

Zweifelsfragen zum Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 bis 4 und 7 EStG

Das BMF hat nach Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder in einem umfangreichen Schreiben zu Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Anwendung von § 7g Abs. 1 bis 4 und 7 EStG i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14.08.2007 (BGBl I 2007, 1912) Stellung genommen.

Das neue BMF-Schreiben vom 20.11.2013 – IV C 6 – S 2139-b/07/10002 ersetzt das BMF-Schreiben vom 08.05.2009 – IV C 6 – S 2139 b/07/10002 (BStBl I 2009, 633).

Begünstigte Betriebe

§ 7g EStG können Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Körperschaften in Anspruch nehmen. Voraussetzung für die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen ist die aktive Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr und die Ausübung einer in diesem Sinne werbenden Tätigkeit. Die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) steht der Geltendmachung von Investitionsabzugsbeträgen nicht entgegen. Im Fall einer Betriebsaufspaltung können sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen Investitionsabzugsbeträge beanspruchen. Entsprechendes gilt bei Organschaften für Organträger und Organgesellschaft.

Praxis-Tipp:

Steuerpflichtige, die ihren Betrieb ohne Aufgabeerklärung durch Verpachtung im Ganzen fortführen (Betriebsverpachtung im Ganzen), können die Regelungen des § 7g EStG dagegen nicht anwenden (BFH, Urt. v. 27.09.2001 – X R 4/99, BStBl II 2002, 136).

Neugründung eines Betriebs

Bei der Neugründung eines Betriebs wird die Investitionsabsicht besonders geprüft, da eine Plausibilitätskontrolle am Maßstab eines bislang verfolgten Betriebskonzepts nicht möglich ist (vgl. BFH, Urt. v. 20.06.2012 – X R 42/11, BStBl II 2013, 719).

Der Steuerpflichtige hat anhand geeigneter Unterlagen – z.B. Kostenvoranschläge, Informationsmaterial, konkrete Verhandlungen oder verbindliche 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 Zweck der Betriebseröffnung bereits unternommenen Schritte sich als sinnvolle, zeitliche zusammenhängende Abfolge mit dem Ziel des endgültigen Abschlusses der Betriebseröffnung darstellen.

Allein die Einholung von unverbindlichen Angeboten und 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 wird die weitere Entwicklung nach dem Ende des Gewinnermittlungszeitraums oder des Bilanzstichtags in einem Zeitraum, der den bei ernsthaft geplanten Investitionen üblichen Rahmen nicht überschreitet, dahingehend geprüft, 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 Investitionsabzugsbetrags folgende Kalender- oder Wirtschaftsjahr angesehen werden.

Verbleibensvoraussetzungen

Die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags 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 Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b EStG).

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 (vgl. BMF-Schreiben v. 20.09.1993 – IV B 3 – S 1900 – 73/93, BStBl I 1993, 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 i.S.d. UmwStG oder die unentgeltliche Übertragung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 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
- die Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzung 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 i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG erzielt (z.B. Wechsel von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zu Einkünften aus Gewerbebetrieb).

Die Frage, ob die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen voraussichtlich erfüllt werden, ist anhand einer wirtschaftsgutbezogenen Prognoseentscheidung und unabhängig von der Verwendung vergleichbarer Wirtschaftsgüter zu beurteilen. So scheidet z.B. die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags für die geplante Anschaffung eines weiteren Pkw nicht deshalb aus, weil bei dem bereits angeschafften Pkw die 1%-Regelung angewendet wird (BFH, Beschl. v. 26.11.2009 – VIII B 190/09).

Der Investitionsabzugsbetrag kann nur in Anspruch genommen werden, wenn der Steuerpflichtige beabsichtigt, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich in einem der dem Abzugsjahr folgenden drei Wirtschaftsjahre anzuschaffen oder herzustellen (Investitionszeitraum). Für die hinreichende Konkretisierung der geplanten Investition ist eine Prognoseentscheidung über das künftige Investitionsverhalten erforderlich. Maßgebend für die Frage, ob eine künftige Anschaffung oder Herstellung geplant ist, ist die Sicht am Ende des Gewinnermittlungszeitraums, für den der Investitionsabzugsbetrag geltend gemacht wird.

