hinzurechnung erfolgt im Fall a bei der PersGes., im Fall b beim Gesellschafter (s. dazu aber BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 5: Hinweis auf Rev. VI R 44/16).

▷ *Änderung des Gesellschafterbestands*: Ändert sich der Gesellschafterbestand durch Ein- oder Austritt eines Gesellschafters bzw. durch Gesellschafterwechsel, ist fraglich, ob ein durch die PersGes. bereits in Anspruch genommener Abzugsbetrag anteilig beim ausscheidenden Gesellschafter (Variante a), bei den Altgesellschaftern (Variante b) oder anteilig auch beim neuen Gesellschafter (Variante c) nach Abs. 2 Satz 1 hinzuzurechnen ist. Wegen der Gleichstellung von PersGes. und Stpfl. nach Abs. 7 kommt uE nur Variante c in Betracht, dh., die Hinzurechnung ist bei der PersGes. vorzunehmen mit der Folge einer StBelastung der aktuell beteiligten Gesellschafter (ebenso KORN, KÖSDI 2015, 19510 [19525]; KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 13: StNachteil des neuen Gesellschafters bei Kaufpreisgestaltung berücksichtigen).

▷ *Abzugsbetrag im Sonderbetriebsvermögen*: Bei der PersGes. unterbleibt eine Hinzurechnung, wenn der Abzugsbetrag im SonderBV eines ausscheidenden Gesellschafters in Anspruch genommen wurde. Bei diesem ist eine rückwirkende Auflösung des Abzugsbetrags vorzunehmen (so auch KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 13).

**Hinzurechnung von 40 % der Anschaffungs-/Herstellungskosten**: Die Hinzurechnung beträgt bis zu 40 % der AHK des erworbenen WG. Abweichend von Abs. 2 Satz 1 aF kann die Hinzurechnung ganz oder teilweise unterbleiben.

► *Mehrere Wirtschaftsgüter*: Werden im selben Wj. mehrere begünstigte WG angeschafft oder hergestellt, errechnet sich der Hinzurechnungsbetrag aus der Summe der AHK dieser WG. Er ist im Gegensatz zur Herabsetzung nach Abs. 2 Satz 2 (s. Anm. 66) den WG nicht individuell zuzuordnen.

► *Nachträgliche Anschaffungs-/Herstellungskosten*: Entstehen bis zum Ende des dreijährigen Investitionszeitraums nachträgliche AHK, kann insoweit der bisherige Hinzurechnungsbetrag geändert werden, wenn auch der frühere Abzugsbetrag nach Abs. 1 entsprechend angepasst wurde. Die Änderung ist nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut des Abs. 2 Satz 1 nur im Wj. der Anschaffung/Herstellung des begünstigten WG statthaft, nicht im Wj. der Entstehung nachträgli-



cher AHK. Investition und nachträgliche AHK stellen insoweit einen einheitlichen Vorgang dar (so auch zu § 6b BFH v. 10.3.2016 – IV R 41/13, BStBl. II 2016, 984, Rn. 34). Sollte der StBescheid bereits bestandskräftig sein, ist daher uE § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO anzuwenden.

► *Sukzessive Inanspruchnahme des Abzugsbetrags*: Es steht im Belieben des Stpfl., den Abzugsbetrag bis zum Höchstbetrag von 200 000 € während des dreijährigen Investitionszeitraums in Anspruch zu nehmen. Wurde ein Abzugsbetrag nach Abs. 1 in mehreren VZ beansprucht und bleiben die tatsächlichen AHK hinter den prognostizierten AHK zurück, wird vorrangig der zuerst beanspruchte Abzugsbetrag zur Vermeidung von Nachzahlungszinsen nach Abs. 3 Satz 4 (s. Anm. 77) hinzugerechnet. Eine für den Stpfl. nachteilige Verrechnungsreihenfolge sieht das Gesetz nicht vor.

**Deckelung nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2:** Die Hinzurechnung darf die Summe der nach Abs. 1 abgezogenen und noch nicht nach den Abs. 2 bis 4 hinzugerechneten oder rückgängig gemachten Abzugsbeträge nicht übersteigen. Daher greift die Deckelung, wenn

- die tatsächlichen AHK höher sind als die dem Abzugsbetrag zugrunde liegenden geplanten AHK,
- der Stpfl. bei Identität von geplanten und tatsächlichen AHK einen niedrigeren Abzug als 40 % der voraussichtlichen AHK vorgenommen hat (ebenso BARTONE in KORN, § 7g Rn. 88 [7/2016]: Restbetrag für andere Investitionen verwendbar),
- die nach Abs. 1 beanspruchten Abzugsbeträge inzwischen ganz oder teilweise nach den Abs. 2 bis 4 hinzugerechnet bzw. rückgängig gemacht wurden.

**Unterlassene Hinzurechnung:** Der Stpfl. kann eine Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 nur im Investitionsjahr vornehmen, ggf. auch durch Änderung der StFestsetzung (zB § 164 Abs. 2 AO). Unterbleibt sie, entfällt eine Nachholung in späteren Wj. (so bereits zu § 7g aF BFH v. 31.3.2008 – VIII B 212/07, BFH/NV 2008, 1322).

