

## INVESTITIONSABZUGSBETRAG

## NRW definiert den Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG als zentrales Prüffeld für das Jahr 2017

von StB Jürgen Derlath, Münster

| Nachdem die Oberfinanzdirektion NRW den Investitionsabzugsbetrag (IAB) nach § 7g EStG zu Beginn des Jahres als zentrales Prüffeld ausgewiesen hat, nimmt das BMF nun zu bestehenden Zweifelsfragen zu den IAB nach § 7g Abs. 1 bis Abs. 7 EStG Stellung (BMF 20.3.17, IV C 6 - S 2139-b/07/10002-02, BStBl I 17, 423). |

### 1. Von der Ansparrücklage zum Investitionsabzugsbetrag

Die Entwicklungsgeschichte von „§ 7g EStG“ reicht bis ins Jahr 1984 zurück. Um die Liquidität und Eigenkapitalausstattung kleinerer und mittlerer Unternehmen zu fördern, wurde neben der Möglichkeit zur Sonderabschreibung auch die Bildung von Ansparrücklagen ermöglicht. Weil sich die Auflösung einer gebildeten Ansparrücklage erst im Jahr der Auflösung gewinnerhöhend auswirkte, wurde zur Vermeidung von Mitnahmeeffekten ein pauschaler Aufschlag in Höhe von 6 % auf den aufgelösten Betrag erhoben.

Zur Vermeidung von Steuersparmodellen trat 2008 an die Stelle von Ansparrücklagen der „Investitionsabzugsbetrag“ (BT-Drs. 16/4841). Die Auflösung von nicht in Anspruch genommenen IAB erfolgte nun rückwirkend im Jahr der Bildung. An die Stelle des gewinnerhöhenden Aufschlags von 6 % trat die Zinsfolge von § 233a AO. Steuerstundungen zur Bildung von Mitteln für Investitionen waren damit auch weiterhin gewollt. Die in der Vergangenheit aufgrund von Steuergestaltung mögliche allgemeine Verbesserung der Liquidität sollte jedoch ausdrücklich verhindert werden (BT-Drs. 16/4841, S. 51). Die Voraussetzungen zur Inanspruchnahme von IAB wurde durch das Steuerrechtsänderungsgesetz erneut überarbeitet und teilweise gelockert. Allerdings wird nun die Übermittlung der Daten nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen durch Datenfernübertragung verlangt.

### 2. Grundidee von § 7g EStG

Bei der Anschaffung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern entstehen auf der einen Seite hohe Aufwendungen, die aber in der Regel nicht sofort in einer Summe als Betriebsausgaben abziehbar, sondern über die sog. Abschreibungen für Abnutzung (AfA) über die betriebliche Nutzungsdauer abzuschreiben sind.

An dieser Stelle setzt § 7g EStG ein und ermöglicht Betriebsinhabern bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten schon in der Zeit vor der tatsächlichen Investition abziehen zu können (sog. IAB), sofern die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

Ziel war die Vermeidung von Steuersparmodellen

Aufwendungen für Anschaffung werden über die bND abgeschrieben

- Es handelt sich um einen kleinen oder mittleren Betrieb i. S. des § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG
- Die geplante Investition betrifft ein neues oder gebrauchtes abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens.
- Der IAB beschränkt sich auf 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten.
- Drei Jahre nach Inanspruchnahme des IAB muss die Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts erfolgen.
- Im Jahr der Investition und im Folgejahr muss die ausschließliche oder fast ausschließliche betriebliche Nutzung des Wirtschaftsguts in einer inländischen Betriebsstätte gesichert sein.
- Die Höchstgrenze für die Summe der beanspruchten IAB i. H. von 200.000 EUR darf nicht überschritten werden.

Voraussetzungen für die Inanspruchnahme

Durch die damit einhergehende Steuerentlastung kann schon vor der Investition Eigenkapital angespart werden und somit das Investitionsverhalten gefördert werden.

Förderung des Investitionsverhaltens

■ Beispiel

VZ		BW	Gewinn	sonstiges
2015	Investitionsabzugsbetrag (40 %) für Kauf eines technischen Geräts (ND 8 Jahre); voraussichtliche Kosten 75.000 EUR		- 30.000 EUR + 2.000 EUR	Rückwirkende Erhöhung um 2.000 EUR, weil IAB > 40 % der tatsächlichen Anschaffungskosten in VZ 2016; § 233a AO Zinsen beachten!
2016	Kauf im Januar 2016	+ 70.000 EUR		
	+ Hinzurechnung § 7g Abs. 2 S. 1		+ 28.000 EUR	
	./. Herabsetzung § 7g Abs. 2 S. 2	- 28.000 EUR	- 28.000 EUR	
	Bemessungsgrundlage AfA			42.000 EUR
	./. Sonder-AfA (20 % von 42.000 EUR)	- 8.400 EUR	- 8.400 EUR	
	./. lineare AfA (ND 8 Jahre von 42.000 EUR)	- 5.250 EUR	- 5.250 EUR	
	BW 31.12.16/Gewinn	28.350 EUR	- 41.650 EUR	

3. Rechtslage bis 31.12.15

Neben den genannten Voraussetzungen setzte die Inanspruchnahme von IAB nach der bis zum 31.12.15 geltenden Rechtslage voraus, dass

- die voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und
- das Wirtschaftsgut seiner Funktion nach und der Zweck der Anschaffung oder Herstellung
- gegenüber dem Finanzamt benannt wurden.

Pauschale Angaben genügten diesem Erfordernis regelmäßig nicht. Wurden IAB in vor dem 1.1.16 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen, ist die am 31.12.15 geltende Fassung von § 7g Abs. 1 bis 4 EStG weiter anzuwenden.

