



Neuregelung des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g EStG

– von StB **Bernd Meyer** und WP/StB **Jochen Ball**, beide Bad Homburg v.d.H. –

Nach vielen Jahren hat der Gesetzgeber endlich erkannt, dass zur Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags (IAB) die Erforschung der Investitionsabsicht des Unternehmers mit Hilfe einer „Prognoseentscheidung“ wenig Sinn macht und daher ein Ende finden muss. Entsprechendes gilt für die möglichst genaue Bezeichnung der geplanten Investition, ein Erfordernis, das bei sprachlichen Fehlleistungen des Unternehmers die steuerliche Förderung zu Fall bringen konnte. Der Gesetzgeber hat diese streitanfälligen Förderkriterien (in den letzten 10 Jahren über 400 Gerichtsverfahren) jetzt im Handstreich beseitigt und die seit 1995 bestehende Ansparabschreibung (später IAB) dramatisch vereinfacht, wohl zum Entsetzen der Finanzverwaltung. Das Streitpotenzial dürfte künftig deutlich sinken. Scharmützel sind allenfalls hinsichtlich der Frage zu erwarten, ob es im Belieben des Unternehmers steht, den IAB auch nachträglich geltend zu machen. Wie sich die Änderungen im Einzelnen unter weitgehender Fortgeltung der bisherigen Verwaltungsauffassung zu § 7g EStG (BMF-Schreiben v. 20.11.2013, BStBl. I 2013 S. 1493) in der Praxis auswirken, wird nachfolgend untersucht.

1. Eckpunkte der Neuregelung

§ 7g EStG n.F. weicht von der bisherigen Regelung gravierend dadurch ab, dass sich der Unternehmer mit Inanspruchnahme des IAB weder auf geplante Einzelinvestitionen festlegen noch diese hinsichtlich ihrer Funktion unter Angabe der voraussichtlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten genau bezeichnen muss. Vielmehr kann er die Förderung für jedwede künftige Anschaffung oder Herstellung abnutzbarer beweglicher WG des Anlagevermögens beanspruchen. Der IAB ist also nicht mehr einzelnen Investitionen konkret zuzuordnen. Damit entfällt dessen Rückgängigmachung bei ausbleibender Einzelinvestition. Der Unternehmer muss lediglich bestimmen, in welcher Höhe er den IAB in Anspruch nimmt und wie dieser auf den dreijährigen Investitionszeitraum zu verteilen ist (max. 200.000 €). Dabei wird der auf das einzelne Wj. entfallende IAB in einer Summe ohne weitere Angaben (!) in der Steuererklärung ausgewiesen (zur elektronischen Übermittlung siehe Tz. 7). Selbst eine Investitionsabsicht ist nach der Gesetzesbegründung entbehrlich (Bundestags-Drucksache 18/4902 S. 48).

Investitionsaustausch: Der für das jeweilige Wj. gebildete IAB kann zur Vermeidung rückwirkender Auflösung für beliebige Investitionen innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums verwendet, also nach § 7g Abs. 2 EStG hinzugerechnet sowie von den AK/HK gekürzt werden. Wird nicht oder unzureichend investiert, erfolgt freilich wie bisher gem. § 7g Abs. 3 EStG eine Rückgängig-

machung des früheren IAB mit entsprechender Verzinsung der Steuernachzahlung gem. § 233a Abs. 2 AO als Sanktion ausbleibender Investition. Dies reduziert die Attraktivität beliebiger Inanspruchnahme der Förderung.

Betriebseröffnung: Die Neuregelung gilt auch in Fällen der Betriebseröffnung ohne verschärfte Anforderungen. Das ist besonders sinnvoll, weil gerade in den ersten Jahren des Betriebes erhöhter Investitionsbedarf besteht.

Freiwillige Auflösung des IAB: § 7g Abs. 3 S. 1 EStG regelt jetzt ausdrücklich, dass der Unternehmer den IAB bis zum Ablauf des dreijährigen Investitionszeitraums vorzeitig rückgängig machen kann. Damit hat die bisherige Verwaltungsauffassung (BMF aaO Tz. 55) Eingang ins Gesetz gefunden.

2. Wahlrecht bei Auflösung des IAB

Der Unternehmer ist nicht gezwungen, den IAB mit vollzogener Investition gem. § 7g Abs. 2 EStG dem Gewinn hinzuzurechnen. Vielmehr kann er ihn für jede andere begünstigte Investition verwenden. Die Hinzurechnung ist als Wahlrecht ausgestaltet. Unterbleibt sie im dreijährigen Investitionszeitraum, ist der frühere Abzug freilich rückgängig zu machen (§ 7g Abs. 3 EStG). Das kann im Einzelfall sinnvoll sein.

