

EINNAHMEN-ÜBERSCHUSSRECHNUNG

## Ermittlung der Gewinngrenze bei Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags

von RiFG Dr. Alexander Kratzsch, Bünde

| Durch den Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG sollen kleine und mittlere Unternehmen zur Erleichterung ihrer Investitionstätigkeit steuerlich begünstigt die Mittel ansparen können. Allerdings müssen dafür Grenzen hinsichtlich des Betriebsvermögens und des Gewinns eingehalten werden. Dabei stellt sich aber die Frage, ob die Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung selbst die Grenzen beeinflusst. |

### 1. Problemstellung

Das Problem lässt sich am besten anhand eines Beispiels verdeutlichen. Der Sachverhalt geht auf eine nun beim BFH anhängige Entscheidung des FG Köln (10.4.13, 4 K 2910/10, Rev. BFH VIII R 29/13) zurück, das entschieden hat, dass die Auflösung einer Ansparabschreibung bei der EÜR nicht zu berücksichtigen ist, soweit es darum geht, ob die für einen Investitionsabzugsbetrag maßgebliche Gewinngrenze eingehalten wird.

#### ■ Sachverhalt

Der Kläger, ein Arzt mit EÜR, erklärte für das Streitjahr 2008 einen Gewinn i.H. von 64.000 EUR. Bei der Gewinnermittlung erfasste er „Einnahmen“ i.H. von 100.000 EUR aus der Auflösung einer Ansparabschreibung nebst Gewinnzuschlag und nahm eine Gewinnminderung durch einen Investitionsabzugsbetrag i.H. von 120.000 EUR in Anspruch. Das Finanzamt berücksichtigte den Investitionsabzugsbetrag nicht. Es stellte sich auf den Standpunkt, dass die gemäß § 7g Abs. 1 Nr. 1c EStG maßgebliche Gewinngrenze von 100.000 EUR überschritten sei. Bei der Ermittlung des insoweit maßgebenden Gewinns sei auf den „Gewinn ohne Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrags“ abzustellen. Eine aufzulösende Ansparabschreibung und der darauf entfallende Gewinnzuschlag seien aber als Betriebseinnahme anzusetzen. Der Kläger habe daher einen Gewinn i.S. des § 7g Abs. 1 Nr. 1c EStG i.H. von 184.000 EUR erzielt.

#### ■ Unterschiedliche Berechnungsweisen für die Gewinngrenze (EUR)

	Steuerpflichtiger	FA	FG
Gewinn vor steuerlicher Begünstigung	84.000	84.000	84.000
IAB	- 120.000	(-)	(-)
Auflösung der Ansparabschreibung	+ 100.000	+ 100.000	(-)
Für die Gewinngrenze maßgeblicher Gewinn	= 64.000	= 184.000	= 84.000

Auflösung einer Ansparrücklage nicht zu berücksichtigen

Drei Berechnungsweisen

Die hiergegen gerichtete Klage hatte Erfolg. Das FG kam zu dem Ergebnis, dass die Auflösung der in 2006 gebildeten Ansparrücklage aus systematischen Erwägungen und nach Sinn und Zweck der Norm bei der Ermittlung des maßgeblichen Gewinns unberücksichtigt bleiben müsse. Alle auf der steuerlichen Investitionsförderung beruhenden Gewinnkorrekturen seien insoweit zu neutralisieren. Da das Verfahren in die Revision gegangen ist, muss nun der BFH (VIII R 29/13) die Frage entscheiden, ob die Auflösung einer in früheren Wirtschaftsjahren gebildeten Ansparrücklage nebst Gewinnzuschlag im Rahmen einer EÜR als Betriebseinnahme bei der Ermittlung der für den Investitionsabzugsbetrag maßgeblichen Gewinngrenze zu berücksichtigen ist.

## 2. Anmerkungen

Beim Investitionsabzugsbetrag ist die eingangs gestellte Frage leicht zu beantworten. Die Größenmerkmale (Betriebsvermögen bzw. Gewinngrenze) können auch für § 7g EStG in seiner aktuellen Fassung nicht durch die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags gesenkt werden. Dies ergibt sich für das Größenmerkmal Betriebsvermögen (maßgeblich bei Bilanzierern) schon daraus, dass der Abzug nach § 7g Abs. 1 EStG, aber auch die Hinzurechnung im Investitionsjahr nach § 7g Abs. 2 S. 1 EStG, außerbilanziell vorzunehmen sind.

**PRAXISHINWEIS** | Ein Steuerpflichtiger, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG i.H. von 125.000 EUR ermittelt hat, kann keinen Investitionsabzugsbetrag i.H. von 60.000 EUR bilden, obwohl der Gewinn nach Abzug die Gewinngrenze unterschreiten würde.

