



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

DATUM 8. Mai 2009

BETREFF **Zweifelsfragen zum Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 bis 4 und 7 EStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I S. 1912)**

GZ **IV C 6 - S 2139-b/07/10002**
DOK **2009/0294464**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Inhaltsübersicht

	<u>Rand-</u> <u>nummer</u>
I. Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen (§ 7g Abs. 1 EStG)	
1. Begünstigte Betriebe	1 - 2
2. Begünstigte Wirtschaftsgüter	3 - 4
3. Höhe des Investitionsabzugsbetrages	5 - 6
4. Betriebsgrößenmerkmale nach § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG	7 - 16
5. Voraussichtliche Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsgutes (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchstabe a und Nr. 3 EStG)	
a) Grundsatz	17 - 18
b) Finanzierungszusammenhang	19
c) Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen nach Ablauf der Investitionsfrist	20
d) Wiederholte Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen für bestimmte Investitionen	21
e) Investitionsabzugsbeträge im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe	22 - 23
f) Nachträgliche Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen	24 - 27

g) Investitionsabzugsbeträge in Jahren vor Abschluss der Betriebseröffnung	28 - 33
h) Investitionsabzugsbeträge bei wesentlicher Erweiterung eines bestehenden Betriebes	34 - 39
i) Investitionsabzugsbeträge für Wirtschaftsgüter, die nur im Falle einer wesentlichen Betriebserweiterung verwendbar wären	40
j) Benennung des Wirtschaftsgutes der Funktion nach (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG)	41 - 42
6. Voraussichtliche Verwendung des begünstigten Wirtschaftsgutes (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchstabe b EStG)	43 - 48
7. Summe der Investitionsabzugsbeträge (§ 7g Abs. 1 Satz 4 EStG)	49
II. Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages bei planmäßiger Durchführung der Investition und gleichzeitige gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 7g Abs. 2 EStG)	50
1. Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages (§ 7g Abs. 2 Satz 1 EStG)	51 - 52
2. Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 7g Abs. 2 Satz 2 EStG)	53 - 54
III. Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrages (§ 7g Abs. 3 EStG)	55
1. Die begünstigte Investition wird nicht durchgeführt	56 - 59
2. Anschaffung oder Herstellung eines nicht funktionsgleichen Wirtschaftsgutes	60
3. Wechsel der Gewinnermittlungsart	61
4. Freiwillige Rückgängigmachung eines Investitionsabzugsbetrages	62
IV. Nichteinhaltung der Verbleibens- und Nutzungsfristen (§ 7g Abs. 4 EStG)	63 - 64
1. Schädliche Verwendung der Investition im Sinne von § 7g Abs. 4 Satz 1 EStG	65
2. Erforderliche Änderungen der betroffenen Steuerfestsetzungen	66 - 68
V. Buchtechnische und verfahrensrechtliche Grundlagen	
1. Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Abs. 1 EStG im Abzugsjahr	69
2. Gewinnhinzurechnung und gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs-/Herstellungskosten nach § 7g Abs. 2 EStG im Investitionsjahr	70
3. Zeitpunkt der Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Abs. 3 oder 4 EStG	71
4. Verzinsung der Steuernachforderungen nach § 233a AO	72
VI. Zeitliche Anwendung	73 - 75

Zur Anwendung von § 7g Abs. 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 Abs. 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 (vgl. 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 (vgl. § 7g Abs. 7 EStG), wenn es sich um eine Mitunternehmerschaft (§ 13 Abs. 7, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG) handelt. Sie können Investitionsabzugsbeträge für geplante Investitionen der Gesamthand vom gemeinschaftlichen Gewinn in Abzug bringen. Beabsichtigt ein Mitunternehmer Anschaffungen, 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 Abs. 1 Satz 2 Nr. 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 Anlagevermögens geltend gemacht werden.