**Wahlrecht bei Auflösung des Abzugsbetrags:** Der Stpfl. ist nicht gezwungen, den Abzugsbetrag mit vollzogener Investition nach Abs. 2 Satz 1 dem Gewinn hinzuzurechnen. Vielmehr kann er diesen für jede andere begünstigte Investition verwenden. Nur wenn die Investition innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums unterbleibt, ist der frühere Abzug nach Abs. 3 rückgängig zu machen. Das kann im Einzelfall sinnvoll sein.

**Beispiel:** Der Stpfl. erzielt nach Eröffnung seines Betriebs 2016 einen Gewinn von 30 000 €. Er nimmt einen Abzugsbetrag von 10 000 € wegen des geplanten Erwerbs von Büromöbeln in Anspruch (verbleibender Gewinn 20 000 €). In den Wj. 2017 bis 2019 erfolgen jährliche Investitionen von jeweils 25 000 €, insgesamt für Büromöbel, Drucker usw. 75 000 €.

**Abwandlung 1:** U investiert erst im Wj. 2020.

Der Stpfl. hat hier die Möglichkeit, den 2016 geltend gemachten Abzugsbetrag von 10 000 € bereits im Wj. 2017 nach Abs. 2 Satz 1 hinzuzurechnen. Dann verbleibt es bei einer definitiven Besteuerung des Gewinns 2016 iHv. 20 000 €. Ihm ist allerdings zu empfehlen, den Abzugsbetrag 2016 trotz vollzogener Investition rückgängig zu machen und für das Wj. 2017 einen neuen Abzugsbetrag von 10 000 € in Anspruch zu nehmen (mit Hinzurechnung gem. Abs. 2 Satz 1 in 2018). Dadurch ergibt sich eine progressionsbedingte StErsparnis iHv. ca. 1 000 €.

**Abwandlung 2:** Wird erst im Wj. 2020 investiert, steht das obige Wahlrecht wegen Ablaufs des dreijährigen Investitionszeitraums (2017 bis 2019) mehr nicht



zur Verfügung. Folglich ist der im Wj. 2016 gebildete Abzugsbetrag nach dem 31.12.2019 zwingend nach Abs. 3 Satz 1 rückgängig zu machen und gem. § 233a Abs. 2 AO zu verzinsen.

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

Nach Abs. 2 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. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 29). 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. 71 mit Beispiel). Dies entspricht dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers (BTDrucks. 16/4841, 52). Die betrieblichen Größenmerkmale müssen im Wj. der Inanspruchnahme des Herabsetzungsbetrags nicht mehr erfüllt sein.

**Ausübung des Wahlrechts:** Das Wahlrecht ist nicht außerbilanziell, sondern mit Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit durch § 5 Abs. 1 idF des BilMoG allein in der StBil. auszuüben (vgl. § 5 Abs. 1 Satz 2 sowie Anm. 5 „Verhältnis zu § 5 Abs. 1 Satz 2“). Somit sind bei erst späterer Inanspruchnahme des Herabsetzungsbetrags die Grundsätze der Bilanzänderung gem. § 4 Abs. 2 Satz 2 zu beachten (s. § 4 Anm. 465 f.). Eine Übermittlung nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen durch Datenfernübertragung (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2; s. Anm. 31) erfolgt nicht.

**Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3** erfolgt die Herabsetzung in dem nach § 4 Abs. 3 Satz 5 zu führenden Verzeichnis (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. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 29).

**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 (s. dazu aber BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 5; Hinweis auf Rev. VI R 44/16). Abs. 2 findet nicht personen-, sondern betriebsbezogen Anwendung (glA KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 26; MEYER/BALL, FR 2009, 641 [643]). Dies kann uE zu individuellen StVorteilen führen.

**Beispiel:** A und B sind je zur Hälfte an der X-oHG beteiligt. Die X-oHG nimmt im Wj. 01 einen Abzugsbetrag nach Abs. 1 iHv. 100 000 € in Anspruch. Tatsächlich nimmt jedoch allein A im Wj. 03 eine entsprechende Investition (Lkw.) im SonderBV vor (AHK 250 000 €).

A kann den vollen Herabsetzungsbetrag (100 000 €) nach Abs. 2 Satz 2 von den AHK des Lkw. gewinnmindernd abziehen, während die Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1

### III. Verringerung Bemessungsgrundl. (S. 2 Halbs. 2) Anm. 66–70 § 7g

nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels jeweils mit 50 000 € auf A und B entfällt (wohl ebenso BARTONE in KORN, § 7g Rn. 140 [7/2016], sowie Anm. 100).

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

► *Austritt eines Gesellschafters:* Verringert sich die Anzahl der Gesellschafter der PersGes. durch Austritt eines Gesellschafters, bleibt die Höhe des nach Abs. 1 gebildeten Abzugsbetrags davon unberührt (ebenso KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 13). Folgerichtig hat eine AfA-Minderung nach Abs. 2 Satz 2 allein bei den verbleibenden Gesellschaftern zu erfolgen. Eine dadurch bei diesen überquotale eintretende StBelastung ist gesellschaftsvertraglich auszugleichen. Das gilt nicht, falls der Abzugsbetrag im SonderBV des ausscheidenden Gesellschafters gebildet wurde. In diesem Fall erfolgt eine Rückgängigmachung allein beim Ausscheidenden (zur rückwirkenden Korrektur nach Abs. 3 Satz 1 s. Anm. 75).

