



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

DATUM 20. November 2013

BETREFF **Zweifelsfragen zum Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Absatz 1 bis 4 und 7 EStG**

BEZUG **BMF-Schreiben vom 8. Mai 2009 (BStBl I S. 633)**

GZ **IV C 6 - S 2139-b/07/10002**

DOK **2013/1044077**

Inhaltsübersicht

	Rand- nummer
I. Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen (§ 7g Absatz 1 EStG)	
1. Begünstigte Betriebe	1 – 2
2. Begünstigte Wirtschaftsgüter	3 – 4
3. Höhe des Investitionsabzugsbetrages	5 – 6
4. Betriebsgrößenmerkmale nach § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 EStG	7 – 16
5. Investitionsabsicht (§ 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 Buchstabe a und Nummer 3 EStG)	17 – 18
a) Inanspruchnahme vom Investitionsabzugsbeträgen in der Steuererklärung vor der erstmaligen Steuerfestsetzung	19 – 23
b) Inanspruchnahme oder Erhöhung von Investitionsabzugsbeträgen nach der erstmaligen Steuerfestsetzung	24 – 26
c) Investitionsabzugsbeträge in Jahren vor Abschluss der Betriebseröffnung	27 – 31
d) Investitionsabzugsbeträge bei wesentlicher Erweiterung eines bestehenden Betriebes	32 – 33
e) Benennung des Wirtschaftsgutes der Funktion nach (§ 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 EStG)	34 – 35

6. Voraussichtliche Verwendung des begünstigten Wirtschaftsgutes (§ 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 Buchstabe b EStG)	36 – 42
7. Summe der Investitionsabzugsbeträge (§ 7g Absatz 1 Satz 4 EStG)	43
II. Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages bei planmäßiger Durchführung der Investition und gleichzeitige gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 7g Absatz 2 EStG)	44
1. Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages (§ 7g Absatz 2 Satz 1 EStG)	45 – 46
2. Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 7g Absatz 2 Satz 2 EStG)	47 – 48
III. Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrages (§ 7g Absatz 3 EStG)	49
1. Die begünstigte Investition wird nicht durchgeführt	50 – 52
2. Anschaffung oder Herstellung eines nicht funktionsgleichen Wirtschaftsgutes	53
3. Wechsel der Gewinnermittlungsart	54
4. Freiwillige Rückgängigmachung eines Investitionsabzugsbetrages	55
IV. Nichteinhaltung der Verbleibens- und Nutzungsfristen (§ 7g Absatz 4 EStG)	56 – 57
1. Schädliche Verwendung der Investition im Sinne von § 7g Absatz 4 Satz 1 EStG	58
2. Erforderliche Änderungen der betroffenen Steuerfestsetzungen	59 – 61
V. Buchtechnische und verfahrensrechtliche Grundlagen	
1. Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Absatz 1 EStG im Abzugsjahr	62
2. Gewinnhinzurechnung und gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs-/Herstellungskosten nach § 7g Absatz 2 EStG im Investitionsjahr	63
3. Zeitpunkt der Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Absatz 3 oder 4 EStG	64
4. Auswirkungen der Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g Absatz 3 oder 4 EStG auf Steuerrückstellungen	65
VI. Zeitliche Anwendung	66 – 69

Zur Anwendung von § 7g Absatz 1 bis 4 und 7 EStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) nehme ich nach Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wie folgt Stellung:

I. Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen (§ 7g Absatz 1 EStG)

1. Begünstigte Betriebe

- 1 Die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen ist ausschließlich bei Betrieben (Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Körperschaften) möglich, die aktiv am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen und eine in diesem Sinne werbende Tätigkeit ausüben. Die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) steht der Geltendmachung von Investitionsabzugsbeträgen nicht entgegen. Steuerpflichtige, die ihren Betrieb ohne Aufgabeerklärung durch Verpachtung im Ganzen fortführen (sog. Betriebsverpachtung im Ganzen), können die Regelungen in § 7g EStG nicht anwenden (BFH-Urteil vom 27. September 2001, BStBl 2002 II S. 136). Im Falle einer Betriebsaufspaltung können sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen Investitionsabzugsbeträge beanspruchen. Entsprechendes gilt bei Organschaften für Organträger und Organgesellschaft.

- 2 Auch Personengesellschaften und Gemeinschaften können unter entsprechender Anwendung der Regelungen dieses Schreibens § 7g EStG in Anspruch nehmen (§ 7g Absatz 7 EStG), wenn es sich um eine Mitunternehmerschaft (§ 13 Absatz 7, § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2, § 18 Absatz 4 Satz 2 EStG) handelt. Sie können Investitionsabzugsbeträge für geplante Investitionen der Gesamthand vom gemeinschaftlichen Gewinn in Abzug bringen. Beabsichtigt ein Mitunternehmer Anschaffungen oder Herstellungen, die zum Sonderbetriebsvermögen gehören, kann er ihm zuzurechnende Investitionsabzugsbeträge als „Sonderbetriebsabzugsbetrag“ geltend machen. Der Abzug von Investitionsabzugsbeträgen für Wirtschaftsgüter, die sich bereits im Gesamthands- oder Sonderbetriebsvermögen befinden (z. B. Wirtschaftsgüter der Gesellschaft, die ein Mitunternehmer erwerben und anschließend an die Gesellschaft vermieten will), ist nicht zulässig. Bei der Prüfung des Größenmerkmals im Sinne von § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 EStG (Randnummern 7 bis 16) sind das Gesamthandsvermögen und das Sonderbetriebsvermögen unter Berücksichtigung der Korrekturposten in den Ergänzungsbilanzen zusammenzurechnen.

2. Begünstigte Wirtschaftsgüter

- 3 Investitionsabzugsbeträge können für die künftige Anschaffung oder Herstellung von neuen oder gebrauchten abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermö-

gens geltend gemacht werden. *Für immaterielle Wirtschaftsgüter, z. B. Software, kann § 7g EStG nicht in Anspruch genommen werden (BFH-Urteil vom 18. Mai 2011, BStBl II S. 865). Das gilt nicht für sog. Trivialsoftware, die nach R 5.5 Absatz 1 EStR zu den abnutzbaren beweglichen und selbständig nutzbaren Wirtschaftsgütern gehört.*

- 4 Die beabsichtigte Anschaffung oder Herstellung eines geringwertigen Wirtschaftsgutes im Sinne von § 6 Absatz 2 EStG oder eines Wirtschaftsgutes, das nach § 6 Absatz 2a EStG in einem Sammelposten zu erfassen ist, berechtigt ebenfalls zur Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrages.