- 4 Die beabsichtigte Anschaffung oder Herstellung eines geringwertigen Wirtschaftsgutes im Sinne von § 6 Abs. 2 EStG oder eines Wirtschaftsgutes, das nach § 6 Abs. 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 Abs. 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, vgl. 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), vgl. hierzu auch Randnummer 75. 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 49) 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 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG

- 7 Investitionsabzugsbeträge können nur berücksichtigt werden, wenn der Betrieb am Schluss des Wirtschaftsjahres des beabsichtigten Abzuges (Abzugsjahr, Randnummer 6) die in § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 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 Abs. 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 aus §§ 15 oder 18 EStG

8 Bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 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 Abs. 1 EStG wie folgt zu ermitteln:

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

= Betriebsvermögen i. S. d. § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe a EStG

9 Die in der steuerlichen Gewinnermittlung (ggf. zzgl. Sonder- und Ergänzungsbilanzen) ausgewiesenen o. g. Bilanzposten incl. 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 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 Abs. 3 EStG ermitteln (Einkünfte gemäß §§ 13, 15 und 18 EStG)

- 12 Ermittelt der Steuerpflichtige seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit nach § 4 Abs. 3 EStG, können Investitionsabzugsbeträge nur geltend gemacht werden, wenn der Gewinn 100.000 € nicht übersteigt; in diesen Fällen ist das Betriebsvermögen gemäß § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe a EStG nicht relevant. Dagegen reicht es bei nach § 4 Abs. 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 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe c EStG ist der Betrag, der ohne Berücksichtigung von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g Abs. 1 EStG der Besteuerung zugrunde zu legen ist. 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 Abs. 3 EStG übertragen, ist für die Prüfung der Gewinngrenze nach § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 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 Abs. 1 Satz 2 Nr. 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 Abs. 1 Satz 2 Nr. 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 Abs. 3 EStG) überschritten, ist der entsprechende Steuerbescheid unter den Voraussetzungen der §§ 164, 165 und 172 ff. Abgabenordnung (AO) zu ändern.

5. Voraussichtliche Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsgutes (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchstabe a und Nr. 3 EStG)

a) Grundsatz

17 Ein Investitionsabzugsbetrag kann nur in Anspruch genommen werden, wenn der Steuerpflichtige beabsichtigt, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich in einem der dem Wirtschaftsjahr des Abzuges (Abzugsjahr, vgl. Randnummer 6) folgenden drei Wirtschaftsjahre anzuschaffen oder herzustellen (Investitionszeitraum). Für die hinreichende Konkretisierung der geplanten Investition ist eine Prognoseentscheidung über das künftige Investitionsverhalten erforderlich (vgl. auch 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 sind die Verhältnisse am Ende des Wirtschaftsjahres der beabsichtigten Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrages.

18 Vorbehaltlich der Randnummern 29 (Investitionsabzugsbeträge in Jahren vor Abschluss der Betriebseröffnung) und 37 (wesentliche Betriebserweiterung) reicht es aus, das einzelne Wirtschaftsgut, das voraussichtlich angeschafft oder hergestellt werden soll, seiner Funktion nach zu benennen (Randnummer 41) und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzugeben (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG); § 9b EStG ist zu beachten. Die Vorlage eines Investitionsplanes oder eine feste Bestellung eines bestimmten Wirtschaftsgutes ist dagegen nicht erforderlich. Zu Besonderheiten in Fällen einer nachträglichen Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen wird auf die Randnummern 24 bis 27 hingewiesen.

b) Finanzierungszusammenhang

19 Die Geltendmachung von Investitionsabzugsbeträgen erfordert in zeitlicher Hinsicht, dass sie die ihr zuge dachte Funktion der Finanzierungserleichterung erfüllt. Zwischen den Zeitpunkten des Abzuges und der tatsächlichen Investition muss ein Finanzierungszusammenhang bestehen (vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 14. August 2001, BStBl 2004 II S. 181). Ein solcher Zusammenhang liegt bei einem Abzug in der der Steuererklärung beizufügenden Gewinnermittlung regelmäßig vor. Entsprechendes gilt auch, wenn nach der erstmaligen Steuerfestsetzung innerhalb der Einspruchsfrist gemäß § 355 AO Investitionsabzugsbeträge in Anspruch genommen oder geändert werden.

- c) Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen nach Ablauf der Investitionsfrist
- 20 Ist bei Abgabe der Steuererklärung für das Kalenderjahr, in dem ein Investitionsabzugsbetrag geltend gemacht wird, die Investitionsfrist gemäß § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchstabe a EStG bereits abgelaufen und wurde tatsächlich keine Investition getätigt, kann ein Investitionsabzugsbetrag bereits wegen der gleichzeitigen Rückgängigmachung (vgl. Randnummern 56 und 59) nicht mehr berücksichtigt werden.
- d) Wiederholte Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen für bestimmte Investitionen
- 21 Die wiederholte Beanspruchung 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 (vgl. BFH-Urteil vom 11. Oktober 2007, BStBl 2008 II S. 119).
- e) Investitionsabzugsbeträge im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe
- 22 Wurde der Betrieb bereits veräußert, 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 (vgl. auch 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, vgl. 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 (vgl. BFH-Urteil vom 1. August 2007, BStBl 2008 II S. 106).