► *Eintritt eines Gesellschafters:* Beim eintretenden Gesellschafter kommt uE ebenfalls der Herabsetzungsbetrag nach Abs. 2 Satz 2 entsprechend seiner Gewinnverteilungsquote zur Anwendung, wenn im Gesamthandsvermögen investiert wird (zur Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 s. Anm. 66). Dies folgt aus der Gleichstellung von PersGes. und Stpfl. nach Abs. 7 (s. Anm. 100). Erfolgt die Investition allein im SonderBV des eintretenden Gesellschafters, findet die 40 % ige Herabsetzung nur bei ihm statt.

Einstweilen frei.

67–69

### III. Verringerung der Bemessungsgrundlage für AfA, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2) 70

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. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 30).

**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 und entsprechender Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 auf 60 % der AHK mindert.

**Geringwertige Wirtschaftsgüter und Pool-Wirtschaftsgüter:** Die Minderung der maßgebenden AHK auch bei geringwertigen WG (§ 6 Abs. 2) und Pool-WG (§ 6 Abs. 2a) eröffnet dem Stpfl. eine Reihe von Gestaltungsmöglichkeiten, weil er mit Hilfe des Herabsetzungsbetrags nach Satz 2 Halbs. 1 die dort maßgebenden Grenzwerte von 150 € bzw. ab VZ 2010 410 € sowie ab VZ 2018 800 € (geringwertige WG) oder 1 000 € (Pool-WG) einhalten kann (ebenso PRITZKE, NWB 2007 F. 3, 14671 [14678]; KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 28; WENDT, FR 2008, 598 [603 f.], dort auch zum Sonderfall 120 %iger Abschreibung).

**Beispiel:** Der Stpfl. nimmt wegen der geplanten Anschaffung eines PC im Wj. 01 einen Investitionsabzugsbetrag von 600 € in Anspruch. Die AK des am 2.1.03 erworbenen PC betragen 1 500 €. Ihm stehen (ungeachtet einer kumulativen Anwendung des

## § 7g Anm. 70–75 E. Abs. 3: Rückgängigm. Investitionsabzugsbetrag

Abs. 5; s. Anm. 1 und 90 f.) insbes. folgende Wahlmöglichkeiten zur Verfügung (zu weiteren Gestaltungen s. auch WENDT, FR 2008, 598 [604]):

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

Mit Hilfe des Abs. 2 Satz 2 lässt sich durch Inanspruchnahme des Herabsetzungsbetrags (max. 40 %) die Sofortabschreibung von geringwertigen WG erreichen, wenn sich deren AHK 150 € (ab 2010 410 € bzw. ab 2018 800 €) übersteigen (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 30). Voraussetzung dafür ist die Geltendmachung eines entsprechenden Investitionsabzugsbetrags nach Abs. 1.

71–74 Einstweilen frei.

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

#### 75 I. Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags (Abs. 3 Satz 1)

Die nach Abs. 1 gewährten Investitionsabzugsbeträge sind gem. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 rückgängig zu machen, soweit sie nicht bis zum Ende des dritten auf das Wj. des Abzugs folgenden Wj. nach Abs. 2 Satz 1 hinzugerechnet wurden. Insbesondere dadurch unterscheidet sich der Investitionsabzugsbetrag von der früheren Ansparrücklage (vgl. auch KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 30: Abs. 3 ist Kernstück der Umgestaltung des § 7g durch das UntSt-ReformG 2008). Die Regelung wirkt einer Inanspruchnahme der Förderung aus nicht investitionsbezogenen Gründen entgegen.

**Zeitpunkt der Rückgängigmachung:** Die Aufhebung des Abzugsbetrags ist nicht bereits mit Ablauf des dreijährigen Investitionszeitraums anzuzeigen, sondern spätestens mit Abgabe der StErklärung für das Wj., in dem das die jeweilige Rückabwicklung auslösende Ereignis eintritt (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 56). Daran wird sich auch durch die nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 gebotene elektronische Übermittlung des rückgängig gemachten Betrags (s. Anm. 31) nichts ändern.

**Freiwillige vorzeitige Rückgängigmachung:** Abweichend von Abs. 3 Satz 1 aF ist es dem Stpfl. nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 nunmehr ausdrücklich gestattet, die Abzugsbeträge nach Abs. 1 vor Ablauf der Investitionsfrist rückgängig zu machen. Die Neuregelung entspricht der bisherigen VerwAuff. zu Abs. 3 Satz 1 aF (vgl. BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 55). Sie vermeidet Nachzahlungszinsen, sollten geplante Investitionen ausbleiben oder zeitlich verschoben werden.

► *Teilweise Rückgängigmachung:* Nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 steht es dem Stpfl. frei, Abzugsbeträge in beliebigem Umfang rückgängig zu machen. Ob damit zu-

gleich eine Aufgabe der Investitionsabsicht einhergeht, spielt mit Wegfall dieses Tatbestandsmerkmals (s. Anm. 43) keine Rolle mehr (aA noch zu Abs. 3 Satz 1 aF BFH v. 11.7.2013 – IV R 9/12, BStBl. II 2014, 609, Rn. 20: Bei vorzeitiger freiwilliger Auflösung des Abzugsbetrags entfallen die Abzugsvoraussetzungen rückwirkend mit der Folge einer Änderung des StBescheids gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO).