3. Höhe des Investitionsabzugsbetrages

- 5 Es können bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend gemacht werden. § 9b Absatz 1 EStG ist zu beachten. Die berücksichtigungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind auch dann nicht zu vermindern, wenn bei der Investition des begünstigten Wirtschaftsgutes die AfA-Bemessungsgrundlage aufgrund Sonderregelungen anzupassen ist (z. B. wegen Berücksichtigung eines Schrott- oder Schlachtwertes, BFH-Urteil vom 31. August 2006, BStBl II S. 910).
- 6 Für das begünstigte Wirtschaftsgut kann ein Investitionsabzugsbetrag nur in einem Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden (Abzugsjahr, Randnummer 68). Erhöhen sich die prognostizierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, können bis zu 40 % dieser zusätzlichen Aufwendungen den ursprünglichen Abzugsbetrag erhöhen, soweit dadurch der für das Abzugsjahr geltende Höchstbetrag (Randnummer 43) nicht überschritten wird und die Steuerfestsetzung des Abzugsjahres verfahrensrechtlich noch änderbar ist. Dagegen können Bestandteile der berücksichtigungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die wegen des Höchstbetrages nicht im Abzugsjahr abgezogen werden konnten, nicht in einem Folgejahr geltend gemacht werden. Entsprechendes gilt auch dann, wenn im Abzugsjahr nicht der höchstmögliche Abzugsbetrag von 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen wurde.

4. Betriebsgrößenmerkmale nach § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 EStG

- 7 Investitionsabzugsbeträge können nur berücksichtigt werden, wenn der Betrieb am Schluss des Abzugsjahres (Randnummer 6) die in § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 EStG genannten Größenmerkmale nicht überschreitet. In nach dem 31. Dezember 2008 und vor dem 1. Januar 2011 endenden Wirtschaftsjahren gelten die Betriebsgrößengrenzen gemäß § 52 Absatz 23 Satz 5 EStG in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets „Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung“

vom 21. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2896).

a) Bilanzierende Betriebe mit Einkünften gemäß §§ 15 oder 18 EStG

- 8 Bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 1 oder § 5 EStG ist das Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebes oder eines der selbständigen Arbeit dienenden Betriebes am Ende des Wirtschaftsjahres des beabsichtigten Abzuges nach § 7g Absatz 1 EStG wie folgt zu ermitteln:

	Anlagevermögen
+	Umlaufvermögen
+	aktive Rechnungsabgrenzungsposten
-	Rückstellungen
-	Verbindlichkeiten
-	steuerbilanzielle Rücklagen (z. B. § 6b EStG, Ersatzbeschaffung)
-	noch passivierte Ansparabschreibungen gemäß § 7g Absatz 3 ff. EStG a. F.
-	passive Rechnungsabgrenzungsposten

= Betriebsvermögen im Sinne des § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe a EStG

- 9 Die in der steuerlichen Gewinnermittlung (inklusive etwaiger Sonder- und Ergänzungsbilanzen) ausgewiesenen o. g. Bilanzposten inklusive der Grundstücke sind mit ihren steuerlichen Werten anzusetzen. Bei den Steuerrückstellungen können die Minderungen aufgrund in Anspruch genommener Investitionsabzugsbeträge unberücksichtigt bleiben. Wird die Betriebsvermögensgrenze nur dann nicht überschritten, wenn von dieser Option Gebrauch gemacht wird, hat der Steuerpflichtige dem Finanzamt die maßgebende Steuerrückstellung darzulegen.

b) Betriebe der Land- und Forstwirtschaft

- 10 Der Wirtschaftswert von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft ist auf Grundlage der §§ 2, 35 bis 46, 50 bis 62 des Bewertungsgesetzes (BewG) zu berechnen. Er umfasst nur die Eigentumsflächen des Land- und Forstwirtes unabhängig davon, ob sie selbst bewirtschaftet oder verpachtet werden. Eigentumsflächen des Ehegatten des Land- und Forstwirtes, die nur wegen § 26 BewG beim Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes angesetzt werden, sind auch dann nicht zu berücksichtigen, wenn sie vom Land- und Forstwirt selbst bewirtschaftet werden.
- 11 Für die Ermittlung des Ersatzwirtschaftswertes gelten die §§ 125 ff. BewG. Das gilt unabhängig davon, ob die Vermögenswerte gesondert festzustellen sind. Zu berücksichtigen sind:

sichtigen ist nur der Anteil am Ersatzwirtschaftswert, der auf den im Eigentum des Steuerpflichtigen stehenden und somit zu seinem Betriebsvermögen gehörenden Grund und Boden entfällt. Randnummer 10 Satz 3 gilt entsprechend.

- c) Betriebe, die den Gewinn nach § 4 Absatz 3 EStG ermitteln
(Einkünfte gemäß §§ 13, 15 und 18 EStG)

- 12 Ermittelt der Steuerpflichtige seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit nach § 4 Absatz 3 EStG, können Investitionsabzugsbeträge nur geltend gemacht werden, wenn der Gewinn 100.000 € nicht übersteigt; in diesen Fällen ist das Betriebsvermögen gemäß § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe a EStG nicht relevant. Dagegen reicht es bei nach § 4 Absatz 3 EStG ermittelten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft aus, wenn entweder die Gewinngrenze von 100.000 € oder der Wirtschaftswert/Ersatzwirtschaftswert (Randnummern 10 und 11) nicht überschritten wird.
- 13 Gewinn im Sinne von § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe c EStG ist der Betrag, der ohne Berücksichtigung von Abzügen und Hinzurechnungen gemäß § 7g Absatz 1 und Absatz 2 Satz 1 EStG der Besteuerung zugrunde zu legen ist. Nach § 7g Absatz 6 EStG a. F. aufzulösende und als Betriebseinnahme zu berücksichtigende Ansparabschreibungen erhöhen den maßgebenden Gewinn. Die Gewinngrenze ist für jeden Betrieb getrennt zu ermitteln und gilt unabhängig davon, wie viele Personen an dem Unternehmen beteiligt sind.
- 14 Wird ein Betrieb im Laufe eines Wirtschaftsjahres unentgeltlich nach § 6 Absatz 3 EStG übertragen, ist für die Prüfung der Gewinngrenze nach § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe c EStG der anteilige Gewinn oder Verlust des Rechtsvorgängers und des Rechtsnachfolgers zusammenzufassen.
- 15 Hat der Steuerpflichtige mehrere Betriebe, ist für jeden Betrieb gesondert zu prüfen, ob die Grenzen des § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 EStG überschritten werden. Bei Personengesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sind das Betriebsvermögen, der Wirtschaftswert/Ersatzwirtschaftswert oder der Gewinn der Personengesellschaft maßgebend. Das gilt auch dann, wenn die Investitionsabzugsbeträge für Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden, die zum Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers der Personengesellschaft gehören. In den Fällen der Betriebsaufspaltung sind das Besitz- und das Betriebsunternehmen bei der Prüfung der Betriebsgrößenmerkmale des § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 EStG getrennt zu beurteilen (BFH-Urteil vom 17. Juli 1991, BStBl 1992 II S. 246). Entsprechendes gilt bei Organschaften für Organträger und Organgesellschaft.

