

8 Neuregelung durch das UntStRefG

8.1 Zeitlicher Anwendungsbereich

Gemäß § 52 Abs. 23 S. 1 EStG n. F. gilt § 7g Abs. 1-4 und 7 EStG für Wirtschaftsjahre, die nach Verkündung des UntStRefG am 17.8.2007 (BGBI I 2007, 1912) enden, also bei einem Wirtschaftsjahr, das dem Kalenderjahr entspricht, schon im Vz 2007.

94

Gemäß § 52 Abs. 23 S. 3 EStG kann eine Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 und 6 EStG i. d. F. des UntStRefG erstmals für Wirtschaftsgüter vorgenommen werden, die nach dem 31.12.2007 angeschafft oder hergestellt werden. Nach dem Regierungsentwurf sollte die Neufassung des § 7g EStG noch insgesamt bereits für Wirtschaftsjahre angewendet werden, die nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes enden. Da für vor 2008 getätigte Investitionen noch die – ab Vz 2008 nicht mehr zulässige – degressive AfA nach § 7 Abs. 2 EStG möglich ist, ist es sachgerecht, für diese auch stets die Sonderabschreibungen nach den Grundsätzen des bisherigen § 7g EStG vorzunehmen mit der Folge, dass Unternehmen für Investitionen in 2007 ohne vorherige Bildung einer Ansparabschreibung die Sonderabschreibung i. H. v. 20 % nicht geltend machen können. Bereits im Vz 2007 ist allerdings (bei kalendergleichem Wirtschaftsjahr) die Bildung einer Ansparrücklage nach § 7g EStG a. F. nicht mehr zulässig (§ 52 Abs. 23 S. 1 EStG). Rücklagen, die in vor dem 18.8.2007 endenden Wirtschaftsjahren gebildet wurden, sind nach § 7g EStG a. F. zu behandeln. Soweit diese noch nicht gewinnmindernd aufgelöst worden sind, vermindern sich der Höchstbetrag von 200.000 EUR nach § 7g Abs. 1 S. 4 EStG und die noch vorhandenen Ansparabschreibungen (§ 52 Abs. 23 S. 3, 4 EStG).

8.2 Fortgeltung der bisherigen Regelung

Entgegen einer vereinzelten Auffassung (*Schmidt, BBK 2007, 913*) ist es auch nach Inkrafttreten der Neuregelung i. d. F. des UntStRefG möglich, für Investitionen innerhalb des Investitionszeitraums nach altem Recht gebildete Ansparrücklagen gem. § 7g Abs. 4 EStG aufzulösen, ohne dass ein Gewinnzuschlag hinzugerechnet werden muss. Alles andere würde Sinn und Zweck der Neuregelung widersprechen, die sich als modifizierte Nachfolgevorschrift zur bisherigen Regelung in § 7g EStG darstellt.

95

8.3 Grund und Bedeutung der Neuregelung

Durch das UntStRefG wurde die bisher als „Ansparrücklage“ oder „Ansparabschreibung“ bezeichnete Möglichkeit, Abschreibungspotenzial zeitlich vorzuziehen, in einen sog. Investitionsabzugsbetrag umgewandelt. Die bisherige Buchung und Bilanzierung einer steuerfreien Rücklage entfällt.

96

Der Investitionsabzugsbetrag ermöglicht die **Vorverlagerung von Abschreibungs-potenzial** in ein Wirtschaftsjahr vor Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsguts, und zwar bezogen auf den jeweiligen „Betrieb“ (**Betriebsbezogenheit**). Dies soll u. a. die Wettbewerbssituation kleiner und mittlerer Betriebe verbessern. Weiter soll eine Unterstützung der Liquidität und Eigenkapitalbildung sowie die Stärkung der Investitions- und Innovationskraft, aber auch eine Erleichterung der Finanzierung von Investitionen durch Steuerstundung erreicht werden. Die neue Vor-

schrift soll hingegen nicht zu einer allgemeinen Liquiditätsverbesserung führen. Die bisherige buchungsmäßige Bildung von Rücklagen (sog. Ansparabschreibungen) entfällt; der Abzugsbetrag ist zukünftig **außerbilanziell** zu berücksichtigen. Der systematische Wechsel ist zum einen im Hinblick auf die nach höchstrichterlicher Rspr. missverständliche Bezeichnung der Rücklage gem. § 7g Abs. 3 EStG als „Ansparabschreibungen“ geboten (BFH v. 31.8.2006, IV R 26/05, BStBl II 2006, 910). Zudem kennt das ESt-Recht grundsätzlich nur sog. Gewinnrücklagen, die – abweichend vom bisherigen § 7g EStG – auf bereits **realisierten** Gewinnen beruhen (z. B. § 6b EStG). Zum anderen werden durch den außerbilanziellen Abzug bilanztechnische Probleme – wie z. B. Bilanzberichtigungen und Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung – vermieden.