► *Änderbarkeit der Steuerfestsetzung*: Die Bestandskraft der StFestsetzung des früheren Abzugsjahres steht einer freiwilligen Rückgängigmachung des Abzugsbetrags nicht entgegen. Dies folgt unmittelbar aus Abs. 3 Satz 2 (s. Anm. 76).

**Bedeutung der Rückgängigmachung**: Abs. 3 Satz 1 bewirkt, 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. 76). Damit hat der Stpfl. bei ausbleibender Investition keine Möglichkeit, den Investitionsabzugsbetrag als Instrument der Gewinnverlagerung und Progressionsglättung zu nutzen. Zur versäumten Rückgängigmachung s. Anm. 76.

► *Gewerbesteuerückstellung*: Die Rückgängigmachung des Abzugsbetrags bewirkt keine nachträgliche Erhöhung der im Abzugsjahr gebildeten GewStRückstellung (BFH v. 17.7.2012 – I B 56, 57/12, BFH/NV 2012, 1955, Rn. 14; BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 57). Etwas anderes gilt ggf., wenn bereits am Bilanzstichtag greifbare Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die geplante Investition voraussichtlich nicht durchgeführt werden wird. Davon zu trennen ist die Minderung der GewStRückstellung bei erstmaliger Inanspruchnahme des Abzugsbetrags (s. Anm. 28).

► *Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften*: Der im Gesamthandsvermögen gebildete Abzugsbetrag ist im Falle ausbleibender Investition bei denjenigen Gesellschaftern rückgängig zu machen, die im früheren Abzugsjahr an der PersGes. beteiligt waren. Der bloße Gesellschafterwechsel innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums hingegen lässt den früheren Abzugsbetrag unberührt. Etwas anderes gilt nur, wenn der Abzugsbetrag im SonderBV des ausscheidenden Gesellschafters gebildet wurde.

**Nachzahlungszinsen (§ 233a AO)**: Die Frage, ob bei rückwirkendem Wegfall des Abzugsbetrags Nachzahlungszinsen gem. § 233a Abs. 2 AO entstehen, ist unterschiedlich zu beantworten.

► *Ab Veranlagungszeitraum 2013* ist die StNachzahlung 15 Monate nach Ablauf des früheren Abzugsjahres zu verzinsen. Durch das AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (s. Anm. 2) wurde in Abs. 3 ein neuer Satz 4 aufgenommen (s. Anm. 77). Danach wird § 233a Abs. 2a AO ebenso wie in Abs. 4 Satz 4 ausdrücklich für nicht anwendbar erklärt (s. Anm. 83; zum zeitlichen Anwendungsbereich s. Anm. 2).

► *Für bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2012* geltend gemachte Abzugsbeträge ist die Verzinsung durch den BFH (BFH v. 11.7.2013 – IV R 9/12, BStBl. II 2014, 609) geklärt. Danach ist die mit der Rückgängigmachung verbundene Aufgabe der Investitionsabsicht ein rückwirkendes Ereignis iSd. § 233a Abs. 2a AO, so dass eine Verzinsung erst 15 Monate nach Ablauf des Ereignisjahres beginnt. Der Gesetzgeber hat eine Verzinsung nach § 233a Abs. 2a AO nur für den Fall der Rückgängigmachung des Abzugsbetrags nach Abs. 4 verhindert, nicht hingegen nach Abs. 3 (s. Anm. 2 „AmtshilfeRLUmsG“). Die FinVerw. folgt der obigen Rspr. (vgl. BMF v. 15.8.2014 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, BStBl. I 2014, 1174).

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

### 76 1. Änderung des entsprechenden Steuer- oder Feststellungsbescheids (Abs. 3 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 (zur 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).

► *Anwendungsbereich des Abs. 3 Satz 2:* Abs. 3 Satz 2 gestattet

- einerseits die mit ausbleibender Investition am Ende des dreijährigen Investitionszeitraums verbundenen Rechtsfolgen (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1; s. Anm. 75) verfahrensrechtl. durchzusetzen, also den nach Abs. 1 geltend gemachten Abzugsbetrag rückgängig zu machen (FG Ba.-Württ. v. 27.3.2012 – 3 V 279/12, juris, rkr.; aus anderen Gründen bestätigt durch BFH (BFH v. 17.7.2012 – I B 56, 57/12, BFH/NV 2012, 1955) und
- andererseits die jederzeitige freiwillige Rückgängigmachung des Abzugsbetrags nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2. Einer weiteren Rechtsgrundlage (zB § 164 Abs. 2 AO) bedarf es dazu nicht.