- 16 Werden die maßgebenden Betriebsgrößenobergrenzen des Abzugsjahres (Randnummer 6) aufgrund einer nachträglichen Änderung (z. B. zusätzliche Aktivierung eines Wirtschaftsgutes, Erhöhung des Gewinns nach § 4 Absatz 3 EStG) überschritten, ist der entsprechende Steuerbescheid unter den Voraussetzungen der §§ 164, 165 und 172 ff. Abgabenordnung (AO) zu ändern.

5. Investitionsabsicht

(§ 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 Buchstabe a und Nummer 3 EStG)

- 17 Ein Investitionsabzugsbetrag kann nur in Anspruch genommen werden, wenn der Steuerpflichtige beabsichtigt, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich in einem der dem Abzugsjahr (Randnummer 6) folgenden drei Wirtschaftsjahre anzuschaffen oder herzustellen (Investitionszeitraum). Für die hinreichende Konkretisierung der geplanten Investition ist eine Prognoseentscheidung über das künftige Investitionsverhalten erforderlich (BFH-Urteile vom 19. September 2002, BStBl 2004 II S. 184, vom 6. März 2003, BStBl 2004 II S. 187 und vom 11. Juli 2007, BStBl II S. 957). Maßgebend für die Frage, ob eine künftige Anschaffung oder Herstellung geplant ist, ist die Sicht am Ende des Gewinnermittlungszeitraumes, für den der Investitionsabzugsbetrag geltend gemacht wird.
- 18 *In den Fällen der unentgeltlichen Betriebsübertragung nach § 6 Absatz 3 EStG oder der Buchwerteinbringung nach §§ 20, 24 UmwStG verkürzt das im Übertragungsjahr regelmäßig entstehende Rumpfwirtschaftsjahr nicht den maßgebenden Investitionszeitraum. Erfolgt die Übertragung beispielsweise im letzten Wirtschaftsjahr der Investitionsfrist für ein Wirtschaftsgut, für das der Rechtsvorgänger einen Investitionsabzugsbetrag beansprucht hat, kann der Rechtsnachfolger die Investition noch bis zum Ende der regulären Investitionsfrist steuerbegünstigt durchführen.*
- a) *Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen in der Steuererklärung vor der erstmaligen Steuerfestsetzung*
- aa) *Erstmalige Inanspruchnahme*
- 19 Vorbehaltlich der Randnummern 27 bis 31 (Investitionsabzugsbeträge in Jahren vor Abschluss der Betriebseröffnung) reicht es *für die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen in der Steuererklärung (also vor der erstmaligen Steuerfestsetzung)* aus, das einzelne Wirtschaftsgut, das voraussichtlich angeschafft oder hergestellt werden soll, *in den beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen* seiner Funktion nach zu benennen (Randnummer 34) und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzugeben (§ 7g Ab-

satz 1 Satz 2 Nummer 3 EStG); § 9b EStG ist zu beachten. Die Vorlage eines Investitionsplanes oder eine feste Bestellung eines bestimmten Wirtschaftsgutes ist nicht erforderlich. **Die notwendigen Angaben können auch noch im Einspruchs- oder Klageverfahren durch weitere, bei Abgabe der Steuererklärung bereits vorhandene Nachweise vervollständigt werden (BFH-Urteil vom 8. Juni 2011, BStBl 2013 II S. xxx).**

20

Es ist grundsätzlich unbeachtlich, ob die Investition bei Abgabe der Steuererklärung bereits durchgeführt wurde oder ob der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsgutes die Absicht hatte, einen Investitionsabzugsbetrag in Anspruch zu nehmen (BFH-Urteil vom 17. Januar 2012, BStBl 2013 II S. xxx). Ist allerdings die Investitionsfrist nach § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 Buchstabe a EStG bereits abgelaufen und wurde tatsächlich keine Investition getätigt, kann ein Investitionsabzugsbetrag bereits wegen der gleichzeitigen Rückgängigmachung (Randnummer 50) nicht mehr berücksichtigt werden. **Entsprechendes gilt, wenn der Abzug so kurze Zeit vor Ablauf des Investitionszeitraums geltend gemacht wird, dass nicht mehr mit einer fristgerechten Durchführung der Investition gerechnet werden kann (BFH-Urteil vom 17. Januar 2012, a. a. O.).**

bb) Wiederholte Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen für bestimmte Investitionen

21

Die wiederholte Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen für bestimmte Investitionen nach Ablauf des vorangegangenen Investitionszeitraums ist nur zulässig, wenn der Steuerpflichtige ausreichend begründet, weshalb die Investitionen trotz gegenteiliger Absichtserklärung bislang noch nicht durchgeführt wurden, aber dennoch weiterhin geplant sind (BFH-Urteil vom 6. September 2006, BStBl 2007 II S. 860). Das gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige bei der erneuten Geltendmachung die Anzahl dieser Wirtschaftsgüter erhöht oder vermindert (BFH-Urteil vom 11. Oktober 2007, BStBl 2008 II S. 119).

cc) Investitionsabzugsbeträge im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe

22

Wurde der Betrieb bereits veräußert oder aufgegeben oder hat der Steuerpflichtige bei Abgabe der Steuererklärung für das Kalenderjahr, in dem Investitionsabzugsbeträge geltend gemacht werden, den Entschluss gefasst, seinen Betrieb insgesamt zu veräußern oder aufzugeben, können Investitionsabzugsbeträge nicht mehr in Anspruch genommen werden (BFH-Urteil vom 20. Dezember 2006, BStBl 2007 II

S. 862 zu den bisherigen Ansparabschreibungen), es sei denn, die maßgebenden Investitionen werden voraussichtlich noch vor der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe durchgeführt (z. B. kleinere Anschaffungen, BFH-Urteil vom 1. August 2007, BStBl 2008 II S. 106).

23 Behält der Steuerpflichtige im Rahmen der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe Betriebsvermögen zurück und übt seine bisherige Tätigkeit der Art nach weiterhin mit Gewinnerzielungsabsicht aus, können für mit dem „Restbetrieb“ im Zusammenhang stehende Investitionen bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 7g EStG weiterhin Investitionsabzugsbeträge in Anspruch genommen werden. Dies gilt unabhängig davon, ob die Veräußerung oder Entnahme des sonstigen Betriebsvermögens nach den §§ 16 und 34 EStG besteuert wird (BFH-Urteil vom 1. August 2007, BStBl 2008 II S. 106).

b) Inanspruchnahme **oder Erhöhung** von Investitionsabzugsbeträgen **nach der erstmaligen Steuerfestsetzung**

24 Werden Investitionsabzugsbeträge **nach der erstmaligen Steuerfestsetzung** in Anspruch genommen **oder bereits geltend gemachte Abzugsbeträge erhöht** (z. B. im Rahmen eines Rechtsbehelfsverfahrens oder Änderungsantrages nach § 172 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a AO), sind die Randnummern 19 bis 23 entsprechend anzuwenden. Im Hinblick auf die gesetzlich geforderte Investitionsabsicht hat der Steuerpflichtige jedoch glaubhaft darzulegen, aus welchen Gründen ein Abzugsbetrag nicht bereits in der ursprünglichen Gewinnermittlung geltend gemacht wurde, und dass in dem Gewinnermittlungszeitraum, in dem ein Investitionsabzugsbetrag nachträglich berücksichtigt werden soll, eine voraussichtliche Investitionsabsicht bestanden hat. Die erhöhten Anforderungen gelten nicht für Investitionsabzugsbeträge, die im Einspruchsverfahren gegen einen Schätzungsbescheid mit der nachgereichten Steuererklärung geltend gemacht werden (BFH-Urteil vom 8. Juni 2011, BStBl II 2013 S. xxx).