8.4 Überblick über die Neuregelung

- 97** Für Wirtschaftsjahre, die ab dem 17.8.2007 enden, können künftig bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens **außerbilanziell** gewinnmindernd abgezogen werden (Investitionsabzugsbetrag). Aufgrund des außerbilanziellen Abzugs ist die steuerrechtliche Wirksamkeit nicht mehr – wie noch die Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG – von einer übereinstimmenden Ausübung in der handelsrechtlichen Bilanz abhängig, wie § 5 Abs. 1 S. 2 EStG bisher voraussetzte (*Schmidt, BBK 2007, 915*). Denn der Handelsbilanzgewinn wird durch den Abzug nicht gemindert. Die Steuervergünstigung wird – **auch für gebrauchte** – Wirtschaftsgüter gewährt, die ausschließlich oder fast ausschließlich (mindestens zu 90 %) betrieblich genutzt werden. Unterbleibt die geplante Investition innerhalb des Investitionszeitraums von drei Jahren, ist die Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrags – rückwirkend im Jahr der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags – rückgängig zu machen. Ein Gewinnzuschlag gem. § 7g Abs. 5 EStG a. F. ist nicht mehr hinzuzurechnen, vielmehr gelten die allgemeinen Verzinsungsregeln (§ 233a AO). Die bisherigen Sonderregelungen für Existenzgründer fallen weg (§ 7g Abs. 7, 8 EStG a. F.). Die zukünftigen Abschreibungen sind – anders als nach bisheriger Rechtslage – vom Restwert nach Abzug des Investitionsabzugsbetrags vorzunehmen.

9 Einzelvoraussetzungen des Investitionsabzugsbetrags

9.1 Anspruchsberechtigung

- 98** In Anspruch nehmen können den Investitionsabzugsbetrag

- bilanzierende Gewerbetreibende oder Freiberufler, bei denen der Wert des Betriebsvermögens 235.000 EUR (im Vz 2007 noch 204.517 EUR) nicht übersteigt (§ 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG),
- Gewinnermittler durch Einnahme-Überschussrechnung – abweichend vom bisherigen Recht – bis zu einer Gewinngrenze von 100.000 EUR, und zwar vor Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrags. Bei bilanzierenden oder ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen ermittelnde Land- und Forstwirten darf der Wirtschafts-

wert der selbst bewirtschafteten Flächen nicht mehr als 125.000 EUR betragen (§ 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG).

Bei bilanzierenden Betrieben (§ 4 Abs. 1 EStG, § 5 EStG) ist – wie schon bis Vz 2007 gem. § 7g Abs. 3 EStG – die Höhe des Betriebsvermögens entscheidend, das aus der Bilanz zu übernehmen ist (vgl. insoweit auch Rz. 10f.). Auch steuerrechtlich zulässige bilanziell zu bildende Rücklagen (z. B. § 6b EStG) mindern das Eigenkapital. Zukünftig darf dieses einen Wert von 235.000 EUR nicht übersteigen. Anders als nach bisheriger Rechtslage ist allerdings das Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahrs **der Inanspruchnahme des Abzugsbetrags** maßgeblich, nicht das zum Ende des **vorangegangenen** Wirtschaftsjahrs.

Die Größenmerkmale bzw. die Gewinngrenze können allerdings auch nicht durch die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags gesenkt werden. Somit dürfte ein Stpfl. (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG) mit einem Gewinn i. H. v. 150.000 EUR keinen Investitionsabzugsbetrag i. H. v. 60.000 EUR bilden, obwohl der Gewinn nach Abzug nur 90.000 EUR betragen würde. 99

Nach bisherigem Recht konnten Überschussrechner eine Ansparabschreibung unabhängig von Gewinn- und Betriebsvermögensgrenzen vornehmen. Die gewinnwirksame Minderung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gem. § 7g Abs. 2 S. 2 EStG im Investitionsjahr wirkt sich – anders als der Investitionsabzugsbetrag – auf den für den Investitionsabzugsbetrag maßgeblichen Gewinn aus. Durch Minderung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten kann daher die Inanspruchnahme eines (weiteren) Investitionsabzugsbetrags durch Unterschreiten der Größengrenzen zulässig werden. Dies gilt nicht nur für Bilanzierende, sondern auch für Freiberufler, da die Art der Gewinnermittlung sich nicht auf die subjektive Anspruchsberechtigung im Rahmen des § 7g EStG auswirken darf (Totalgewinngleichheit). Auch bei Überschussrechnern ist die Minderung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten also bei Berechnung der Gewinngrenze zu berücksichtigen. 100