Nach abweichender Auffassung von KULOSA (in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 30) kann die Rückgängigmachung entweder in der laufenden StErklärung für ein Folgejahr oder durch Änderungsantrag für einen früheren VZ vorgenommen werden. Letzteres setzt eine Korrekturvorschrift voraus, wobei allein § 164 Abs. 2 AO in Betracht kommen soll. Dem ist uE nicht zu folgen. Abs. 3 Satz 2 gestattet eine Änderung des Steuer- oder Feststellungsbescheids in allen Fällen des Satzes 1. Eine Unterscheidung nach zwingender (Halbs. 1) und freiwilliger (Halbs. 2) Rückgängigmachung sieht der Wortlaut des Satz 2 nicht vor. Noch weniger ist der Abzugsbetrag in einem Folgejahr korrigierbar.

► *Versäumte Rückgängigmachung:* Wird bei Ausbleiben von Investitionen am Ende des Investitionszeitraums die Rückgängigmachung des Abzugsbetrags zunächst versäumt, kann dies nach Abs. 3 Satz 3 ohne Weiteres bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung nachgeholt werden (s. Anm. 77; KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 31). Eines Rückgriffs auf abgabenrechtl. Korrekturvorschriften bedarf es nicht (zur früheren Rechtslage nach § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG 2002 vgl. BFH v. 22.3.2016 – VIII R 58/13, BStBl. II 2016, 774, Rn. 15: Ausbleibende Investition keine neue Tatsache iSd. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO).

**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



### III. Verzinsung von StNachzahlungen (Satz 4) Anm. 76–79 § 7g

Satz 2 fallen ESt- sowie KStBescheide nach vorangegangener Gewinnfeststellung bzw. der GewStBescheid (nicht anfechtbare Folgebescheide iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO; s. § 351 Abs. 2 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. Es handelt sich uE nur um einen klarstellenden Hinweis, weil jede Korrekturvorschrift (hier Abs. 3 Satz 2) die Bestandskraft durchbricht.

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

77

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

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

78

Durch das AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (s. Anm. 2) wurde in Abs. 3 folgender Satz 4 angefügt: „§ 233a Absatz 2a der Abgabenordnung ist nicht anzuwenden“. Es handelt sich entgegen der Gesetzesbegründung (vgl. BRDrucks. 302/12, 20, ergänzend dazu auch BTDrucks. 17/13033, 123: Änderung dient der gesetzlichen Festschreibung der VerwAuff.) nicht um eine gesetzgeberische Klarstellung (s. BFH v. 11.7.2013 – IV R 9/12, BStBl. II 2014, 609, Rn. 20). Folge davon ist eine Verzinsung der StNachzahlung zum Nachteil des Stpfl. gem. § 233a Abs. 2 AO bereits 15 Monate nach Ablauf des Kj., in dem die Steuer für das Abzugsjahr entstanden ist. Dies entspricht der Regelung in Abs. 4 Satz 4 (zu Einzelheiten s. Anm. 83).

**Zum zeitlichen Geltungsbereich** s. Anm. 2.

Einstweilen frei.

79

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

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

Eine Änderung der betreffenden Steuer- und Feststellungsbescheide ist über Abs. 3 (s. Anm. 75) 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. BS des Betriebs verbleibt und während dieser Zeit ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird. Die Verletzung der Verbleibens- und Nutzungsfristen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b bewirkt die Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags nach Abs. 1; die Herabsetzung der AHK, der Verringerung der AfA-Bemessungsgrundlage und die Hinzurechnung nach Abs. 2. Abs. 4 und 3 schließen sich gegenseitig aus. Die Verletzung der Verbleibens- und Nutzungsfristen ist stl. nur relevant, wenn ihr die Anschaffung oder Herstellung des begünstigten WG nach Abs. 2 voranging. Anderenfalls greift ausschließlich Abs. 3 (s. Anm. 75).

**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 StVorteil rückwirkend beseitigt.

**Rechtsfolgen einer Verletzung der Verbleibens- und Nutzungsfristen:** Die Verletzung der Verbleibens- und Nutzungsfristen führt grds. dazu, dass alle mit Abs. 1 und 2 zusammenhängenden Gewinnänderungen vollständig im jeweiligen Wj. beseitigt werden (vgl. BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 35). Zum Austausch der Investition s. aber nachfolgend.

► *Erleichterungen bei geringwertigen und Pool-Wirtschaftsgütern:* Aus Vereinfachungsgründen ist die Einhaltung der Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen nicht zu prüfen, wenn die Grenzwerte des § 6 Abs. 2 oder Abs. 2a durch Anwendung des Abs. 2 Satz 2 unterschritten wurden. Entsprechendes gilt bei einer Grenzwertunterschreitung vor Anwendung des Abs. 2 Satz 2 (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 36).

► *Austausch der Investition:* Aufgrund der fehlenden Förderung konkreter Investitionen führt die Verletzung des Abs. 4 Satz 1 nicht notwendig zur Rückgängigmachung sämtlicher Gewinnkorrekturen. Lediglich die in Abs. 2 angeordneten Rechtsfolgen sind zu korrigieren (ebenso KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 34).