f) Nachträgliche Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen

24 Bei der Prüfung, ob Investitionsabzugsbeträge nachträglich, also nicht schon im Rahmen der mit der Steuererklärung eingereichten Gewinnermittlung, in Anspruch genommen werden können, ist auf den Zeitpunkt der Antragstellung (z. B. im Einspruchsverfahren oder bei einer Betriebsprüfung) abzustellen. Dabei gilt Folgendes:

aa) Die Investitionsfrist ist noch nicht abgelaufen und die Investition steht noch aus

25 An die erforderliche Konkretisierung der Investitionsabsicht sind erhöhte Anforderungen zu stellen (vgl. BFH-Urteil vom 19. September 2002, BStBl 2004 II S. 184). Insbesondere ist glaubhaft darzulegen, aus welchen Gründen der Abzugsbetrag nicht bereits in der ursprünglichen Gewinnermittlung geltend gemacht wurde. Der Steuerpflichtige hat anhand geeigneter Unterlagen oder Erläuterungen (z. B. angeforderte Prospekte oder Informationen) glaubhaft zu machen, dass in dem Wirtschaftsjahr, in dem ein Investitionsabzugsbetrag nachträglich berücksichtigt werden soll, eine voraussichtliche Investitionsabsicht bestanden hat. Die Behauptung, der Abzug nach § 7g EStG sei versehentlich unterblieben, reicht nicht aus.

bb) Die Investitionsfrist ist bereits abgelaufen und es wurde keine Investition getätigt

26 Ein Investitionsabzugsbetrag kann nicht mehr berücksichtigt werden, vgl. Randnummer 20.

cc) Die Investition wurde bereits durchgeführt

27 Eine nachträgliche Inanspruchnahme oder Erhöhung eines Investitionsabzugsbetrages ist regelmäßig nicht mehr möglich, da in diesen Fällen nicht mehr von einem Finanzierungszusammenhang (vgl. Randnummer 19) ausgegangen werden kann. Eine Ausnahme kommt nur dann in Betracht, wenn der Steuerpflichtige nachweisen oder glaubhaft machen kann, dass ein solcher Finanzierungszusammenhang dennoch besteht (z. B. Nachweis, dass mit der Steuererstattung eine Zwischenfinanzierung für die entsprechende Investition abgelöst werden soll); Randnummer 25 gilt entsprechend.

g) Investitionsabzugsbeträge in Jahren vor Abschluss der Betriebseröffnung

28 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 (vgl. BFH-Urteil vom 10. Juli 1991, BStBl II S. 840).

- 29 In Jahren vor Abschluss der Betriebseröffnung kann ein Investitionsabzugsbetrag für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsgutes nur in Anspruch genommen werden, wenn die Investitionsentscheidungen hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen ausreichend konkretisiert sind. Bei der Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen für wesentliche Betriebsgrundlagen ist es darüber hinaus erforderlich, dass das Wirtschaftsgut, für das ein Abzugsbetrag geltend gemacht wird, bis zum Ende des Jahres, in dem der Abzug vorgenommen wird, verbindlich bestellt worden ist (vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 25. April 2002, BStBl 2004 II S. 182 und vom 19. April 2007, BStBl II S. 704). Im Falle der Herstellung muss eine Genehmigung verbindlich beantragt oder - falls eine Genehmigung nicht erforderlich ist - mit der Herstellung des Wirtschaftsgutes bereits tatsächlich begonnen worden sein.
- 30 Sind keine wesentlichen Betriebsgrundlagen erforderlich, können Investitionsabzugsbeträge bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen am Ende des Wirtschaftsjahres der Betriebseröffnung, d. h. dem nach außen erkennbaren Beginn der betrieblichen Aktivität, berücksichtigt werden.
- 31 In den Jahren vor Abschluss der Betriebseröffnung können Investitionsabzugsbeträge nur berücksichtigt werden, wenn am Schluss des Jahres, in dem der Abzug vorgenommen wird, die Größenmerkmale gemäß § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG (vgl. Randnummern 7 bis 15) nicht überschritten werden.
- 32 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 folgenden Jahre sowie das Jahr, in dem die Betriebseröffnung abgeschlossen wird, jeweils als ein Wirtschaftsjahr.
- 33 Wurden Investitionsabzugsbeträge zulässigerweise in Anspruch genommen und kommt es später aber wider Erwarten nicht zum Abschluss der Betriebseröffnung, sind die Investitionsabzugsbeträge nach § 7g Abs. 3 EStG rückgängig zu machen (Randnummer 56), wenn feststeht, dass der Betrieb nicht eröffnet wird.
- h) Investitionsabzugsbeträge bei wesentlicher Erweiterung eines bestehenden Betriebes
- 34 Einer Betriebseröffnung im Sinne von Randnummer 28 gleichzusetzen ist die geplante wesentliche Erweiterung eines bereits bestehenden Betriebes (vgl. BFH-Urteil vom 19. September 2002, a. a. O.).