Die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags ist bei Mitunternehmerschaften nicht zulässig, wenn der (Gesamt-)Gewinn der Gesellschaft 100.000 EUR überschreitet. Dies führt zu einer erheblich verschlechterten Möglichkeit der Inanspruchnahme bei (freiberuflich tätigen) Mitunternehmerschaften. Die Gewinngrenze kann auch hier nicht durch Bildung eines Investitionsabzugsbetrags beeinflusst werden. 101

Bei Bürogemeinschaften kommt es – mangels Vorliegen einer Mitunternehmerschaft – auf den Gewinn des jeweiligen Betriebs an (personen- und betriebsbezogene Be trachtung). Zwar gelten gem. § 7g Abs. 7 EStG n. F. Abs. 1-6 für „Personengesellschaften und Gemeinschaften“ mit der Maßgabe, dass an die Stelle des Stpfl. die Gesellschaft oder Gemeinschaft tritt. Jedoch betrifft dies nur die Fälle, in denen auch eine Mitunternehmerschaft vorliegt, da nur hier ein steuerlicher Betrieb vorliegt. Dies trifft auf bloße Bruchteilsgemeinschaften nicht zu. Eine Mitunternehmerschaft liegt bei bloßen Bruchteilsgemeinschaften – also auch Bürogemeinschaften – indes nicht vor (BFH v. 14.4.2005, XI R 82/03, BStBl II 2005, 752). Bei bloßen Bürogemein-

schaften ist für die Gewinngrenzen daher auf den jeweiligen Gewinn des (einzelnen) Gemeinschafter abzustellen.

- 102** Eine (gewinnerhöhende) Auflösung des Investitionsabzugsbetrags wirkt sich rückwirkend für das Abzugsjahr aus, nicht aber für spätere Jahre. Die Gewinngrenzen werden allerdings noch durch Auflösung der nach altem Recht zulässigen Ansparschreibungen beeinflusst.

Bei der Ansparschreibung war der Gewinn bzw. die Betriebsvermögensgröße des Vorjahres entscheidend; aufgrund der außerbilanziellen Behandlung des künftigen Investitionsabzugsbetrags wird nun auf den laufenden Gewinn bzw. die Größenmerkmale abgestellt.

9.2 Begünstigte Wirtschaftsgüter

- 103** Der Investitionsabzugsbetrag wird künftig auch für **gebrauchte** (bewegliche) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gewährt. Dies war bisher nicht möglich. Ein Investitionsabzugsbetrag soll allerdings nur für Wirtschaftsgüter, die im Jahr der Anschaffung und im folgenden Wirtschaftsjahr in einem inländischen Betrieb eingesetzt werden sollen, zulässig sein. Ob dies auch für den bisherigen § 7g EStG galt, war umstritten (so jedenfalls FG Münster v. 30.8.2005, 6 K 6539/03 F, n. v.; offen gelassen von BFH v. 11.7.2007, I R 104/05, BFH/NV 2007, 1986, da keine ausreichende Kritisierung vorlag). Vgl. Rz. 15ff.

9.3 Erforderliche Angaben gegenüber dem Finanzamt

- 104** Um den Investitionsabzugsbetrag zu erhalten, ist es weiterhin erforderlich, **dem FA** gegenüber Angaben zu machen über
- die **Funktion** des Wirtschaftsguts,
 - die **Höhe der geplanten Anschaffungs- oder Herstellungskosten**,
 - die Höhe des Investitionsabzugsbetrags.

Vage gehaltene Sammelbezeichnungen, wie z. B. Fuhrpark, Maschinen etc., sind nicht ausreichend. Anders als im Regierungsentwurf vorgesehen, ist es allerdings nicht erforderlich, das jeweilige Wirtschaftsgut individuell genau zu bezeichnen. Die Anforderungen für eine Funktionsgleichheit sind noch großzügiger als nach bisherigem Recht, bei dem die Voraussetzungen für die Bildung einer Ansparrücklage vorlagen, wenn auch die Voraussetzungen für die Übertragung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung auf ein Ersatzwirtschaftsgut gegeben waren (vgl. Rz. 42). Nunmehr beziehen sich die Angaben nicht mehr auf das Wirtschaftsgut, sondern auf die Funktion des anzuschaffenden Wirtschaftsguts.