**Beispiel:** Der Stpfl. nimmt im Wj. 01 wegen der geplanten Anschaffung eines Pkw. einen Investitionsabzugsbetrag von 40 000 € in Anspruch. Der Pkw. wird im Wj. 02 tatsächlich für 100 000 € angeschafft (Privatnutzung laut Fahrtenbuch 5 %; s. dazu auch Anm. 24). Im Wj. 02 erfolgt eine Hinzurechnung von 40 000 € nach Abs. 2 Satz 1 sowie eine Herabsetzung in derselben Höhe nach Abs. 2 Satz 2. Außerdem beansprucht der Stpfl. eine Sonderabschreibung nach Abs. 5 iHv. 12 000 € (Buchwert zum 31.12.02 ohne Normal-AfA: 48 000 €). Das FA verwirft das Fahrtenbuch anlässlich einer stl. Ap. Damit sind der Abzugsbetrag nach Abs. 1 sowie die Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 und die Herabsetzung nach Abs. 2 Satz 2 (jeweils 40 000 €) rückgängig zu machen. Sollte jedoch der Stpfl. in den Wj. 03 bis 04 weitere Investitionen iHv. 100 000 €

### III. Verlängerung Festsetzungsfrist (S. 3 Halbs. 2) Anm. 80–82 § 7g

vornehmen, kann die Hinzurechnung und Herabsetzung (Abs. 2 Sätze 1 und 2) im Wj. 02 unterbleiben und in die Wj. 03 bis 04 verlagert werden. Der Buchwert des Pkw. zum 31.12.02 erhöht sich damit (vor Normal-AfA) von 48000 € auf 100000 €.

► *Investitionsabzugsbetrag*: Der nach Abs. 1 vorgenommene Abzugsbetrag ist im Falle einer Verletzung der Nutzungs- und Verbleibensfristen im früheren Abzugsjahr rückgängig zu machen. Die damit verbundenen Rechtsfolgen entsprechen denen des Abs. 3 Satz 1 (s. Anm. 75).

► *Hinzurechnungsbetrag und Herabsetzung der Anschaffungs- und Herstellungskosten*: Mit dem nachträglichen Wegfall des Abzugsbetrags nach Abs. 1 ist auch der damit korrespondierende Hinzurechnungsbetrag des Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 65) zu korrigieren. Damit sind zwei gegenläufige StÄnderungen vorzunehmen, die sich im Erg. aufheben. Zum Austausch von Investitionen s. aber oben.

► *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 Zeitpunkt der entdeckten Fristverletzung neben der Abschreibung des Investitionsjahres 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. 70).

**Anzeigepflicht**: Werden die betrieblichen Bindungsfristen verletzt, trifft den Stpfl. nach VerwAuff. eine Anzeigepflicht, die spätestens mit Abgabe der StErklärung für das Wj. wahrzunehmen ist, in dem das die Rückabwicklung auslösende Ereignis eingetreten ist (zB Ablauf der Investitionsfrist sowie schädliche Verwendung; s. BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 56; KRATZSCH in FROTSCHER/GEURTS, § 7g Rn. 75 [4/2014]). Das Ausbleiben der Investition ist nach dem Wortlaut des Abs. 4 nicht anzeigepflichtig, dafür gilt Abs. 3.

## II. Verfahrensrechtliche Durchsetzung der Rückgängigmachung der Fördermaßnahmen (Abs. 4 Satz 2) 81

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. 76).

**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 geplante Investitionen ausbleiben bzw. der Abzug freiwillig rückgängig gemacht wird (s. Anm. 75), 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. 76).

## III. Verlängerung der Festsetzungsfrist (Abs. 4 Satz 3 Halbs. 2) 82

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

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

**Berechnung der verlängerten Frist:** Die Fristberechnung entspricht der Regelung in Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2, s. Anm. 77.

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

Kraft ausdrücklicher Regelung in Satz 4 findet § 233a Abs. 2a AO keine Anwendung. Gemäß § 233a Abs. 2a AO würde die Verzinsung mit Eintritt des rückwirkenden Ereignisses iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, also erst im Zeitpunkt der Verletzung der betrieblichen Bindungsfristen beginnen (KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 37; BARTONE in KORN, § 7g Rn. 105 [7/2016]; PFIRRMANN in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 7g Rn. 41). Abs. 4 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 werden.

**Verhältnis zu Abs. 3 Satz 4:** Abs. 4 Satz 4 entspricht der Regelung des Abs. 3 Satz 4 (s. Anm. 78) und verhindert eine Anwendung des § 233a Abs. 2a AO.

84–89 Einstweilen frei.

### G. Erläuterungen zu Abs. 5: Sonderabschreibungen für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter

#### 90 I. Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen iHv. 20 %

Der Stpfl. kann nach Abs. 5 für solche abnutzbaren beweglichen WG des AV (s. Anm. 20) unter den weiteren Voraussetzungen des Abs. 6 (s. Anm. 95–96) 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.

#### 91 II. Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen

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 HANDZIK in LBP, § 7g Rn. 184 [2/2016]).

**Bemessungsgrundlage** sind die AHK eines begünstigten WG. Es gelten die allgemeinen Grundsätze. Zu AK vgl. daher § 6 Anm. 190 f.; zu HK vgl. § 6 Anm. 225 f.; zu den AHK als AfA-Bemessungsgrundlage vgl. auch § 7 Anm. 130–139.

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

► *Minderung durch Herabsetzungsbetrag*: Der nach Abs. 2 Satz 2 im Investitionsjahr iHv. max. 40 % zulässige Herabsetzungsbetrag (s. Anm. 70) mindert die Bemessungsgrundlage der Sonderabschreibung (s. Anm. 71).