Nach ständiger BFH-Rechtsprechung (z. B. Urteil vom 20. Juni 2012, BStBl 2013 II S. 719) scheidet die Geltendmachung von Investitionsabzugsbeträgen nach der erstmaligen Steuerfestsetzung in den folgenden Fällen aus:

aa) Die Investitionsfrist ist abgelaufen **oder läuft in Kürze aus** und es wurde keine Investition getätigt

25 Die Investitionsfrist ist bei Antragstellung bereits abgelaufen **oder läuft in Kürze aus** (Randnummer 20).

bb) Die Investition wurde bereits durchgeführt

26 *Der Abzug wird mehr als drei Jahre (taggenaue Berechnung) nach Durchführung der Investition beantragt (BFH-Urteil vom 17. Juni 2010, BStBl 2013 II S. 8) oder die Nachholung dient erkennbar dem Ausgleich von nachträglichen Einkommenserhöhungen (z. B. nach einer Betriebsprüfung, BFH-Urteil vom 29. April 2008, BStBl II S. 747).*

c) Investitionsabzugsbeträge in Jahren vor Abschluss der Betriebseröffnung

27 Die Eröffnung eines Betriebes beginnt zu dem Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige mit Tätigkeiten beginnt, die objektiv erkennbar auf die Vorbereitung der betrieblichen Tätigkeit gerichtet sind (BFH-Urteil vom 9. Februar 1983, BStBl II S. 451) und ist erst abgeschlossen, wenn alle wesentlichen Grundlagen vorhanden sind (BFH-Urteil vom 10. Juli 1991, BStBl II S. 840).

28 In Jahren vor Abschluss der Betriebseröffnung kann ein Investitionsabzugsbetrag für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsgutes nur in Anspruch genommen werden, wenn am Schluss des Jahres, in dem der Abzug vorgenommen wird, die Größenmerkmale gemäß § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 EStG (Randnummern 7 bis 15) nicht überschritten werden und die **Investitionsabsicht im Zusammenhang mit der Betriebsgründung** ausreichend konkretisiert ist (**Randnummer 29**).

29 *Bei der Neugründung eines Betriebes ist eine besondere Prüfung der Investitionsabsicht erforderlich, da eine Plausibilitätskontrolle am Maßstab eines bislang verfolgten Betriebskonzeptes nicht möglich ist (BFH-Urteil vom 20. Juni 2012, BStBl 2013 II S. 719). Der Steuerpflichtige hat anhand geeigneter Unterlagen wie beispielsweise Kostenvoranschlägen, Informationsmaterial, konkreten Verhandlungen oder verbindlichen Bestellungen die Investitionsabsicht am Bilanzstichtag darzulegen. Gewichtige Indizien, die für das Vorliegen der Investitionsabsicht bei einem in Gründung befindlichen Betrieb sprechen, können darin gesehen werden, dass der Steuerpflichtige im Rahmen der Betriebseröffnung bereits selbst und endgültig mit Aufwendungen belastet ist oder dass die einzelnen zum Zwecke der Betriebseröffnung bereits unternommenen Schritte sich als sinnvolle, zeitlich zusammenhängende Abfolge mit dem Ziel des endgültigen Abschlusses der Betriebseröffnung darstellen. Allein die Einholung von unverbindlichen Angeboten sowie Kostenvoranschlägen oder die Teilnahme an Informationsveranstaltungen reichen jedoch nicht als Nachweis der Investitionsabsicht aus, da diese ersten Vorbereitungshandlungen für*

den Steuerpflichtigen in der Regel kostenfrei und risikolos sind. Ergänzend ist die weitere Entwicklung nach dem Ende des Gewinnermittlungszeitraums oder des Bilanzstichtages in einem Zeitraum, der den bei ernsthaft geplanten Investitionen üblichen Rahmen nicht überschreitet, dahingehend zu prüfen, ob sich die Durchführung der geplanten Investition weiter konkretisiert. Als ein den üblichen Rahmen nicht überschreitender Zeitraum kann regelmäßig das auf das Jahr der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages folgende Kalender- oder Wirtschaftsjahr angesehen werden.

- 30 Bei der Berechnung des maßgebenden Investitionszeitraums für das jeweilige Wirtschaftsgut (Randnummer 17 Satz 1) gelten das Jahr, in dem der Investitionsabzugsbetrag abgezogen wurde, ggf. darauf folgende Jahre sowie das Jahr, in dem die Betriebseröffnung abgeschlossen wird, jeweils als ein Wirtschaftsjahr.
- 31 Wurden Investitionsabzugsbeträge zulässigerweise in Anspruch genommen und kommt es später wider Erwarten nicht zum Abschluss der Betriebseröffnung, sind die Investitionsabzugsbeträge nach § 7g Absatz 3 EStG rückgängig zu machen (Randnummer 50), wenn feststeht, dass der Betrieb nicht eröffnet wird.
- d) Investitionsabzugsbeträge bei wesentlicher Erweiterung eines bestehenden Betriebes
- 32 Bei einer geplanten wesentlichen Erweiterung eines bereits bestehenden Betriebes **gelten die allgemeinen Regelungen für die Glaubhaftmachung der Investitionsabsicht (Randnummer 17 ff.); Randnummer 29 ist nicht anzuwenden.**
- 33 Bei der Prüfung der Größenmerkmale ist auf das Betriebsvermögen des bestehenden Betriebes insgesamt und nicht nur auf die Betriebserweiterung abzustellen. Die Randnummern 7 bis 16 gelten entsprechend.
- e) Benennung des Wirtschaftsgutes der Funktion nach (§ 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 EStG)
- 34 Neben der Angabe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist das begünstigte Wirtschaftsgut in den dem Finanzamt einzureichenden Unterlagen seiner Funktion nach zu benennen. Hierfür reicht es aus, die betriebsinterne Bestimmung stichwortartig darzulegen. Dabei muss erkennbar sein, für welchen Zweck das Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt werden soll. Lässt sich die geplante Investition einer stichwortartigen Bezeichnung zuordnen, aus der sich die Funktion des Wirtschaftsgutes ergibt, reicht die Angabe dieses Stichwortes aus. Allgemeine Bezeichnungen, aus denen sich die Funktion des Wirtschaftsgutes nicht hinreichend be-

stimmen lässt (z. B. „Maschinen“ oder „Fuhrpark“), sind dagegen nicht zulässig. Auch eine „räumliche“ Betrachtungsweise, wonach alle Wirtschaftsgüter begünstigt sind, die in einem bestimmten räumlichen Zusammenhang stehen (z. B. Büro, Werkshalle, Stall) lässt § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 EStG nicht zu.