Beispiel 1: U erzielt nach Eröffnung seines Betriebes 2016 einen Gewinn von 30.000 €. Er nimmt einen IAB von

Ihr direkter Draht zur Redaktion steuerberater intern: 0211 6698-111 (Mo-Do 14-17 Uhr, Fr 9-12 Uhr)

▪ Fax: 0211 6698-179 ▪ E-Mail: steuerberater@markt-intern.de ▪ www.steuerberater-intern.de



10.000 € für den geplanten Erwerb von Büromöbeln in Anspruch mit der Folge einer geringen Steuerbelastung des verbleibenden Gewinns von 20.000 €. In den Wj. 2017 bis 2019 (Gewinn je 50.000 €) erfolgen jährliche Investitionen einschl. Büromöbel von jeweils 25.000 €.

Abwandlung: U investiert erst im Wj. 2020.

U hat in Beispiel 1 die Möglichkeit, den 2016 geltend gemachten IAB von 10.000 € bereits im Wj. 2017 hinzuzurechnen. Dann verbleibt es bei einer definitiven Besteuerung des Gewinns 2016 in Höhe von 20.000 €. U ist allerdings zu empfehlen, den IAB 2016 trotz vollzogener Investition rückgängig zu machen und für das Wj. 2017 einen neuen IAB von 10.000 € in Anspruch zu nehmen (mit Hinzurechnung gem. § 7g Abs. 2 EStG in 2018). Dadurch ergeben sich progressionsbedingte Steuerersparnisse in Höhe von ca. 1.000 €. Bislang wäre eine Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 EStG zwingend gewesen.

Investiert U erst im Wj. 2020 (Abwandlung), steht ihm das obige Wahlrecht wegen Ablaufs des dreijährigen Investitionszeitraums (2017-2019) nicht mehr zur Verfügung. Nach § 7g Abs. 3 EStG ist folglich der im Wj. 2016 gebildete IAB nach dem 31.12.2019 zwingend rückgängig zu machen (mit Verzinsung gem. § 233a Abs. 2 AO).

3. Verletzung der Nutzungskriterien

Eine Förderung kommt nach § 7g Abs. 4 EStG nur in Betracht, wenn die private Nutzung des WG im Wj. der Anschaffung/Herstellung sowie im Folge-Wj. nicht mehr als 10 % beträgt. Andernfalls ist die Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 S. 1 EStG sowie die Herabsetzung der AK/HK nach Abs. 2 S. 2 rückgängig zu machen. Damit fällt der gem. § 7g Abs. 1 EStG in Anspruch genommene IAB nachträglich weg (§ 7g Abs. 3 EStG). Die entsprechenden Steuerbescheide sind ungeachtet evtl. inzwischen vorliegender materieller Bestandskraft zu ändern (§ 7g Abs. 3 S. 3 EStG). Der Unternehmer kann eine Änderung vermeiden, falls andere begünstigte WG im Investitionszeitraum erworben wurden.

Beispiel 2: U nimmt im Wj. 2017 einen IAB in Höhe von 30.000 € in Anspruch. Am 1.5.2018 erwirbt er einen Pkw für 80.000 € (Privatnutzung lt. Fahrtenbuch unter 10 %). U rechnet den IAB im Wj. 2018 nach § 7g Abs. 2 EStG in Höhe von 30.000 € seinem Gewinn hinzu bei gleichzeitiger Herabsetzung der AK/HK (von 30.000 €). Im Rahmen einer 2020 durchgeführten Betriebsprüfung (2016-2018) wird das Fahrtenbuch verworfen. Das FA beabsichtigt daher eine Änderung des Einkommensteuerbescheids 2017 wegen Rückgängigmachung des IAB

(§ 7g Abs. 3 EStG). Im Wj. 2019 erwirbt U Büromöbel für 90.000 €.

Abwandlung: Der Einkommensteuerbescheid 2019 ist bereits bestandskräftig.

U kann die Korrektur des Einkommensteuerbescheides 2017 ganz oder wenigstens teilweise abwenden, wenn er im dreijährigen Investitionszeitraum (2018-2020) begünstigte WG des Anlagevermögens erwirbt. Das ist in Beispiel 2 hinsichtlich der 2019 erworbenen Büromöbel der Fall. U kann somit die (gescheiterte) Investition „Pkw“ austauschen und § 7g Abs. 2 EStG auf die in 2019 erworbenen Büromöbel anwenden. Damit entfällt eine rückwirkende Korrektur des IAB im Wj. 2017.