**Begünstigungszeitraum**: Er umfasst nach Abs. 5 Satz 1 das Wj. der Anschaffung (zum Begriff s. § 6 Anm. 163) oder Herstellung (zum Begriff s. § 6 Anm. 165) 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. 81). Entfallen die Fördervoraussetzungen im Wj. des Erwerbs oder im darauffolgenden Wj., ist die Sonderabschreibung rückgängig zu machen (s. Anm. 96).

**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. 41), 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. 256 f.).

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.

Einstweilen frei.

92–94

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

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

95

Sonderabschreibungen können nur in Anspruch genommen werden, wenn der Betrieb, zu dessen AV das WG gehört, nach den in Abs. 6 Nr. 1 genannten Größenmerkmalen zu den „kleinen oder mittleren Betrieben“ gehört. Die Wertgrenzen entsprechen denen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a–c (s. Anm. 2 und 27 f.). Das gilt auch, wenn für das WG eine Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 aF gebildet worden war (FG Düss. v. 11.3.2013 – 10 K 2457/11 F, EFG 2013, 918, rkr.).



**Betriebsgröße am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres:** Entscheidend sind die betrieblichen Größenverhältnisse zum Schluss des Wj., das der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten WG vorangeht (bei § 4 Abs. 3: Gewinn des vorangegangenen Wj.). Die Förderkriterien unterscheiden sich insoweit von denen des Investitionsabzugsbetrags, der auf die Größenverhältnisse am Schluss des laufenden Wj. abstellt (s. Anm. 28). Beide Fördermaßnahmen sind daher nicht zwingend gleichzeitig erfüllt.

**Größenbestimmung bei Betriebseröffnung:** Abs. 6 Nr. 1 enthält keine ausdrückliche Regelung für den Fall der Betriebseröffnung. Nach stRspr. des BFH zu Abs. 2 aF (zuletzt BFH v. 17.5.2006 – X R 43/03, BStBl. II 2006, 868) werden die betrieblichen Größenmerkmale im Jahr der Betriebseröffnung stets erfüllt (so auch BMF v. 1.2.2001 – IV A 6 - S 2139b - 12/00, BStBl. I 2001, 170; BMF v. 25.2.2004 – IV A 6 - S 2183b - 1/04, BStBl. I 2004, 337, Tz. 21; vgl. auch KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 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 nur nach verfahrensrechtl. Vorschriften korrigiert werden (zB §§ 164, 172f. AO). Abs. 6 enthält keine Abs. 3 Satz 2 sowie Abs. 4 Satz 2 vergleichbare Regelung.

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

Das WG muss gem. Abs. 6 Nr. 2 mindestens im Jahr seiner Anschaffung oder Herstellung sowie im darauffolgenden Wj. in einer inländ. BS des begünstigten Betriebs verbleiben (Verbleibensvoraussetzungen; s. Anm. 23) und während dieses Zeitraums im Betrieb des Stpfl. ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden (Nutzungsvoraussetzungen; s. Anm. 24). 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. Abs. 6 Nr. 2 Halbs. 2 verhindert damit durch sinngemäße Anwendung des Abs. 4 die anderenfalls gebotene, für den Stpfl. günstigere Anwendung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (s. Anm. 83).

97–99 Einstweilen frei.

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

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

**Personengesellschaften und Gemeinschaften** sind solche Personenvereinigungen, bei denen die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfüllt werden (glA KORN, KÖSDI 2007, 15761 [15762]; KRATZSCH in FROTSCHER/GEURTS, § 7g Rn. 14 [4/2014]). Die Gesellschafter oder Gemeinschaftler müssen also Mitunternehmer sein (zum Begriff s. § 15 Anm. 300 f.). Das gilt auch bei Einkünften aus LuF (vgl. § 13 Abs. 7) sowie aus selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 4). Wegen ausdrücklicher Erwähnung von Gemeinschaften fallen ebenso Güter-, Erben- und Bruchteilsgemeinschaften (zB als Besitzunternehmen einer Betriebsaufspaltung) unter Abs. 7 (zu Formen der Mitunternehmerschaft s. § 15 Anm. 370 f.). Nicht dazu gehören hingegen sog. Zebragesellschaften (zum 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 Gemeinschaftler (glA KRATZSCH in FROTSCHER/GEURTS, § 7g Rn. 14 [4/2014]). Hat ein Gemeinschaftler bereits in seinem Betrieb den Förderhöchstbetrag des Abs. 1 Satz 4 von 200 000 € ausgeschöpft, steht er für die anteilig auf ihn entfallenden Investitionen der Praxisgemeinschaft nicht mehr zur Verfügung.