Mehrere Wirtschaftsgüter, die sich einem Oberbegriff zuordnen lassen, müssen einzeln aufgeführt werden. Es reicht z. B. also nicht aus, 2 landwirtschaftliche Nutzfahrzeuge mit 200.000 EUR aufzuführen, sondern es muss jedes Fahrzeug einzeln aufgeführt werden, also z. B. Transportfahrzeug 1 mit 90.000 EUR und Transportfahrzeug 2 mit 110.000 EUR.

Der Wert des angeschafften Wirtschaftsguts muss nicht mit dem ursprünglich ins Auge gefassten Wirtschaftsgut übereinstimmen. Das voraussichtliche Investitionsjahr

muss ebenfalls nicht angegeben werden (anders noch BMF v. 25.2.2004, IV A 6 – S 2183b – 1/04, BStBl I 2004, 337, Rz. 8). Die Neuregelung ermöglicht es, später ein anderes Wirtschaftsgut als das zunächst anvisierte Wirtschaftsgut (begünstigt) zu erwerben, wenn nur die Funktion vergleichbar ist.

Die Angaben sollen nach der Gesetzesbegründung dem FA gegenüber in den gem. § 60 EStDV einzureichenden Unterlagen mitgeteilt werden. Hierdurch sollen Rückfragen des FA vermieden werden (vgl. BT-Drs. 16/4841, 52). Allerdings werden in § 60 EStDV, der die dem FA einzureichenden Unterlagen aufführt, keine Unterlagen genannt, nach denen Wirtschaftsgüter für den Investitionsabzugsbetrag aufzuführen sind. Schon nach dem Wortlaut von § 7g EStG sind indes die Angaben dem FA gegenüber zu machen, so dass es auf den Anwendungsbereich des § 60 EStDV regelmäßig nicht ankommen wird. Es ist aber aus Sicht des Gesetzgebers ratsam, § 60 EStDV – ähnlich wie durch Abs. 4 für die Anlage zur Einnahme-Überschussrechnung – durch einen weiteren Absatz für Zwecke des Investitionsabzugsbetrags zu ergänzen.

9.4 Konkretisierung

Wie nach bisheriger Rechtslage muss die Investition zum Ende des Wirtschaftsjahres der beabsichtigten Geltendmachung hinreichend konkretisiert und noch durchführbar sein (z. B. nicht bei bereits erfolgter Betriebsveräußerung). Eine verbindliche Bestellung ist grundsätzlich nicht erforderlich (vgl. auch BT-Drs. 16/4841 unter Hinweis auf BFH v. 19.9.2002, XI R 51/00, BStBl II 2004, 184). Bei Inanspruchnahme eines Abzugs vor Abschluss der Betriebseröffnung ist wie nach altem Recht eine verbindliche Bestellung bzw. ein Herstellungsbeginn notwendig (vgl. auch BFH v. 19.9.2002, XI R 51/00, BStBl II 2004, 184). Vgl. auch Rz. 47f., insbes. Rz. 51f.

105

9.5 Investitionsfrist und Folgen bei Nichtvornahme der Investition

Die Investitionsfrist, innerhalb derer das Wirtschaftsgut, für das ein Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wurde, angeschafft oder hergestellt werden muss, wurde durch UntStRefG von **zwei auf drei Jahre** verlängert. Der Stpfl. muss erst bis zum Schluss des 3. auf das Jahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres investieren. Gemäß § 7g Abs. 3 EStG n. F. ist der Abzug rückwirkend für das Jahr der Vornahme rückgängig zu machen, wenn nicht rechtzeitig investiert wird, und zwar auch dann, wenn der Bescheid bereits bestandskräftig ist (§ 7g Abs. 3 S. 3 EStG n. F.).

106

§ 7g Abs. 3 S. 2ff. EStG betrifft auch den Fall, dass investiert wird, aber nicht in dem ursprünglich beabsichtigten Ausmaß. Dann ist der Abzugsbetrag zum Teil rückgängig zu machen.