- 35 Unter einer wesentlichen Betriebserweiterung sind außerordentliche Maßnahmen zu verstehen, die von erheblicher Bedeutung sind und nicht nur der Rationalisierung, Umstrukturierung, Verlagerung oder Intensivierung eines vorhandenen Betriebes dienen. Hiervon kann z. B. dann ausgegangen werden, wenn ein neuer Geschäftszweig eröffnet, die bisherige Kapazität wesentlich erweitert, eine neue Betriebsstätte errichtet, neue Märkte erschlossen oder das Sortiment oder die Produktpalette um ein Produkt erweitert werden, das wesentliche Unterschiede zu bisherigen Produkten aufweist und nicht lediglich eine bestehende Produktlinie modifiziert.
- 36 Die wesentliche Erweiterung beginnt mit den Tätigkeiten, die objektiv erkennbar auf die Vorbereitung der wesentlichen Betriebserweiterung gerichtet sind und endet, wenn alle für die Erweiterung wesentlichen Betriebsgrundlagen angeschafft oder hergestellt wurden (Erweiterungszeitraum).
- 37 Werden im Erweiterungszeitraum Investitionsabzugsbeträge für die künftige Anschaffung oder Herstellung von begünstigten Wirtschaftsgütern, die mit der wesentlichen Erweiterung im Zusammenhang stehen, in Anspruch genommen, gilt Randnummer 29 entsprechend.
- 38 Für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nicht im Zusammenhang mit der wesentlichen Erweiterung stehen, können Investitionsabzugsbeträge auch ohne verbindliche Bestellung in Anspruch genommen werden, wenn die Voraussetzungen des § 7g Abs. 1 EStG vorliegen.
- 39 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.
- i) Investitionsabzugsbeträge für Wirtschaftsgüter, die nur im Falle einer wesentlichen Betriebserweiterung verwendbar wären
- 40 Die Randnummern 34 bis 39 sind auch anzuwenden, wenn eine Erweiterung des Betriebes nicht geplant ist, jedoch die Investitionsgüter, für die Investitionsabzugsbeträge geltend gemacht werden, objektiv nur im Falle einer wesentlichen Betriebserweiterung verwendbar wären (vgl. BFH-Urteil vom 11. Juli 2007, BStBl II S. 957).
- j) Benennung des Wirtschaftsgutes der Funktion nach (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG)
- 41 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 bestimmen 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 Abs. 1 Satz 2 Nr. 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 /Büromöbelstück	Schreibtisch, Stuhl, Rollcontainer, Regal, Dekorationsgegenstand	Bürotechnik-Gegenstand, 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 €

- 42 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 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchstabe b EStG)

- 43 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 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchstabe b EStG).

a) Nutzung in einer inländischen Betriebsstätte

- 44 Die betriebliche Nutzung des Wirtschaftsgutes in einer inländischen Betriebsstätte des begünstigten Betriebes im Verbleibens- und Nutzungszeitraum (Randnummer 43) ergibt sich regelmäßig aus der Erfassung im Bestandsverzeichnis (Anlageverzeichnis), es sei denn, es handelt sich um ein geringwertiges Wirtschaftsgut im Sinne von § 6 Abs. 2 EStG oder um ein Wirtschaftsgut, das nach § 6 Abs. 2a EStG in einem Sammelposten zu erfassen ist. Der Steuerpflichtige hat jedoch auch die Möglichkeit, die betriebliche Nutzung anderweitig nachzuweisen. Die Verbleibensvoraussetzung wird insbesondere dann nicht mehr erfüllt, wenn das Wirtschaftsgut innerhalb dieses Zeit-