Hingegen ist die mögliche Abschreibung im Wirtschaftsjahr der Anschaffung/Herstellung (§ 7g Abs. 2 S. 2 EStG) in der Gewinnermittlung vorzunehmen und wirkt sich daher auf die Höhe des Betriebsvermögens aus (und bei Überschussrechnern wenigstens auf die Höhe des Gewinns) und damit auch – anders als der Investitionsabzugsbetrag – auf den für den Investitionsabzugsbetrag maßgeblichen Gewinn. Durch Minderung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (bis zu 40 % der AK/HK) kann daher die Inanspruchnahme eines (weiteren) Investitionsabzugsbetrags durch Unterschreiten der Größengrenzen zulässig werden.

Dies gilt auch für Überschussrechner, da die Art der Gewinnermittlung keine Bedeutung für die subjektive Anspruchsberechtigung im Rahmen des § 7g EStG hat (Grundsatz der Totalgewinnlichkeit). Auch bei Überschussrechnern ist die Minderung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten also bei Berechnung der Gewinngrenze zu berücksichtigen.

Die Gewinngrenzen werden somit lediglich durch die Minderung der Anschaffungskosten im Investitionsjahr nach § 7g Abs. 2 S. 2 EStG beeinflusst (so im Ergebnis wohl auch Kulosa in Schmidt, 32. Aufl. 2013, § 7g Rz. 11).

**Der BFH muss die Frage abschließend klären**

**Der IAB selbst mindert die für die Grenzen wesentlichen Größen nicht!**

**Minderung der Anschaffungskosten im Anschaffungsjahr**

■ Beispiel

Freiberufler F beabsichtigt im Jahre 2012 die Anschaffung eines ausschließlich betrieblich zu nutzenden Pkw im Jahre 2013 (voraussichtliche Anschaffungskosten: 100.000 EUR, 5 Jahre Nutzungsdauer). Er schafft diesen im Januar 2013 tatsächlich an. F will so viel wie möglich abschreiben. Sein Gewinn vor Inanspruchnahme des § 7g EStG beträgt in 2012 und 2013 jeweils 80.000 EUR. Welche Folgen hat das bei Gewinnermittlung durch Bilanzierung und durch Einnahmen-Überschussrechnung?

Ein außerbilanzieller Investitionsabzugsbetrag ist für 2012 zulässig, da der Gewinn in 2012 nicht mehr als 100.000 EUR beträgt. Auch eine Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG ist (im Veranlagungszeitraum 2013) zulässig, da der Gewinn im Veranlagungszeitraum 2013 nicht höher als 100.000 EUR war.

Die Auflösung des Investitionsabzugs im Investitionsjahr ist nach § 7g Abs. 2 S. 1 EStG bei Bilanzierern außerbilanziell vorzunehmen, die Absetzung von den Anschaffungskosten bilanziell. Bei der Einnahmen-Überschussrechnung ändert sich hinsichtlich der Gewinnhöhe nichts.

	2012 [EUR]	2013 [EUR]
<b>Änderungen außerhalb der Gewinnermittlung</b>		
voraussichtliche AK 100.000 EUR × 40 %, § 7g Abs. 1 EStG	./ 40.000	
Auflösung im Jahr der Investition, § 7g Abs. 2 S. 1 EStG		+ 40.000
<b>Änderungen innerhalb der Gewinnermittlung</b>		
Zugang Pkw Januar 2013		100.000
gewinnmindernde Absetzung von AK, [§ 7g Abs. 2 S. 2 EStG; Maximalbetrag]		./ 40.000
= AfA-Bemessungsgrundlage [§ 7g Abs. 2 S. 2 EStG]		= 60.000
lineare AfA 20 %, § 7 Abs. 1 EStG		./ 12.000
Sonderabschreibung max. 20 % der AK/HK [§ 7g Abs. 5, 6 EStG]		./ 12.000
Buchwert		= 36.000
Summe Gewinnauswirkung 2013		./ 24.000
Summe der Abschreibungen einschließlich des Investitionsjahres		64.000 (64 %)

**Abwandlung:** Der Gewinn 2012 und 2013 betrug jeweils 110.000 EUR vor Berücksichtigung der Abzugsbeträge nach § 7g EStG. Hier sind Investitionsabzug und Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG – unabhängig von der Gewinnermittlungsart – wegen Überschreitens der Größenmerkmale ausgeschlossen.

Anschaffung eines Pkw geplant

Zulässigkeit des Investitionsabzugsbetrags