Fraglich ist, ob eine Vollverzinsung gem. § 233a Abs. 1 AO (15 Monate nach Ablauf des Vz) vorzunehmen ist, da ein rückwirkendes Ereignis vorliegt, für das § 233a Abs. 2a AO bestimmt, dass eine Verzinsung erst 15 Monate nach Ereigniseintritt vorzunehmen ist. Einer Verzinsung gem. § 233a Abs. 1 AO bereits 15 Monate nach Ablauf des Vz in den Fällen des § 233a Abs. 3 AO könnte auch der Umkehrschluss zu

107

Abs. 4 a E. entgegenstehen, in dem – für Fälle der nicht fast ausschließlich betrieblichen Nutzung – ausdrücklich angeordnet wird, dass § 233a Abs. 2a AO nicht anzuwenden ist. Ein solcher Hinweis fehlt in Abs. 3. Für die rückwirkende Änderung im Fall der Nichtinvestition oder der zu niedrigen Investition enthält § 7g Abs. 3 S. 2 EStG eine eigenständige Korrekturvorschrift mit einer Regelung zur Ablaufhemmung für die Verjährung. Somit erfolgt die Änderung nicht nach den Vorschriften der AO, insbes. nicht nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO. Damit stellt sich die Frage, ob dann nicht auch der normale Zinslauf für die Verzinsung nach § 233a Abs. 1 AO greift und so zusätzlich Nachzahlungszinsen anfallen (Verzinsung nach Ablauf der 15-monatigen Karentzeit). Die Sonderregelung des § 233 Abs. 2a AO findet nämlich nur bei Berichtigungen nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO Anwendung. Insoweit bleibt die Haltung der Finanzverwaltung abzuwarten. Die h. M. geht allerdings von einer Verzinsung von 0,5 % aus, die schon 15 Monate nach Ablauf des Vz der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags beginnt (z. B. *Melchior*, DStR 2007, 1229). M. E. spricht aber mehr dafür, den Zinslauf gem. § 233a Abs. 2a AO zu bestimmen. Ein rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 233a Abs. 2a AO ist nämlich ein Ereignis, das materiell-rechtlich steuerlich zurückwirkt. Die Rückwirkung bestimmt sich allein nach den anzuwendenden materiell-steuerrechtlichen Normen. Eine solche Rückwirkung sieht nun aber § 7g Abs. 3 S. 2 EStG vor. Nicht maßgebend ist, ob eine Steuerfestsetzung wegen des rückwirkenden Ereignisses gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO verfahrensrechtlich zu ändern ist (vgl. BFH v. 18.5.1999, I R 60/98, BStBl II 1999, 634). Daher sprechen die systematische Auslegung und der Wortlaut des § 233a Abs. 2a AO dafür, dass der Zinslauf im Fall der Nichtinvestition – anders als bei nicht ausschließlich betrieblicher Verwendung gem. Abs. 4 – erst 15 Monate nach Eintritt des Ereignisses beginnt. Außerdem ist aus dem Umkehrschluss zu § 7g Abs. 4 EStG abzuleiten, dass § 233a Abs. 2a AO im Fall des § 7g Abs. 3 EStG offenbar gerade gelten soll, sonst hätte es der Erwähnung des § 233a Abs. 2a AO in § 7g Abs. 4 EStG nicht bedurft.

9.6 Ausschließliche oder fast ausschließliche betriebliche Nutzung

108

Das Wirtschaftsgut muss bis zum Ende des der Anschaffung bzw. Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte verbleiben. Die Wirtschaftsgüter, für die der Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wurde, müssen ausschließlich oder fast ausschließlich (zu mindestens 90 %) betrieblich genutzt werden. Wird diese Anforderung nicht eingehalten, ist der Abzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG rückgängig zu machen und ein Steuerbescheid gem. § 7g Abs. 4 EStG, auch soweit bestandskräftig, zu ändern. Dies hat zur Folge, dass gem. § 233a Abs. 1, 2 AO Nachzahlungszinsen entstehen können, und zwar 15 Monate nach Ablauf des jeweiligen Vz. Bei Anwendung der 1 %-Regelung bei Pkw ist eine (nahezu) ausschließliche Nutzung nicht anzunehmen, wenn regelmäßig kein anderweitiger Nachweis erfolgt.

Die betriebliche Nutzung muss in einer inländischen Betriebsstätte desselben Betriebs erfolgen. Der Wortlaut spricht von der Nutzung in einer inländischen Betriebsstätte „des“ Betriebs, nicht „eines“ Betriebs des Stpfl. Hieraus ist – trotz des gegenüber

dem bisherigen § 7g EStG leicht veränderten Wortlaut (bisher hieß es „dieses Betriebs“) abzuleiten, dass eine Nutzung in demselben Betrieb erfolgen muss; die Verwendung in einem anderen Betrieb desselben Stpfl. wäre für § 7g EStG schädlich (gl. A. Schmidt, BBK 2007, 5091; Kulosa, in Schmidt, EStG, § 7g Rz. 16). S. im Übrigen Rz. 21.