raums

- veräußert,
- einem Anderen für mehr als drei Monate entgeltlich oder unentgeltlich zur Nutzung überlassen wird (z. B. längerfristige Vermietung),
- im Rahmen einer ausschließlich aufgrund einer tatsächlichen Beherrschung bestehenden Betriebsaufspaltung zur Nutzung überlassen wird (vgl. hierzu BMF-Schreiben vom 20. September 1993, BStBl I S. 803) oder
- in einen anderen Betrieb, eine ausländische Betriebsstätte, in das Umlaufvermögen oder in das Privatvermögen überführt, übertragen oder eingebracht wird.

Eine Veräußerung oder Entnahme in diesem Sinne 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 Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG unschädlich, wenn der begünstigte Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil bis zum Ende des Verbleibenszeitraums in der Hand des neuen Eigentümers bestehen bleibt. Das gilt auch für eine Betriebsverpachtung im Ganzen.

45 Die Verbleibensvoraussetzung 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 Abs. 2 EStR)

b) Ausschließliche oder fast ausschließliche betriebliche Nutzung

46 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.

47 Es bestehen keine Bedenken, die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte der betrieblichen Nutzung zuzurechnen. Der Umfang der betrieblichen Nutzung im maßgebenden Nutzungszeitraum ist vom Steuerpflichtigen anhand geeigneter Unterlagen darzulegen; im Fall des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG durch das ordnungsgemäße Fahrtenbuch. Bei Anwendung der sog. 1 %-Regelung (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) ist grundsätzlich von einem schädlichen Nutzungsumfang auszugehen.

- 48 Die Frage, ob die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen erfüllt werden, ist anhand einer Prognoseentscheidung zu beurteilen (zum Zeitpunkt der Prognoseentscheidung vgl. Randnummer 17). Stellt sich bei der Investition oder bereits zu einem früheren Zeitpunkt heraus, dass diese Voraussetzungen nicht erfüllt werden, wurde oder wird kein begünstigtes Wirtschaftsgut im Sinne des § 7g Abs. 1 und 2 EStG angeschafft oder hergestellt. In diesen Fällen ist § 7g Abs. 3 EStG (Randnummern 56 und 57) anzuwenden.

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

- 49 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 Abs. 1 EStG, die noch „vorhanden“ sind, d. h. nicht wieder hinzugerechnet (§ 7g Abs. 2 EStG) oder rückgängig gemacht wurden (§ 7g Abs. 3 und 4 EStG). Zusätzlich sind noch bestehende Ansparabschreibungen nach § 7g EStG a. F. auf den Höchstbetrag anzurechnen (§ 52 Abs. 23 Satz 4 EStG).

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

- 50 Wird das begünstigte Wirtschaftsgut (Randnummern 3 bis 4), für das ein Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG in Anspruch genommen wurde, angeschafft oder hergestellt, ist § 7g Abs. 2 EStG anzuwenden (Randnummern 51 ff.). Steht bereits bei Abgabe der maßgebenden Steuererklärung fest oder ist davon auszugehen, dass die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b EStG (Randnummern 43 bis 47) nicht erfüllt werden, ist der Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 3 EStG rückgängig zu machen. Die Randnummern 56 und 57 gelten entsprechend.

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

- 51 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 Abs. 1 EStG geltend gemachten Abzugsbetrages, zu erhöhen (Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages). Randnummer 5 Satz 2 gilt entsprechend.
- 52 Soweit der für das begünstigte Wirtschaftsgut beanspruchte Investitionsabzugsbetrag 40 % der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten übersteigt, kann der Rest-

betrag für innerhalb des verbleibenden Investitionszeitraumes nachträglich anfallende Anschaffungs- oder Herstellungskosten verwendet werden. Randnummer 51 gilt entsprechend. Soweit allerdings innerhalb des verbleibenden Investitionszeitraums keine nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das begünstigte Wirtschaftsgut entstehen, ist der noch nicht hinzugerechnete Investitionsabzugsbetrag rückgängig zu machen. Die Randnummern 56 und 57 sind zu beachten. Eine „Übertragung“ von Restbeträgen auf ein anderes begünstigtes Wirtschaftsgut ist auch dann nicht zulässig, wenn das andere Wirtschaftsgut funktionsgleich ist.