Das obige Wahlrecht steht U auch dann zu, wenn das Wj. der weiteren Investition bereits bestandskräftig veranlagt wurde. Das ist in Beispiel 2 (Abwandlung) hinsichtlich der 2019 erworbenen Büromöbel der Fall. Die Bestandskraft des Einkommensteuerbescheides 2019 hindert jedoch nicht die nachträgliche Inanspruchnahme des Abzugsbetrages für 2017. Vielmehr wird der Steuerbescheid 2019 zur Beseitigung widerstreitender Steuerfestsetzung gem. § 174 Abs. 2 AO korrigiert (Minderung der lfd. AfA; siehe auch Tz. 6 d auf S. 4 der Beilage).

4. Aufleben des Höchstbetrags

Der Förderhöchstbetrag von 200.000 € kann ungeachtet zwischenzeitlich vollständiger Ausschöpfung nachträglich wieder aufleben.

Beispiel 3: U nimmt für 2016 einen IAB von 200.000 € in Anspruch. Die entsprechenden Investitionen erfolgen im Wj. 2019 unter Beachtung der Hinzurechnungen und Kürzungen nach § 7g Abs. 2 EStG.

Mit Hinzurechnung des IAB gem. § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG von 200.000 € im Wj. 2019 lebt der volle Höchstbetrag nach § 7g Abs. 1 S. 2 EStG wieder auf. Somit hat U die Möglichkeit, ab dem Wj. 2017 den bereits seit 2016 „blockierten“ IAB erneut in Anspruch zu nehmen. Voraussetzung ist freilich, dass für den betreffenden Veranlagungszeitraum (2017 f.) noch kein bestandskräftiger Steuerbescheid vorliegt. § 7g EStG enthält für einen rückwirkenden Abzug keine eigene Änderungsgrundlage.

5. Nachträgliche Inanspruchnahme

Besondere Relevanz kommt der Frage zu, wie sich die neue Struktur des § 7g EStG auf die nachträgliche Inanspruchnahme des IAB auswirkt.

a) Abzug nach erfolgter Steuerfestsetzung

Der Unternehmer ist nach dem Gesetzeswortlaut nicht gehalten, den Abzug bereits frühzeitig in der Steuererklärung geltend zu machen. Eine nachträgliche Inanspruchnahme ist ohne weiteres zulässig, sei es im Einspruchsverfahren oder durch Änderungsantrag nach § 164 Abs. 2 AO. Soweit die bisherige Verwaltungsauffassung (BMF aaO Tz. 19-23) fordert, der Unternehmer habe darzulegen, aus welchen Gründen ein Abzug in der ursprünglichen Gewinnermittlung unterblieben ist, folgt dem die Rechtsprechung (vgl. BFH v. 17.1.2012 Az. VIII R 48/10) nicht. Aus der späteren Geltendmachung ergeben sich keine gesteigerten Darlegungspflichten. Ebenso wenig muss der Unternehmer bereits im Zeitpunkt der Erklärungsabgabe die Absicht haben, einen IAB in Anspruch zu nehmen. Diese Grundsätze gelten erst recht für die Neufassung des § 7g EStG, die von konkreten Investitionen losgelöst ist. Einschränkungen kommen wohl nur in Betracht, wenn der Ablauf des dreijährigen Investitionszeitraums kurz bevorsteht oder der Betrieb inzwischen aufgegeben oder veräußert wurde.

b) Kompensation von Mehrergebnissen einer Bp

Nach bisheriger Verwaltungsauffassung (BMF aaO Tz. 26) ist die nachträgliche Inanspruchnahme des IAB unter Hinweis auf BFH v. 29.4.2008 (Az. VIII R 62/06) ausgeschlossen, wenn sie spätere Einkommenserhöhungen, insbesondere nach einer Betriebsprüfung, ausgleichen soll. In diesem Fall liegt nach der Gesetzesbegründung (Bundestags-Drucksache 18/4902 S. 49) keine dem Sinn und Zweck des § 7g EStG entsprechende Investitionsförderung vor. Diese Aussage irritiert, weil auch und gerade nach einer Betriebsprüfung Steuererminderungen mit Hilfe eines nachträglichen IAB generiert werden können, die andernfalls für Investitionen endgültig verloren sind. Das zur bisherigen Rechtslage beim BFH (Az. X R 15/14) anhängige Revisionsverfahren dürfte auch für das neue Recht zur weiteren Klärung beitragen. Außerdem ist zu beachten, dass nach der Neufassung des § 7g Abs. 1 EStG die unsinnige Erforschung einer konkreten Investitionsabsicht aufgegeben wurde und jeglicher Finanzierungszusammenhang entfällt. Warum die Gesetzesbegründung (Bundestags-Drucksache 18/4902 S. 49) gleichwohl an ausdrücklich aufgegebenen Tatbestandsmerkmalen festhält, ist unerklärlich.