9.7 Neuer Höchstbetrag von 200.000 EUR

Der frühere Rücklagenhöchstbetrag von 154.000 EUR wurde für Wirtschaftsjahre, die nach dem 17.8.2007 (Tag der Verkündung des UntStRefG) enden, auf 200.000 EUR angehoben, § 7g Abs. 1 a.E. EStG n. F. Hierbei sind Investitionsabzugsbeträge, die bei erfolgter Investition nach § 7g Abs. 2 EStG wieder hinzurechnen sind, nicht (mehr) einzubeziehen. Weiterhin bleiben auch die am Stichtag nach § 7g Abs. 3 S. 1 EStG rückgängig zu machenden Abzugsbeträge unberücksichtigt, da diese im Ergebnis nicht angesetzt worden sind.

109

Ein erhöhter Höchstbetrag – nach bisheriger Regelung für Existenzgründer (307.000 EUR, § 7g Abs. 7 EStG a. F.) einschlägig – entfällt zukünftig.

Nach Sinn und Zweck des neuen § 7g EStG muss es auch möglich sein, wegen eines entgegenstehenden Höchstbetrags nicht ausgeschöpfte Investitionsabzugsbeträge in den Folgejahren nachzuholen, nachdem Teile der bisherigen Abzugsbeträge aufgelöst wurden. Dies war auch bei § 7g EStG a. F. möglich (vgl. Rz. 59).

110

10 Folge bei Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags

10.1 Außerbilanzielle Gewinnminderung durch Investitionsabzugsbetrag

111

Der Gewinn im Jahr der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags ist außerbilanziell zu mindern. Somit wirkt sich der Investitionsabzugsbetrag nicht auf die Größenmerkmale (vgl. Rz. 98) aus.

10.2 Minderung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten im Investitionsjahr

10.2.1 Allgemeines

112

Wird ein begünstigtes Wirtschaftsgut planmäßig angeschafft oder hergestellt, so können die Anschaffungskosten oder Herstellungskosten im Jahr der Investition um bis zu 40 % gewinnmindernd reduziert werden. Die Bemessungsgrundlage für die weitere AfA vermindert sich – und dies ist neu – entsprechend, und zwar im Fall einer Bilanzierung innerhalb der Bilanz; vgl. § 7g Abs. 2 S. 2 EStG n. F. Gleichzeitig wird der Investitionsabzugsbetrag außerbilanziell gewinnerhöhend hinzugerechnet.

Die Hinzurechnung ist aber auf den nach § 7g Abs. 1 EStG abgezogenen Betrag für das begünstigte Wirtschaftsgut begrenzt. Im Jahr der Investition ergibt sich somit maximal eine erfolgsneutrale Auflösung des Investitionsbetrags. Demnach ist entscheidend, dass der Investitionsabzugsbetrag die Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts und somit die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Höhe der AfA mindert. Die Minderung beträgt bis zu 40 % der Anschaffungskosten, jedoch höchstens den Betrag, der als Investitionsabzugsbetrag für das jeweilige angeschaffte Wirtschaftsgut gebildet worden ist. Durch die Begrenzung auf den zuletzt genannten Höchstbetrag

soll vermieden werden, dass Stpf. den Investitionsabzugsbetrag steueroptimal zur „Gewinnglättung“ einsetzen können. Es reicht also nicht mehr – wie nach bisherigem Recht für die Bildung einer Ansparrücklage – aus, einen Investitionsabzugsbetrag i. H. v. 1 EUR zu bilden, wenn im Investitionsjahr ein 40 %-iger Ansatz von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten erfolgen soll.