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

- 53 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 Abs. 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 Abs. 2 Satz 2 EStG und der Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG bedingen sich gegenseitig, so dass insoweit - abweichend von den Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 und 6 EStG - keine isoliert zu betrachtende Abschreibungsmöglichkeit besteht.
- 54 Bei Inanspruchnahme der Herabsetzung gemäß § 7g Abs. 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 Abs. 2 EStG und zu den Wirtschaftsgütern, die nach § 6 Abs. 2a EStG in einem Sammelposten zu erfassen sind, führen, wenn die dort genannten Betragsgrenzen unterschritten werden.

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

- 55 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 Abs. 3 EStG anzuwenden.

1. Die begünstigte Investition wird nicht durchgeführt

- 56 Wird die geplante begünstigte Investition nicht durchgeführt, ist der für dieses Wirtschaftsgut in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG spätestens nach Ablauf des Investitionszeitraumes (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2a EStG) bei der Veranlagung rückgängig zu machen, bei der der Abzug vorgenommen wurde.
- 57 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 (vgl. BFH-Urteil vom 21. September 2005, BStBl 2006 II S. 66).
- 58 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 Abs. 3 EStG rückgängig zu machen. Investitionsabzugsbeträge, die mit einem ggf. verbleibenden „Restbetrieb“ im Zusammenhang stehen (vgl. Randnummer 23), können, sofern weiterhin Investitionsabsicht besteht und die Investitionsfrist noch nicht abgelaufen ist, bestehen bleiben.
- 59 Ein vom Rechtsvorgänger in Anspruch genommener Investitionsabzugsbetrag ist bei einer unentgeltlichen Betriebsübertragung nach § 6 Abs. 3 EStG oder Buchwerteinbringung nach §§ 20, 24 UmwStG rückgängig zu machen, wenn am Übertragungstichtag - unter Berücksichtigung eines etwaigen Rumpfwirtschaftsjahres - der Investitionszeitraum endet und keine begünstigte Investition durchgeführt wurde. Ist der Investitionszeitraum noch nicht abgelaufen, treten bei einer Investition die Rechtsfolgen des § 7g Abs. 2 EStG beim Rechtsnachfolger ein. Im Übrigen sind die Randnummern 55 bis 60 mit der Maßgabe anzuwenden, dass der Investitionsabzugsbetrag beim Rechtsvorgänger rückgängig gemacht werden muss. Dies gilt sinngemäß bei der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG, wenn der Rechtsvorgänger in seinem Sonderbetriebsvermögen einen Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen hat.

2. Anschaffung oder Herstellung eines nicht funktionsgleichen Wirtschaftsgutes

- 60 Sind die Investition, für die ein Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG in Anspruch genommen wurde, und die später durchgeführte Investition nicht funktionsgleich (Randnummern 41 und 42), wurde kein begünstigtes Wirtschaftsgut im Sinne von § 7g Abs. 2 EStG angeschafft oder hergestellt. Der Investitionsabzugsbetrag ist rückgängig zu machen (Randnummer 57), es sei denn, der Steuerpflichtige beabsichtigt, die ursprünglich geplante Investition noch innerhalb des Investitionszeitraums zu tätigen.

3. Wechsel der Gewinnermittlungsart

- 61 Investitionsabzugsbeträge sind rückgängig zu machen, wenn der Steuerpflichtige zur Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 EStG übergeht (§ 5a Abs. 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

- 62 Auf Antrag des Steuerpflichtigen können Investitionsabzugsbeträge innerhalb des Investitionszeitraums jederzeit freiwillig ganz oder teilweise nach § 7g Abs. 3 EStG rückgängig gemacht werden.

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

- 63 Die Rückgängigmachung gemäß § 7g Abs. 4 EStG kommt in den Fällen zur Anwendung, in denen ein begünstigtes Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt wird, die Regelungen des § 7g Abs. 2 EStG (Randnummern 50 bis 54) der Steuerfestsetzung zugrunde gelegt, aber die Verbleibens- und Nutzungsfristen gemäß § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b EStG nicht erfüllt werden (schädliche Verwendung, Randnummern 43 bis 47). In diesen Fällen sind der Abzug nach § 7g Abs. 1 EStG, die Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages und die gegebenenfalls erfolgte Herabsetzung der Bemessungsgrundlage nach § 7g Abs. 2 EStG, sowie die sich daraus ergebende Folgeänderung bei der Abschreibung rückgängig zu machen und die entsprechenden Steuerfestsetzungen zu ändern.
- 64 Hat die Herabsetzung gemäß § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG zur Anwendung der §§ 6 Abs. 2 und 2a EStG geführt (vgl. Randnummer 54) oder wurden die insoweit maßgebenden maximalen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bereits vor Anwendung von § 7g Abs. 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 Abs. 4 Satz 1 EStG aus Vereinfachungsgründen nicht zu prüfen.