c) Inanspruchnahme nach erfolgter Investition

Der Unternehmer kann einen IAB ebenso nach erfolgter Investition beanspruchen. Dazu hatte die Rechtsprechung (BFH v. 17.6.2010, Az. III R 43/06) zu § 7g Abs. 1 EStG af

mit Blick auf die gebotene Investitionsförderung den Beginn eines zweiten Dreijahreszeitraums entdeckt zwecks typisierender Unterstellung eines Finanzierungszusammenhangs.

Beispiel 4: U erwarb am 1.7.2013 eine Maschine für 100.000 €. Im Rahmen erneuter Prüfung der Steuerfestsetzung erhöht das Finanzamt mit Steuerbescheid 2012 vom 20.1.2016 den Gewinn um 40.000 € gem. § 164 Abs. 2 AO.

Abwandlung: Der Sachverhalt hat sich im zeitlichen Geltungsbereich der Neufassung des § 7g EStG (siehe BMF aaO Tz. 9) ereignet. U kann in Beispiel 4 sowohl aufgrund der BFH-Rechtsprechung (Az. III R 43/06) als auch nach Verwaltungsauffassung für das Wj. 2012 einen IAB von 40.000 € (40 % von 100.000 €) „nachschieben“ und damit die Steuernachzahlung abwenden. Entscheidend ist, dass U den IAB innerhalb von drei Jahren nach der Investition (= 1.7.2013 bis 30.6.2016) beantragt (taggenaue Fristberechnung erforderlich; BMF aaO Tz. 26). Ein Finanzierungszusammenhang ist in diesem Fall noch gewahrt.

Nach der Gesetzesbegründung (siehe oben) sind die obigen Grundsätze und damit auch die Dreijahresfrist ebenso im zeitlichen Geltungsbereich des neuen § 7g EStG zu beachten (Abwandlung). Somit würde ein nachträglicher IAB für Investitionen erst entfallen, wenn diese bei Antragstellung schon länger als drei Jahre zurückliegen. Eine solche – wenn auch großzügige – Einschränkung ist u. E. mit der neuen Förderstruktur unvereinbar, weil sie das Erfordernis des Finanzierungszusammenhangs aufgibt. Dann aber ist auch die zweite Dreijahresfrist überflüssig.

d) Widerstreitende Steuerfestsetzung

U. E. sind mit der Neufassung des § 7g EStG zeitliche Einschränkungen seiner Inanspruchnahme durch Wegfall der Investitionsabsicht entfallen. Entscheidend ist allein die verfahrensrechtliche Änderbarkeit des betreffenden Steuerbescheids. Ist sie gegeben, können spätere Steuererhöhungen durch einen nachträglichen IAB kompensiert werden, wenn entsprechende Investitionen im nachfolgenden dreijährigen Investitionszeitraum tatsächlich erfolgen. Allerdings sind Folgeänderungen zu beachten.

Beispiel 5: U erwirbt am 2.1.2017 eine Maschine für 100.000 €. Er nimmt neben der linearen AfA (10.000 €) auch die 20 %ige Sonderabschreibung von 20.000 € gem. § 7g Abs. 5 EStG in Anspruch, zusammen also 30.000 €. Aufgrund von Steuererhöhungen nach einer Betriebsprüfung (2014–2016) macht U nachträglich für 2016 einen IAB gem. § 7g Abs. 1 EStG von 40.000 € geltend. Der Steuerbescheid 2017 ist zu diesem Zeitpunkt bereits bestandskräftig.

Die nachträgliche Geltendmachung eines IAB gem. § 7g Abs. 1 EStG für 2016 von 40.000 € bewirkt zugleich aufgrund widerstreitender Festsetzung eine Änderung des Steuerbescheids 2017 gem. § 174 Abs. 2 AO in der Weise, dass sich lfd. AfA und Sonderabschreibung auf 18.000 € (6.000 € u. 12.000 €) reduzieren. Auch die Folgejahre (2018 f.) sind zu korrigieren (Normal-AfA 6.000 € anstatt 10.000 €).