10.2.2 Auswirkung des Abzugsbetrags auf § 6 Abs. 2, 2a EStG

- 113** Die im Jahr der Investition vorzunehmende Herabsetzung der Investitionskosten um bis zu 40 % ist auch bei sog. geringwertigen Wirtschaftsgütern i. S. v. § 6 Abs. 2 EStG und bei der ab Vz 2008 vorzunehmenden Bildung eines jahresbezogenen Sammelpostens nach § 6 Abs. 2a EStG (Verteilung der Anschaffungskosten eines Jahres über 5 Jahre bei Anschaffungskosten von mehr als 150 bis 1.000 EUR) entsprechend zu berücksichtigen. Sinken daher durch den gewinnmindernden Abzug die maßgeblichen Anschaffungskosten unter 150 EUR, ist ein Sofortabzug nach § 6 Abs. 2 EStG vorzunehmen.
- 114** Aufgrund der Behandlung des Sammelpostens i. S. v. § 6 Abs. 2a EStG für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einem Wert zwischen 151 EUR und 1.000 EUR wirken sich Veräußerungen während der Abschreibungsdauer von 5 Jahren nicht aus. Den Erlösen aus der Veräußerung steht somit nur die lineare Abschreibung des einzelnen Wirtschaftsguts gegenüber und nicht der auszubuchende Restbuchwert. Hieraus ergibt sich für den Stpf. eine Schlechterstellung im Gegensatz zur alten Rechtslage. Es kann (z. B. bei Wirtschaftsgütern mit einer Nutzungsdauer von weniger als 5 Jahren) zweckmäßig sein, die Anwendung des § 6 Abs. 2a EStG zu vermeiden und auf eine (volle) Herabsetzung der Anschaffungskosten gem. § 7g Abs. 2 S. 2 EStG zu verzichten, so dass die Anschaffungskosten oberhalb der 1.000 EUR-Grenze bleiben.

10.3 Abweichung von den prognostizierten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten

- 115** Entsprechen die tatsächlichen Anschaffungskosten nicht der Höhe der voraussichtlichen Anschaffungskosten, sind in bestimmten Fällen Korrekturen notwendig. Hier sind drei Fallgruppen zu unterscheiden, namentlich der Fall, dass die Anschaffungskosten exakt prognostiziert waren oder niedriger oder höher als geplant ausfallen. Fällen sie niedriger als geplant aus, ist der Investitionsabzugsbetrag zum Teil rückgängig zu machen (s. Rz. 106).

10.4 Rückgäigmachung des Investitionsabzugsbetrags

10.4.1 Folge bei Nichtdurchführung der Investition

- 116** Unterbleibt die geplante Investition, wird der ursprüngliche Investitionsabzugsbetrag rückgängig gemacht. Dies führt nach h. M. zu einer rückwirkenden Änderung der ursprünglichen Veranlagung, also nicht lediglich zum Ansatz eines 6 %-igen Gewinnzuschlags (§ 7g Abs. 5 EStG a. F.). Verfahrensrechtliche Korrekturvorschrift ist § 7g Abs. 3 S. 2 EStG, wonach der entsprechende Steuerbescheid zu ändern ist, wenn der Gewinn bereits einer Steuerfestsetzung oder Feststellung zu Grunde gelegt wurde.

Damit ergeben sich keine bilanziellen Probleme mehr, wenn der Abzugsbetrag versehentlich nicht rückgängig gemacht wurde. Nach bisherigem Recht musste eine Bilanzberichtigung bei einer zu Unrecht noch enthaltenen Rücklage im ersten änderbaren Jahr erfolgen (s. Rz. 65a). Nunmehr ist gem. § 7g Abs. 3 EStG die Steuerfestsetzung des Jahres rückwirkend zu ändern, **für das** der Abzugsbetrag gebildet wurde; die Festsetzungsfrist endet nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Vz abgelaufen ist, in dem das dritte auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgende Wirtschaftsjahr endet (§ 7g Abs. 3 S. 3 EStG n. F.).

10.4.2 Rückgängigmachung auf Antrag

Fraglich ist, ob der Stpfl., wenn er erkennt, dass die Investition innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums nicht vorgenommen werden wird, den Investitionsabzugsbetrag vor Ablauf des dreijährigen Investitionszeitraums rückgängig machen kann mit dem Ziel, dass Nachzahlungszinsen vermieden werden.

117

Dies ist zwar nach dem Gesetzeswortlaut nicht vorgesehen, dennoch aber zu bejahen. Nach Sinn und Zweck des Gesetzes sollte es möglich sein, ebenso wie die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags auch die Auflösung auf Antrag zuzulassen (ebenso Schmidt, BBK 2007, 927), jedenfalls dann, wenn für das jeweilige Wirtschaftsgut der gesamte Investitionsabzugsbetrag rückgängig gemacht werden soll. Dabei sollte es die Finanzverwaltung hinnehmen, dass u. U. durch eine zeitnahe Berichtigung des Steuerbescheids für das Jahr des Investitionsabzugsbetrags Nachzahlungszinsen vermieden werden können und eine zeitlich begrenzte unverzinsliche Steuerstundung stattfindet, solange dieses Vorgehen nicht rechtsmissbräuchlich (z. B. jährlich wiederkehrend) erfolgt.