Beispiele für die Funktionsbeschreibung eines Wirtschaftsgutes:

Beschreibung	begünstigtes Wirtschaftsgut z. B.	Nicht begünstigtes Wirtschaftsgut z. B.
Vorrichtung oder Werkzeug für die Herstellung eines Wirtschaftsgutes	Produktionsmaschine, Werkzeug für Reparatur und Wartung	Einrichtungsgegenstand für die Produktionshalle
Vorrichtung für die Beseitigung und Entsorgung betrieblicher Abfälle	Sammelbehälter für Abfälle, Reinigungsmaschine	Produktionsmaschine
Vorrichtung für die Verbesserung des Raumklimas in betrieblichen Räumen und Hallen	Klima- und Trockengerät (sofern nicht Gebäudebestandteil)	Produktionsmaschine, Einrichtungsgegenstand
Vorrichtung für die Versorgung des Viehs in einem landwirtschaftlichen Betrieb	Fütterungsanlage, Futterbehälter, Werkzeug für die Futtermittelverteilung	Klimagerät, Abfallbehälter, Stalleinrichtung

Beispiele für stichwortartige Bezeichnungen, aus denen sich die Funktion des jeweiligen Wirtschaftsgutes ergibt:

Stichwortartige Bezeichnung	begünstigtes Wirtschaftsgut z. B.	Nicht begünstigtes Wirtschaftsgut z. B.
Bürotechnik-Gegenstand	Computer, Drucker, Faxgerät, Telefon, Kopierer	Büroeinrichtungsgegenstand, Büromöbelstück
Nutzfahrzeug	Traktor, Lkw, Mähdrescher, Anhänger, Gabelstapler	Pkw
Pkw	Jedes Fahrzeug, das üblicherweise vorrangig der Personenbeförderung dient	Traktor, Lkw, Mähdrescher, Anhänger, Gabelstapler
Büroeinrichtungsgegenstand	Schreibtisch, Stuhl, Roll-	Bürotechnik-Gegenstand,

/Büromöbelstück	container, Regal, Dekorationsgegenstand	Klimagerät
-----------------	---	------------

Bei einer Funktionsbeschreibung oder der Verwendung einer zulässigen stichwortartigen Bezeichnung ist der jeweilige Investitionsabzugsbetrag grundsätzlich für jedes einzelne Wirtschaftsgut gesondert zu dokumentieren. Eine Zusammenfassung mehrerer funktionsgleicher Wirtschaftsgüter, deren voraussichtliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten übereinstimmen, ist zulässig. Dabei ist die Anzahl dieser Wirtschaftsgüter anzugeben.

Beispiel:

Geplante Anschaffung: 5 Bürostühle für je 100 €

Erforderliches Dokumentation z. B. 5 x Büroeinrichtungsgegenstand insg. 500 €

- 35 Die dokumentierte Funktionsbeschreibung ist maßgebend für die Anwendung des § 7g EStG. Wird ein über die Funktionsbeschreibung hinausgehender Begriff verwendet, ist dieser Grundlage für die Prüfung der Funktionsgleichheit der geplanten und tatsächlich getätigten Investition. Wird beispielsweise die Bezeichnung „Bürostuhl“ verwendet, ist auch nur die Anschaffung einer entsprechenden Sitzgelegenheit (Chefsessel, einfacher Drehstuhl o. ä.), nicht aber eines Wandregals begünstigt.

6. Voraussichtliche Verwendung des begünstigten Wirtschaftsgutes (§ 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 Buchstabe b EStG)

- 36 Die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrages setzt voraus, dass das begünstigte Wirtschaftsgut mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres (Verbleibens- und Nutzungszeitraum) in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird (§ 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 Buchstabe b EStG).

a) Nutzung in einer inländischen Betriebsstätte

- 37 Die betriebliche Nutzung des Wirtschaftsgutes in einer inländischen Betriebsstätte des begünstigten Betriebes im Verbleibens- und Nutzungszeitraum (Randnummer 36) ergibt sich regelmäßig aus der Erfassung im Bestandsverzeichnis (Anlageverzeichnis), es sei denn, es handelt sich um ein geringwertiges Wirtschaftsgut im Sinne von § 6 Absatz 2 EStG oder um ein Wirtschaftsgut, das nach § 6 Absatz 2a EStG in einem Sammelposten zu erfassen ist. Der Steuerpflichtige hat die Möglichkeit, die betriebliche Nutzung anderweitig nachzuweisen. Die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzung wird insbesondere dann nicht mehr erfüllt, wenn das Wirtschaftsgut innerhalb

des Verbleibens- und Nutzungszeitraums

- veräußert oder entnommen wird,
- einem Anderen für mehr als drei Monate entgeltlich oder unentgeltlich zur Nutzung überlassen wird (z. B. längerfristige Vermietung) oder
- in einen anderen Betrieb, in eine ausländische Betriebsstätte oder in das Umlaufvermögen überführt wird.

Bei einer wegen sachlicher und personeller Verflechtung bestehenden Betriebsaufspaltung gilt die Verbleibensvoraussetzung trotz der Überlassung als erfüllt. Das gilt jedoch nicht, wenn die personelle Verflechtung zwischen dem Besitz- und Betriebsunternehmen ausschließlich auf einer tatsächlichen Beherrschung beruht (hierzu BMF-Schreiben vom 20. September 1993, BStBl I S. 803).

Eine Veräußerung oder Entnahme liegt auch vor, wenn der Betrieb im Verbleibens- und Nutzungszeitraum aufgegeben oder veräußert wird. Dagegen sind die Veräußerung, der Erbfall, der Vermögensübergang im Sinne des UmwStG oder die unentgeltliche Übertragung des Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Absatz 3 EStG unschädlich, wenn der begünstigte 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 Wirtschaftsgut erfüllt werden. Der vom ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt ausgehend ermittelte Nutzungs- und Verbleibenszeitraum bleibt auch für Erwerber der Sachgesamtheit maßgebend; innerhalb dieses Zeitraums sind mehrere begünstigte Übertragungen möglich.*** Bei einer Betriebsverpachtung im Ganzen gilt Entsprechendes. ***Unbeachtlich ist auch, wenn der Steuerpflichtige aufgrund struktureller Veränderungen im Betrieb künftig Gewinne oder Verluste aus einer anderen Einkunftsart im Sinne des § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 EStG erzielt (z. B. Wechsel von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zu Einkünften aus Gewerbebetrieb).***

38

Die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzung gilt auch dann als erfüllt, wenn das vorzeitige Ausscheiden des Wirtschaftsgutes unmittelbar auf einem nicht vom Willen des Steuerpflichtigen abhängigen Ereignis beruht, z. B. infolge

- Ablaufes der Nutzungsdauer wegen wirtschaftlichen Verbrauches,
- Umtausches wegen Mangelhaftigkeit gegen ein anderes Wirtschaftsgut gleicher oder besserer Qualität oder
- höherer Gewalt oder behördlicher Eingriffe (s. R 6.6 Absatz 2 EStR).