**Änderungen im Gesellschafterbestand:** Ändert sich der Gesellschafterbestand, gilt Folgendes:

► *Aufnahme neuer Gesellschafter:* Erhöht sich der Gesellschafterbestand durch Eintritt neuer Gesellschafter bzw. wird ein Gesellschafter in ein Einzelunternehmen aufgenommen, führt dies nicht zur quotalen Auflösung des vom Altgesellschafter in Anspruch genommenen Abzugsbetrags (s. Anm. 66 sowie Anm. 5 „Verhältnis zu § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2“; KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7g Rn. 13; glA zu § 7g aF FG Berlin-Brandenb. v. 6.4.2011 – 1 K 1370/07, EFG 2011, 1531, rkr., betr. die Aufnahme eines weiteren Gesellschafter in eine zweigliedrige GbR; ebenso KORN, KÖSDI 2007, 15761 [15762]). Wegen der späteren Behandlung des Hinzurechnungsbetrags nach Abs. 2 Satz 1 s. Anm. 70.

► *Austritt eines Gesellschafter:* Verringert sich die Anzahl der Gesellschafter durch Ausscheiden eines Gesellschafter, ist der nach Abs. 1 geltend gemachte Abzugsbetrag unverändert fortzuführen (so zur Anwendung des § 7g Abs. 4 Satz 2 aF bei Ausscheiden des vorletzten Gesellschafter einer GbR BFH v. 7.6.2016 – VIII R 23/14, BFH/NV 2016, 1684, Rn. 43: Gesamtrechtsnachfolger ist Stpfl. iSd. Abs. 4 Satz 2). Der StVorteil verbleibt damit endgültig beim ausscheidenden Gesellschafter im Umfang seiner Beteiligungsquote (s. Anm. 66 „Personengesellschaften“; s. auch KORN, KÖSDI 2015, 19510 [19525]: Keine Nachversteuerung, falls der Abzugsbetrag im Gesamthandsvermögen der PersGes. gebildet wurde).

▷ *Abzug im Sonderbetriebsvermögen:* Wurde der Abzugsbetrag für geplante Investitionen im SonderBV des ausscheidenden Gesellschafter gebildet, ist er zwingend rückgängig zu machen und seinem Gewinnanteil hinzuzurechnen (ebenso KORN, KÖSDI 2015, 19510 [19525]). Das gilt wegen der Betriebs-

bezogenheit des § 7g (s. Anm. 23) auch dann, wenn die Investition tatsächlich in einem anderen Betrieb dieses Gesellschafters erfolgt.

► *Der bloße Gesellschafterswechsel* lässt zuvor geltend gemachte Abzugsbeträge der PersGes. unberührt. Nach erfolgter Investition findet eine Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 bei den aktuell beteiligten Gesellschaftern nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels statt. Der damit für den neuen Gesellschafter verbundene Nachteil sollte im Rahmen der Kaufpreisbestimmung berücksichtigt werden (so auch KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, Rn. 13). Siehe dazu auch Anm. 65 „Personengesellschaften“.

► *Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft*: Ein Abzugsbetrag darf nicht vorgenommen werden, wenn im Zeitpunkt seiner Geltendmachung beim FA bereits feststeht, dass der Betrieb in eine PersGes. eingebracht wird. Die Einbringung eines Betriebs in eine PersGes. steht als tauschähnlicher Vorgang einer Veräußerung auch dann gleich, wenn die aufnehmende PersGes. die Buchwerte des eingebrachten Betriebs fortführt (BFH v. 27.1.2016 – X R 31/11, BFH/NV 2016, 1032; s. auch Anm. 5 „Verhältnis zum UmwStG“).

▷ *Nach Verwaltungsauffassung* steht der Inanspruchnahme des Abzugsbetrags nicht entgegen, dass davon auszugehen ist, dass der Stpfl. vor der Einbringung von BV in eine PersGes. nach § 24 UmwStG keine begünstigte Investition mehr tätigt (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2017/0202664, BStBl. I 2017, 423, Tz. 22; insoweit abw. von BFH v. 27.1.2016 – X R 31/11, BFH/NV 2016, 1032; offenlassend noch BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 69). Es bleibt abzuwarten, ob die FinVerw. daran festhalten wird.

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

**Rechtsfolge der Gleichstellung** ist:

- persönliche Abzugsberechtigung der PersGes. bzw. Gemeinschaft (s. Anm. 4);
- Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung in der Feststellungserklärung der Gesellschaft (s. Anm. 37), auch wenn die Förderung das SonderBV einzelner Gesellschafter betrifft. Der Abzug kann im Gesamthands- und/oder SonderBV erfolgen (s. Anm. 38);
- Einbeziehung von SonderBV sowie Ergänzungsbilanzen in die Ermittlung der betrieblichen Größenmerkmale (s. Anm. 27) bzw. Einbeziehung von SonderBE und SonderBA bei Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 (s. Anm. 30);
- keine Vervielfältigung der Gewinngrenze bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 nach der Anzahl der beteiligten Gesellschafter oder Gemeinschafter (krit. 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. 34);
- die Vornahme der Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 in Fällen des Gesellschafterswechsels sowie Aufnahme neuer Gesellschafter beim eintretenden Gesellschafter (s. Anm. 66);

- kein schädliches Verbringen, wenn WG zwischen SonderBV und Gesamtvermögen der Gesellschaft sowie umgekehrt wechseln (s. Anm. 23);
- Inanspruchnahme des Herabsetzungsbetrags gem. Abs. 2 Satz 2 auf Ebene der PersGes., auch wenn ein Abzugsbetrag nach Abs. 1 im SonderBV geltend gemacht wurde (s. Anm. 66).

§ 7g