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

- 65 Eine im Sinne des § 7g Abs. 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 44 bis 47 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 Abs. 1 EStG

66 Die Gewinnminderung durch den Abzug nach § 7g Abs. 1 EStG ist rückgängig zu machen.

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

67 Auch die Hinzurechnung und die Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 7g Abs. 2 EStG sind - abgesehen von den Fällen der Randnummer 64 - 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

68 Soweit sich die Änderungen nach den Randnummern 66 und 67 auf die Anwendung anderer Rechtsnormen des EStG auswirken, sind die entsprechenden Anpassungen vorzunehmen.

V. Buchtechnische und verfahrensrechtliche Grundlagen

Für die Inanspruchnahme von § 7g EStG gilt Folgendes:

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

69 Liegen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Abs. 1 EStG vor (Randnummern 1 bis 49), kann der Gewinn im Sinne von § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG entsprechend gemindert werden. Bei einer Gewinnermittlung nach den §§ 4 Abs. 1, 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 Einkom-

mensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) der Steuererklärung beizufügenden Unterlagen ergeben (z. B. in Form einer Anlage zur steuerlichen Gewinnermittlung).

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

70 Bei einer Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Abs. 2 EStG (Randnummern 50 bis 54) ist der Gewinn im Sinne des § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG zu erhöhen. Bei der Gewinnermittlung nach den §§ 4 Abs. 1, 5 EStG erfolgt die Hinzurechnung außerhalb der Bilanz. Die Minderung der Investitionskosten des begünstigten Wirtschaftsgutes nach § 7g Abs. 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 Abs. 3 oder 4 EStG

71 In den Fällen des § 7g Abs. 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 n. F. enthalten eigene Änderungsvorschriften und Ablaufhemmungen der Festsetzungsfrist zur Rückabwicklung von Investitionsabzugsbeträgen.

4. Verzinsung der Steuernachforderungen nach § 233a AO

72 Die Verzinsung nach § 233a AO ersetzt den bisherigen Gewinnzuschlag nach § 7g Abs. 5 EStG a. F. und soll den entstandenen Vorteil (Steuerstundung in dem Zeitraum, in dem der Investitionsabzugsbetrag „vorhanden“ war) ausgleichen. Die Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Abs. 3 oder Abs. 4 EStG führt zu einer Änderung der Einkommensteuerfestsetzung des Abzugsjahres und zu einem nach § 233a Abs. 1 i. V. m. Abs. 3 AO zu verzinsenden Unterschiedsbetrag. Die Berechnung des Zinslaufes richtet sich nach § 233a Abs. 2 AO; § 233a Abs. 2a AO kommt nicht zur Anwendung. In den Fällen des § 7g Abs. 3 EStG beruht die Änderung der Steuerfestsetzung nicht auf der Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses, weshalb der Gesetzgeber auch eine eigenständige Korrekturnorm (§ 7g Abs. 3 Satz 2 und 3 EStG) geschaffen hat.

VI. Zeitliche Anwendung

- 73 Nach § 52 Abs. 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 Abs. 3 EStG ermitteln), sind die Neuregelungen somit ab dem Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden. Ab diesem Wirtschaftsjahr können Ansparabschreibungen nach § 7g Abs. 3 ff. EStG a. F. nicht mehr gebildet oder aufgestockt werden. Bei Existenzgründern im Sinne von § 7g Abs. 7 EStG a. F. gilt dies auch dann, wenn der Gründungszeitraum (§ 7g Abs. 7 Satz 1 EStG a. F.) noch nicht abgelaufen ist.
- 74 In vorangegangenen Wirtschaftsjahren nach § 7g Abs. 3 ff. EStG a. F. gebildete Ansparabschreibungen und Rücklagen für Existenzgründer sind auf Basis der bisherigen Regelungen unter Berücksichtigung der dort genannten Fristen beizubehalten und aufzulösen. Eine Pflicht zur vorzeitigen Auflösung von Ansparabschreibungen und Rücklagen für Existenzgründer besteht nicht.
- 75 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.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag
Christoph Weiser