Ein noch erzielbarer Schrott- oder Schlachtwert steht einem wirtschaftlichen Verbrauch oder einer Mangelhaftigkeit nicht entgegen.

b) Ausschließliche oder fast ausschließliche betriebliche Nutzung

- 39 Ein Wirtschaftsgut wird ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt, wenn es der Steuerpflichtige zu nicht mehr als 10 % privat nutzt. Der Steuerpflichtige hat in begründeten Zweifelsfällen darzulegen, dass der Umfang der betrieblichen Nutzung mindestens 90 % beträgt.
- 40 Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte ***und Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung sind*** der betrieblichen Nutzung zuzurechnen. Der Umfang der betrieblichen Nutzung im maßgebenden Nutzungszeitraum ist vom Steuerpflichtigen anhand geeigneter Unterlagen darzulegen; im Fall des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 3 EStG durch das ordnungsgemäße Fahrtenbuch. Bei Anwendung der sog. 1 %-Regelung (§ 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 EStG) ist grundsätzlich von einem schädlichen Nutzungsumfang auszugehen.
- 41 ***Wird eine Photovoltaikanlage gewerblich betrieben, ist der private Verbrauch des Stroms keine schädliche außerbetriebliche Nutzung im Sinne des § 7g EStG, sondern eine Sachentnahme des produzierten Stroms, auch soweit für den selbst verbrauchten Strom keine Vergütung mehr gezahlt wird. Für die Frage der Nutzung kommt es auf die unmittelbare Verwendung des Wirtschaftsgutes „Photovoltaikanlage“ an. Der erzeugte „Strom“ ist lediglich dessen Produkt. Dagegen ist bei sog. Blockheizkraftwerken die Wärmeerzeugung eine Nutzung, so dass es in diesen Fällen darauf ankommt, ob und ggf. in welchem Umfang die mit Wärme versorgten Gebäude oder Einrichtungen zum Betriebsvermögen gehören. Wird die vom Blockheizkraftwerk erzeugte Wärme für den Privathaushalt oder für andere außerbetrieblich genutzte Gebäude oder Einrichtungen des Steuerpflichtigen genutzt, liegt insofern eine schädliche Nutzung im Sinne des § 7g EStG vor.***
- 42 Die Frage, ob die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen voraussichtlich erfüllt werden, ist anhand einer ***wirtschaftsgutbezogenen*** Prognoseentscheidung ***und unabhängig von der Verwendung vergleichbarer Wirtschaftsgüter*** zu beurteilen (zum Zeitpunkt der Prognoseentscheidung Randnummer 17). ***So scheidet beispielsweise die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrages für die geplante Anschaffung eines weiteren Pkw nicht deshalb aus, weil bei dem bereits angeschafften Pkw die sog. 1 %-Regelung angewendet wird (BFH-Beschluss vom 26. November 2009, BStBl 2013 II S. xxx).*** Stellt sich bei der Investition oder bereits zu einem früheren Zeitpunkt heraus, dass die Verbleibens- oder Nutzungsvoraussetzungen nicht erfüllt werden, wurde oder wird kein begüns-

tigtes Wirtschaftsgut im Sinne des § 7g Absatz 1 und 2 EStG angeschafft oder hergestellt. In diesen Fällen ist § 7g Absatz 3 EStG (Randnummern 50 und 51) anzuwenden.

7. Summe der Investitionsabzugsbeträge (§ 7g Absatz 1 Satz 4 EStG)

- 43 Die Summe der am Ende des Wirtschaftsjahres in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbeträge darf je Betrieb 200.000 € nicht übersteigen. Dieser Betrag vermindert sich um die in den drei vorangegangenen Wirtschaftsjahren berücksichtigten Abzugsbeträge nach § 7g Absatz 1 EStG, die noch „vorhanden“ sind, d. h. nicht wieder hinzugerechnet (§ 7g Absatz 2 EStG) oder rückgängig gemacht wurden (§ 7g Absatz 3 und 4 EStG). Zusätzlich sind noch bestehende Ansparabschreibungen nach § 7g EStG a. F. auf den Höchstbetrag anzurechnen (§ 52 Absatz 23 Satz 4 EStG).

II. Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages bei planmäßiger Durchführung der Investition und gleichzeitige gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 7g Absatz 2 EStG)

- 44 Wird das begünstigte Wirtschaftsgut (Randnummern 3 und 4), für das ein Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Absatz 1 EStG in Anspruch genommen wurde, angeschafft oder hergestellt, ist § 7g Absatz 2 EStG anzuwenden (Randnummern 45 ff.). Steht bereits bei Abgabe der maßgebenden Steuererklärung fest oder ist davon auszugehen, dass die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen des § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 Buchstabe b EStG (Randnummern 36 bis 42) nicht erfüllt werden, ist der Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Absatz 3 EStG rückgängig zu machen. Die Randnummern 50 und 51 gelten entsprechend.

1. Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages (§ 7g Absatz 2 Satz 1 EStG)

- 45 Der Gewinn des Wirtschaftsjahres der Investition des begünstigten Wirtschaftsgutes ist zwingend um 40 % der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, höchstens jedoch in Höhe des für diese Investition nach § 7g Absatz 1 EStG geltend gemachten Abzugsbetrages, zu erhöhen (Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages). Die Randnummer 5 Satz 2 gilt entsprechend.
- 46 Soweit der für das begünstigte Wirtschaftsgut beanspruchte Investitionsabzugsbetrag den Hinzurechnungsbetrag nach Randnummer 45 übersteigt, kann der übersteigende Betrag für innerhalb des verbleibenden Investitionszeitraumes nachträglich anfallende Anschaffungs- oder Herstellungskosten beansprucht werden. Die Randnummer 45 gilt entsprechend. Soweit allerdings innerhalb des verbleibenden Investitionszeitraums keine nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das begünstigte Wirtschaftsgut ent-

stehen, ist der übersteigende Investitionsabzugsbetrag unter Beachtung der Randnummern 50 und 51 rückgängig zu machen. Die Übertragung auf ein anderes begünstigtes Wirtschaftsgut ist auch dann nicht zulässig, wenn das andere Wirtschaftsgut funktionsgleich ist.

2. Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 7g Absatz 2 Satz 2 EStG)

- 47 Zum Ausgleich der Gewinnerhöhung durch die Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages können die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des begünstigten Wirtschaftsgutes im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung um bis zu 40 % gewinnmindernd herabgesetzt werden. Das gilt nicht bei einer Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG). Die Minderung ist beschränkt auf die Hinzurechnung nach § 7g Absatz 2 Satz 1 EStG. Damit wird im Ergebnis - entsprechend dem Sinn und Zweck des § 7g EStG - Abschreibungsvolumen in einem Jahr vor der tatsächlichen Investition gewinnmindernd berücksichtigt. Die Herabsetzung nach § 7g Absatz 2 Satz 2 EStG und der Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Absatz 1 EStG bedingen sich gegenseitig, so dass insoweit - abweichend von den Sonderabschreibungen nach § 7g Absatz 5 und 6 EStG - keine isoliert zu betrachtende Abschreibungsmöglichkeit besteht.
- 48 Bei Inanspruchnahme der Herabsetzung gemäß § 7g Absatz 2 Satz 2 EStG vermindert sich die Bemessungsgrundlage für die Absetzungen nach den §§ 7 ff. EStG um diesen Betrag. Darüber hinaus kann die entsprechende Kürzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Anwendung der Regelungen zu den sog. geringwertigen Wirtschaftsgütern nach § 6 Absatz 2 EStG und zu den Wirtschaftsgütern, die nach § 6 Absatz 2a EStG in einem Sammelposten zu erfassen sind, führen, wenn die dort genannten Betragsgrenzen unterschritten werden.

III. Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrages (§ 7g Absatz 3 EStG)

- 49 Ein Investitionsabzugsbetrag ist rückgängig zu machen, wenn das Wirtschaftsgut, für das der Abzug in Anspruch genommen wurde, tatsächlich nicht innerhalb des Investitionszeitraums angeschafft oder hergestellt wird. Wurde zwar investiert, aber ist die tatsächliche Investition nicht begünstigt im Sinne von § 7g EStG oder nicht funktionsgleich mit dem ursprünglich geplanten Wirtschaftsgut, ist ebenfalls § 7g Absatz 3 EStG anzuwenden.

1. Die begünstigte Investition wird nicht durchgeführt

- 50 Wird die geplante begünstigte Investition nicht durchgeführt, ist der für dieses Wirtschaftsgut in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Absatz 1 EStG spätestens nach Ablauf des Investitionszeitraumes (§ 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 Buchstabe a EStG) bei der Veranlagung rückgängig zu machen, bei der der Abzug vorgenommen wurde.
- 51 Ein Investitionsabzugsbetrag ist bereits vor dem Ende des Investitionszeitraums vollumfänglich rückgängig zu machen, wenn der Steuerpflichtige vorzeitig von der geplanten und begünstigten Investition Abstand nimmt (BFH-Urteil vom 21. September 2005, BStBl 2006 II S. 66).
- 52 Ist im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe noch ein Abzugsbetrag für eine nicht mehr realisierbare Investition vorhanden, ist dieser Investitionsabzugsbetrag im Wirtschaftsjahr des Abzuges gemäß § 7g Absatz 3 EStG rückgängig zu machen. Investitionsabzugsbeträge, die mit einem ggf. verbleibenden „Restbetrieb“ im Zusammenhang stehen (Randnummer 23), können, sofern weiterhin Investitionsabsicht besteht und die Investitionsfrist noch nicht abgelaufen ist, bestehen bleiben.

2. Anschaffung oder Herstellung eines nicht funktionsgleichen Wirtschaftsgutes

- 53 Sind die Investition, für die ein Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Absatz 1 EStG in Anspruch genommen wurde, und die später durchgeführte Investition nicht funktionsgleich (Randnummern 34 und 35), wurde kein begünstigtes Wirtschaftsgut im Sinne von § 7g Absatz 2 EStG angeschafft oder hergestellt. Der Investitionsabzugsbetrag ist rückgängig zu machen (Randnummer 51), es sei denn, der Steuerpflichtige beabsichtigt, die ursprünglich geplante Investition noch innerhalb des Investitionszeitraums zu tätigen.

3. Wechsel der Gewinnermittlungsart

- 54 Investitionsabzugsbeträge sind rückgängig zu machen, wenn der Steuerpflichtige zur Gewinnermittlung nach § 5a Absatz 1 EStG übergeht (§ 5a Absatz 5 Satz 3 EStG). Dagegen ist der Wechsel zur Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) unschädlich.

4. Freiwillige Rückgängigmachung eines Investitionsabzugsbetrages

- 55 Auf Antrag des Steuerpflichtigen können Investitionsabzugsbeträge innerhalb des Investitionszeitraums jederzeit freiwillig ganz oder teilweise nach § 7g Absatz 3 EStG rück-

gängig gemacht werden.

IV. Nichteinhaltung der Verbleibens- und Nutzungsfristen (§ 7g Absatz 4 EStG)

- 56 Die Rückgängigmachung gemäß § 7g Absatz 4 EStG kommt in den Fällen zur Anwendung, in denen ein begünstigtes Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt wird, die Regelungen des § 7g Absatz 2 EStG (Randnummern 45 bis 48) der Steuerfestsetzung zugrunde gelegt, aber die Verbleibens- und Nutzungsfristen gemäß § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 Buchstabe b EStG nicht erfüllt werden (schädliche Verwendung, Randnummern 36 bis 42).
- 57 Hat die Herabsetzung gemäß § 7g Absatz 2 Satz 2 EStG zur Anwendung des § 6 Absatz 2 oder 2a EStG geführt (Randnummer 48) oder wurden die insoweit maßgebenden maximalen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bereits vor Anwendung von § 7g Absatz 2 Satz 2 EStG unterschritten, bestehen für das betreffende Wirtschaftsgut - abgesehen von der buchmäßigen Erfassung des Zugangs des Wirtschaftsgutes - keine Aufzeichnungsverpflichtungen. Deshalb ist in diesen Fällen die Einhaltung der Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen im Sinne des § 7g Absatz 4 Satz 1 EStG aus Vereinfachungsgründen nicht zu prüfen.

1. Schädliche Verwendung der Investition im Sinne von § 7g Absatz 4 Satz 1 EStG

- 58 Eine im Sinne des § 7g Absatz 4 EStG schädliche Verwendung liegt insbesondere dann vor, wenn das betreffende Wirtschaftsgut vor dem Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres aus dem begünstigten Betrieb ausscheidet, dort nicht mehr zu mindestens 90 % betrieblich genutzt wird oder der Betrieb veräußert oder aufgegeben wird. Auf die Randnummern 36 bis 42 wird hingewiesen.