6. Personengesellschaften

Nach § 7g Abs. 7 EStG treten Personengesellschaften an die Stelle des Stpfl. Damit unterbleibt sowohl eine Vervielfältigung des Höchstbetrags von 200.000 € als auch der betrieblichen Größenmerkmale (Betriebsvermögen 235.000 €, Gewinngrenze bei § 4 Abs. 3 EStG 100.000 €). Daran hat sich nichts geändert. Änderungen ergeben sich jedoch, wenn nicht sicher ist, ob im Gesamthands- oder Sonderbetriebsvermögen investiert werden wird.

Beispiel 6: Die A+B GmbH & Co. KG (Gewinnverteilung A und B jeweils 50 %) nimmt für 2016 einen IAB in Höhe von 80.000 € in Anspruch. Im Wj. 2017 werden Investitionen im KG-Vermögen von 200.000 € getätigt.

Abwandlung: Die Investition von 200.000 € findet 2017 im Sonderbetriebsvermögen des A statt.

Im Grundfall kann im Wj. 2017 eine Hinzurechnung (und Herabsetzung) nach § 7g Abs. 2 EStG beim KG-Gewinn erfolgen. Damit wird die Gewinnminderung von 80.000 € im Wj. 2016 final. Sollte jedoch A investieren (Abwandlung), gilt wahlweise folgendes:

- a) Die Hinzurechnung von 80.000 € nach § 7g Abs. 2 S. 1 EStG erfolgt beim KG-Gewinn, die Herabsetzung hingegen allein im Sonderbetriebsvermögen des A;
- b) freiwillige Auflösung des IAB (80.000 €) beim KG-Gewinn rückwirkend in 2016 gem. § 7g Abs. 3 EStG und nachträglicher IAB in 2016 im Sonderbetriebsvermögen des A in Höhe von 80.000 €, verbunden mit entsprechender Hinzurechnung und Herabsetzung bei A nach § 7g Abs. 2 EStG in 2017.

Beide Varianten bewirken die vollständige Förderung in der Person des A. Er hat aufgrund der Neuregelung zugleich die Möglichkeit (Variante b), wahlweise die Gewinnminderung von 80.000 € insgesamt in das Wj. 2016 zu verlagern.

7. Elektronische Übermittlung

Die starke Vereinfachung der Inanspruchnahme des IAB im dreijährigen Investitionszeitraum erfordert dessen effiziente Überprüfung durch die Finanzverwaltung. Daher müssen nach § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG nF die zur Ermittlung des IAB erforderlichen Daten (siehe Tz. 2) nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen durch Datenfernübertragung übermittelt werden. Die Datenübermittlung ist materiell-rechtliche Voraussetzung des Abzugs. Andernfalls, so die Befürchtung des Gesetzgebers, verliert die Finanzverwaltung den Überblick. Man könnte es auch anders formulieren: Ohne die Möglichkeit elektronischer Datenübermittlung hätte es die vorliegende Neufassung des § 7g EStG wohl nicht gegeben. Sie vermeidet künftig, dass in Anspruch genommene IAB versehentlich nicht hinzugerechnet (§ 7g Abs. 2 EStG) oder rückgängig (§ 7g Abs. 3 EStG) gemacht werden.

Verzicht bei unbilligen Härten: Auf Antrag des Unternehmers kann bei unbilligen Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichtet werden. Einzelheiten regelt § 150 Abs. 8 AO. In diesen Fällen sind die betreffenden IAB von der Finanzbehörde manuell zu erfassen und der elektronischen Überwachung zuzuführen.

8. Zeitlicher Anwendungsbereich

Die Neuregelung des § 7g EStG ist erstmals auf IAB anwendbar, die in nach dem 31.12.2015 endenden Wj. in Anspruch genommen werden. Bei vor dem 1.1.2016 endenden Wj. bleibt die bisherige Rechtslage anwendbar. Nach altem Recht gebildete IAB sind auf den Höchstbetrag von 200.000 € anzurechnen, soweit sie noch nicht hinzugerechnet oder rückgängig gemacht wurden (§ 52 Abs. 16 EStG).

Der Autor **Jochen Ball** ist Wirtschaftsprüfer/Steuerberater in Bad Homburg. Er ist geschäftsführender Gesellschafter der Dr. Dornbach Treuhand GmbH. Zu seinen Spezialgebieten gehört die Compliance-Management-Beratung (insbesondere Interne Revision) sowie die Sanierungsberatung.



Der Autor **Bernd Meyer** ist Steuerberater in Bad Homburg. Er ist geschäftsführender Gesellschafter der Dr. Dornbach Treuhand GmbH. Zu seinen Spezialgebieten gehören neben der Immobilienbesteuerung Umstrukturierungen sowie die Nachfolgeberatung.