Weitere Änderungen im Überblick

- Für **immaterielle Wirtschaftsgüter** (z.B. Software), kann § 7g EStG nicht in Anspruch genommen werden. Das gilt nicht für sog. Trivialsoftware, die nach R 5.5 Abs. 1 EStR zu den abnutzbaren beweglichen und selbstständig nutzbaren Wirtschaftsgütern gehört.
- In den Fällen der unentgeltlichen **Betriebsübertragung** nach § 6 Abs. 3 EStG oder **Buchwerteinbringung** nach §§ 20, 24 UmwStG verkürzt das im Übertragungsjahr regelmäßig entstehende Rumpfwirtschaftsjahr nicht den maßgebenden Investitionszeitraum. Erfolgt die Übertragung z.B. 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.
- Für die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen in der Steuererklärung (also von der erstmaligen Steuerfestsetzung) reicht es – abgesehen von Fällen der Betriebseröffnung – aus, das einzelne Wirtschaftsgut, das voraussichtlich angeschafft oder hergestellt werden soll, in den **beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen** seiner Funktion nach zu benennen und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungskosten oder Herstellungskosten anzugeben.
- Werden Investitionsabzugsbeträge nach der erstmaligen Steuerfestsetzung in Anspruch genommen oder bereits geltend gemachte Abzugsbeträge erhöht (z.B. im Rahmen eines Rechtsbehelfsverfahrens oder **Änderungsantrags** nach § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO), sind die Regelungen zur erstmaligen Inanspruchnahme 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.
- Grundsätzlich ist es unbeachtlich, ob die **Investition** bei Abgabe der Steuererklärung bereits **durchgeführt** wurde oder ob der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts die Absicht hatte, einen Investitionsabzugsbetrag in Anspruch zu nehmen.
- Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung sind der betrieblichen Nutzung zuzurechnen. Den Umfang der betrieblichen Nutzung im maßgebenden Nutzungszeitraum hat der Steuerpflichtige anhand geeigneter Unterlagen darzulegen – im Fall des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG durch ein ordnungsgemäßes **Fahrtenbuch**. Bei Anwendung der 1%-Regelung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist grundsätzlich von einem schädlichen Nutzungsumfang auszugehen.

- Wird eine **Photovoltaikanlage** gewerblich betrieben, ist der private Verbrauch des Stroms keine schädliche außerbetriebliche Nutzung i.S.d. § 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 die Wärmeerzeugung bei **Blockheizkraftwerken** eine Nutzung, so dass es in diesen Fällen darauf ankommt, ob und ggf. in welchen 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 insoweit eine schädliche Nutzung i.S.d. § 7g EStG vor.
- **Steuerrückstellungen** sind auf der Grundlage objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender Tatsachen aus der Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns zu bewerten. Aufgrund einer bestehenden Investitionsabsicht geltend gemachte Investitionsabzugsbeträge sind demzufolge bei der Berechnung der Steuerrückstellung mindernd zu berücksichtigen. Die Verhältnisse aus Sicht des Bilanzstichtags ändern sich nicht, wenn beanspruchte Investitionsabzugsbeträge zu einem späteren Zeitpunkt nach § 7g Abs. 3 oder 4 EStG rückgängig gemacht werden. In diesen Fällen sind die Steuerrückstellungen daher nicht zu erhöhen.
- Stellt sich heraus, dass die voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten von den bei Bildung der Rücklagen prognostizierten Aufwendungen abweichen oder wurden nicht Höchstbeträge in Anspruch genommen, können ehemalige Ansparabschreibungen und Rücklagen für **Existenzgründer** auch noch in nach dem 17.08.2007 endenden Wirtschaftsjahren erhöht oder vermindert werden.
- Hinsichtlich der Berücksichtigung von Investitionsabzugsbeträgen im Zusammenhang mit unentgeltlichen Betriebsübertragungen nach § 6 Abs. 3 EStG und Buchwerteinbringungen nach §§ 20 , 24 UmwStG sind beim BFH **Revisionsverfahren** anhängig (Az. GrS 2/12 und IV R 14/12). Diese Entscheidungen will das BMF zunächst abwarten.

Praxis-Tipp:

Nicht berücksichtigt ist eine Änderung im Rahmen des AmtshilfeRLUmsG vom 26.06.2013 (BGBl I 2013, 1809): § 7g Abs. 3 EStG wurde dahingehend ergänzt, dass § 233a Abs. 2a AO nicht anzuwenden ist. Damit hat der Gesetzgeber ab 2013 ausdrücklich gesetzlich geregelt, dass sich der Zinslaufbeginn bei einem rückgängig gemachten Investitionsabzugsbetrag (infolge einer entfallenen Investitionsabsicht) nicht nach hinten verschieben kann.

Für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2012 hat der BFH entschieden, dass der Wegfall der Investitionsabsicht vor Ablauf der Investitionsfrist zur Folge hat, dass die Gewinnminderung durch den Investitionsabzugsbetrag rückgängig zu machen ist. Die aus diesem Grund festgesetzte Einkommensteuer war vor Inkrafttreten des § 7g Abs. 3 Satz 4 EStG i.d.F. des AmtshilfeRLUmsG vom 26.06.2013 (a.a.O.) nach § 233a Abs. 2a AO zu verzinsen (BFH, Urt. v. 11.07.2013 – IV R 9/12). In der Regel kommt es damit nicht zu einer Verzinsung, weil der Zinslauf erst 15 Monate nach Aufgabe der Investitionsabsicht beginnt.

In eigener Sache:

Die Kanzlei ist vom 24.12.2013 bis einschließlich 06.01.2014 geschlossen.

Ihre Steuerberater

Steuertermine Januar 2014

- 10.01. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler
- 10.01. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 10.01. Lohnsteuer für Quartalszahler
- 10.01. Umsatzsteuer für Quartalszahler ohne Fristverlängerung