10.5 Folge bei nicht ausschließlich betrieblicher Verwendung

Im Fall einer nicht mindestens 90 %-igen betrieblichen Verwendung ist der Investitionsabzug gem. § 7g Abs. 4 EStG rückgängig zu machen. Verfahrensrechtliche Korrekturvorschrift ist § 7g Abs. 4 S. 2 EStG, wonach ein Steuerbescheid oder Feststellungsbescheid zu ändern ist, wenn die Gewinne der maßgebenden Wirtschaftsjahre bereits einer Festsetzung oder Feststellung zu Grunde gelegt wurden. Der Zinslauf bestimmt sich nach § 233a Abs. 2 AO, da die Geltung von § 233a Abs. 2a AO nach dem ausdrücklichen Wortlaut des Abs. 4 ausgeschlossen wird.

118

11 Sonderabschreibung im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung

11.1 Ausgestaltung der Sonderabschreibung

Vom Grundsatz her bleibt die Regelung des § 7g Abs. 1 und 2 EStG zur Gewährung der Sonderabschreibung bestehen, wobei allerdings eine systematisch neue Zusammenfassung durch § 7g Abs. 5 und 6 EStG n. F. vorgenommen wird. Die Sonderabschreibung ist für Investitionen ab dem 1.1.2008 analog den Vorschriften über den Investitionsabzugsbetrag auch für gebrauchte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zulässig.

119

Unabhängig davon, ob die begünstigten StpfL für ein tatsächlich angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut den neuen Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen haben, können Betriebe, die die Größenmerkmale des § 7g Abs. 1 EStG zum Schluss des **vorangegangenen** Wirtschaftsjahres erfüllen, im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier Folgejahren insgesamt 20 % der – ggf. um den Investitionsabzugsbetrag vermindernden – Anschaffungs- oder Herstellungskosten neben der regulären AfA geltend machen.

Die Sonderabschreibung ist als **eigenständige Fördermaßnahme** ausgestaltet. Sie wird nicht mehr von der vorherigen Bildung einer Ansparrücklage (bei Wirtschaftsjahren, die nach dem 17.8.2007 enden: Investitionsabzugsbetrag) abhängig gemacht, wie dies noch § 7g Abs. 2 Nr. 3 EStG a. F. (außer für Existenzgründer) vorsah.

Da es sich um ein steuerliches Wahlrecht handelt, ist die Inanspruchnahme gem. § 5 Abs. 1 S. 2 EStG, § 254 HGB davon abhängig, dass eine entsprechende Sonderabschreibung auch in der Handelsbilanz gebucht wird. Steuerliche Wahlrechte sind nach § 5 Abs. 1 S. 2 EStG nämlich in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben.

11.2 Voraussetzungen der Sonderabschreibung

11.2.1 Allgemeines

- 120** Die Sonderabschreibung ist nur zulässig bei Betrieben, die zum Schluss des Wirtschaftsjahrs, das der Anschaffung bzw. Herstellung **vorangeht**, die Größenmerkmale des § 7g Abs. 1 EStG (kleine und mittlere Betriebe) erfüllen und im **Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung und im folgenden Wirtschaftsjahr** das Wirtschaftsgut (fast) ausschließlich betrieblich, also in einer inländischen Betriebsstätte (vgl. § 7g Abs. 1 Nr. 2 b EStG), nutzen. Bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens können neben der AfA nach § 7 Abs. 1 EStG Sonder-AfA i. H. v. 20 % abgezogen werden. Die Sonderabschreibung kann wie bisher im Jahr der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und den vier folgenden Jahren in Anspruch genommen werden. Daher beträgt der Begünstigungszeitraum i. S. v. § 7a Abs. 9 EStG auch stets 5 Jahre, selbst wenn die Sonder-AfA – wie häufig der Fall – im ersten Jahr in Anspruch genommen wird. Die lineare AfA ist somit stets erst nach Ablauf des gesamten Begünstigungszeitraums (5 Jahre) neu zu berechnen.

11.2.2 Größenmerkmale

- 121** Im Jahr der Betriebseröffnung sind die Größenmerkmale stets erfüllt. Hier existiert nämlich kein der Anschaffung bzw. Herstellung vorangegangenes Jahr (vgl. auch BFH v. 21.7.1999, I R 57/98, BStBl II 2001, 127; *Kulosa*, in Schmidt, EStG, § 7g Rz. 6); Gleicher gilt (erst recht) bei Anschaffung vor dem Jahr der Betriebseröffnung, vgl. auch H 7g Abs. 2 „Betriebseröffnung“ EStH. Hier von abweichend wird beim Investitionsabzugsbetrag für die Größenmerkmale auf das Ende des Wirtschaftsjahres des Abzugs abgestellt, also nicht auf das Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.