2. Erforderliche Änderungen der betroffenen Steuerfestsetzungen

Liegt eine schädliche Verwendung des Wirtschaftsgutes vor, ergibt sich folgender Änderungsbedarf:

- a) Im Wirtschaftsjahr der Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Absatz 1 EStG

- 59 Die Gewinnminderung durch den Abzug nach § 7g Absatz 1 EStG ist rückgängig zu machen.

b) Im Wirtschaftsjahr, in dem das schädlich verwendete Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt und § 7g Absatz 2 EStG angewendet wurde

60 Auch die Hinzurechnung und die Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 7g Absatz 2 EStG sind (abgesehen von den Fällen der Randnummer 57) rückgängig zu machen. Dadurch erhöht sich die Bemessungsgrundlage für die Absetzungen nach den §§ 7 ff. EStG. Die Abschreibung ist entsprechend zu erhöhen.

c) Auswirkungen auf andere steuerliche Vorschriften

61 Soweit sich die Änderungen nach den Randnummern 59 und 60 auf die Anwendung anderer Rechtsnormen des EStG (z. B. § 4 Absatz 4a EStG, § 34a EStG) auswirken, sind die entsprechenden Anpassungen vorzunehmen. **Die Randnummer 65 zu Steuer-rückstellungen ist zu beachten.**

V. Buchtechnische und verfahrensrechtliche Grundlagen

Für die Inanspruchnahme von § 7g EStG gilt Folgendes:

1. Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Absatz 1 EStG im Abzugsjahr

62 Liegen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Absatz 1 EStG vor (Randnummern 1 bis 43), kann der Gewinn im Sinne von § 2 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 EStG entsprechend gemindert werden. Bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 1 oder § 5 EStG erfolgt der Abzug außerhalb der Bilanz. Die notwendigen Angaben zur Funktion des begünstigten Wirtschaftsgutes und zur Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten müssen sich aus den gemäß § 60 Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) der Steuererklärung beizufügenden Unterlagen ergeben (z. B. in Form einer Anlage zur steuerlichen Gewinnermittlung).

2. Gewinnhinzurechnung und gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 7g Absatz 2 EStG im Investitionsjahr

63 Bei einer Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Absatz 2 EStG (Randnummern 44 bis 48) ist der Gewinn im Sinne des § 2 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 EStG zu erhöhen. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 1 oder § 5 EStG erfolgt die Hinzurechnung außerhalb der Bilanz. Die Minderung der Investitionskosten des begünstigten

Wirtschaftsgutes nach § 7g Absatz 2 Satz 2 EStG ist durch eine erfolgswirksame Kürzung der entsprechenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen (Buchung bei Bilanzierung: a. o. Aufwand / Wirtschaftsgut).

3. Zeitpunkt der Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Absatz 3 oder 4 EStG

64 In den Fällen des § 7g Absatz 3 oder 4 EStG hat der Steuerpflichtige den maßgebenden Sachverhalt spätestens mit Abgabe der Steuererklärung für das Wirtschaftsjahr anzuzeigen, in dem das die Rückabwicklung auslösende Ereignis (z. B. Ablauf der Investitionsfrist, schädliche Verwendung) eintritt. Der Steuerpflichtige hat aber auch die Möglichkeit, zu einem früheren Zeitpunkt die Rückgängigmachung gegenüber dem Finanzamt zu erklären und die Änderung der entsprechenden Steuerfestsetzung(en) zu beantragen. Die Absätze 3 und 4 des § 7g EStG enthalten eigene Änderungsvorschriften und Ablaufhemmungen der Festsetzungsfrist zur Rückabwicklung von Investitionsabzugsbeträgen.

4. Auswirkungen der Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g Absatz 3 oder 4 EStG auf Steuerrückstellungen

65 *Steuerrückstellungen sind auf der Grundlage objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender Tatsachen aus der Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns zu bewerten (BFH-Urteil vom 30. Januar 2002, BStBl II S. 688). Aufgrund bestehender Investitionsabsicht geltend gemachte Investitionsabzugsbeträge sind demzufolge bei der Berechnung der Steuerrückstellungen mindernd zu berücksichtigen. Die Verhältnisse aus Sicht des Bilanzstichtages ändern sich nicht, wenn beanspruchte Investitionsabzugsbeträge zu einem späteren Zeitpunkt nach § 7g Absatz 3 oder 4 EStG rückgängig gemacht werden. In diesen Fällen sind die Steuerrückstellungen daher nicht zu erhöhen.*

VI. Zeitliche Anwendung

66 Nach § 52 Absatz 23 EStG können Investitionsabzugsbeträge erstmals in nach dem 17. August 2007 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden. Entspricht das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr (z. B. bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Absatz 3 EStG ermitteln), sind die Neuregelungen somit ab dem Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden. *Das gilt auch für Einkünfte nach § 18 EStG (BFH-Urteil vom 13. Oktober 2009, BStBl 2010 II S. 180).* Ab diesem Wirtschaftsjahr können *neue* Ansparabschreibungen nach § 7g Absatz 3 ff. EStG a. F. nicht mehr gebildet werden. Bei Existenzgründern im Sinne von § 7g Absatz 7 EStG a. F. gilt dies auch dann, wenn der Gründungszeitraum (§ 7g Ab-

- 67 In vorangegangenen Wirtschaftsjahren nach § 7g Absatz 3 ff. EStG a. F. gebildete Ansparabschreibungen und Rücklagen für Existenzgründer sind auf Basis der hierfür geltenden Regelungen unter Berücksichtigung der dort genannten Fristen beizubehalten und aufzulösen; eine Pflicht zur vorzeitigen Auflösung von Ansparabschreibungen und Rücklagen für Existenzgründer besteht nicht. ***Stellt sich heraus, dass die voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten von den bei Bildung der Rücklagen prognostizierten Aufwendungen abweichen oder wurden nicht die Höchstbeträge in Anspruch genommen, können Ansparabschreibungen und Rücklagen für Existenzgründer auch noch in nach dem 17. August 2007 endenden Wirtschaftsjahren erhöht oder vermindert werden.***
- 68 Wurde für eine voraussichtliche Investition eine Ansparabschreibung gebildet, kann in nach dem 17. August 2007 endenden Wirtschaftsjahren auch dann kein zusätzlicher Investitionsabzugsbetrag beansprucht werden, wenn die Rücklage weniger als 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten beträgt.
- 69 ***Zur Berücksichtigung von Investitionsabzugsbeträgen im Zusammenhang mit unentgeltlichen Betriebsübertragungen nach § 6 Absatz 3 EStG und Buchwerteinbringungen nach §§ 20, 24 UmwStG sind beim Bundesfinanzhof Revisionsverfahren anhängig (Aktenzeichen GrS 2/12 und IV R 14/12). Diese Entscheidungen bleiben zunächst abzuwarten.***

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht ***und ersetzt das Schreiben vom 8. Mai 2009 (BStBl I S. 633).***

Im Auftrag