Pauschale Angaben genügten nach alter Rechtslage nicht

### 4. Neuregelung zum 1.1.16

Seit dem 1.1.16 hat der Gesetzgeber diese formalen Vorgaben teilweise gelockert. Eine tatsächliche Investitionsabsicht ist nicht mehr nachzuweisen. Das Wirtschaftsgut muss auch nicht mehr nach seiner Funktion und den voraussichtlichen Kosten beschrieben werden.

Neu ist hingegen das Erfordernis, dass

- die Summen der Abzugsbeträge
- und der nach § 7g Abs. 2 bis Abs. 4 EStG hinzuzurechnenden oder rückgängig zu machenden Beträge
- nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen durch Datenfernübertragung

übermittelt werden müssen. Diesem Erfordernis genügt im Rahmen von Bilanzierenden die Übermittlung der E-Bilanz (§ 5b EStG) und bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG die elektronische Übermittlung der Anlage EÜR (§ 60 Abs. 4 EStDV). Bei Änderungen ist grundsätzlich ein neuer Datensatz mittels E-Bilanz oder Anlage EÜR zu übermitteln (BMF 25.6.15, Z IV C 6 - S 2133-b/11/10016 :006, BStBl I 15, 541).

Das BMF hat für die gesetzliche Neuregelung nunmehr festgelegt, dass folgende Datensätze zu übermitteln sind:

■ **Zu übermittelnde Datensätze**

	Bilanzierung (§ 4 Abs. 1, 5 EStG)	EÜR (§ 4 Abs. 3 EStG)
IAB (§ 7g Abs. 1 EStG)	E-Bilanz Datensatz im Jahr des Abzugs	Anlage EÜR im Jahr des Abzugs
Hinzurechnung (§ 7g Abs. 2 EStG)	E-Bilanz Datensatz für das Wirtschaftsjahr der Hinzurechnung mit Angabe des Abzugsjahrs bzw. der Abzugsjahre (wenn Betrag aufgeteilt wurde)	Anlage EÜR für das Wirtschaftsjahr der Hinzurechnung mit Angabe des Abzugsjahrs bzw. der Abzugsjahre (wenn Betrag aufgeteilt wurde)
Rückgängigmachung (§ 7g Abs. 3 EStG)	Neuer Datensatz E-Bilanz für das Abzugsjahr zur Korrektur des ursprünglich beanspruchten Betrags	Geänderte Anlage EÜR für das Abzugsjahr zur Korrektur des ursprünglich beanspruchten Betrags
Rückabwicklung (§ 7g Abs. 4 EStG)	Neuer Datensatz E-Bilanz für das Wirtschaftsjahr der Hinzurechnung und entsprechend der tatsächlichen Verwendung ggf. für das Abzugsjahr	Neuer Datensatz EÜR für das Wirtschaftsjahr der Hinzurechnung und entsprechend der tatsächlichen Verwendung ggf. für das Abzugsjahr

**PRAXISHINWEIS** | Für Körperschaftspflichtige sind die vorbenannten Vorgänge in der Anlage GK zu erklären und ggf. für alle betroffenen Jahre zu übermitteln.

Neu ist die Übermittlung nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen

Zu übermittelnde Datensätze

Erklärung im Rahmen der Anlage GK

Eine Befreiung von der elektronischen Übermittlung gemäß § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG aus wirtschaftlichen und persönlichen Gründen könne dann angenommen werden, wenn der Steuerpflichtige

- nicht über die technischen Voraussetzungen verfügt und die Herstellung der technischen Ausstattung mit nicht unerheblichem finanziellen Aufwand möglich ist

oder

- nach seinen individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht oder nur eingeschränkt zur Nutzung der Datenfernübertragung in der Lage ist (BMF 20.3.17, Rz. 25).

In diesen Fällen müssen die relevanten Vorgänge jedoch aus den der Steuererklärung beizufügenden Unterlagen ersichtlich sein und bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG auf dem amtlichen Vordruck der Anlage EÜR oder bei Bilanzierenden aus der steuerlichen Gewinnermittlung bzw. aus dem amtlichen Vordruck der Körperschaftsteuererklärung hervorgehen.

Eine nachträgliche Beanspruchung von IAB (bspw. im Rechtsbehelfsverfahren oder durch Änderungsantrag nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO ) ist grds. auch weiterhin möglich (BMF 20.3.17, Rz. 21). Nach Ansicht des BMF sei die Nachholung jedoch nicht möglich, wenn diese erkennbar dem Ausgleich von nachträglichen Einkommenserhöhungen (bspw. durch Betriebsprüfung) erfolgt (BMF, Monatsbericht, April 2016, S. 41).

Ausdrücklich möglich ist die Beanspruchung des IAB nach der neuen Rechtslage auch durch Betriebe, die sich noch in Gründung befinden, wobei der Steuerpflichtige die Absicht zur Eröffnung des Betriebs gegenüber dem Finanzamt glaubhaft darzulegen hat (BMF 20.3.17, Rz. 2). Die Größenmerkmale gelten insoweit entsprechend (BMF 20.3.17, Rz. 11). Die rechtlich relevante und praktisch spannende Frage, ob im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft in Anspruch genommene IAB auch für Investitionen im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters verwendet werden können, liegt dem BFH bereits zur Entscheidung vor (Rev. BFH VI R 44/16).

Bei unentgeltlicher Betriebsübertragung nach § 6 Abs. 3 EStG sind keine Rumpfwirtschaftsjahre zu bilden. Die Investitionszeiträume verkürzen sich daher nicht, sodass der Rechtsnachfolger Investitionen noch bis zum Ende der regulären Investitionsfrist steuerbegünstigt durchführen kann. Für die Einbringung von Betriebsvermögen zum Buchwert nach § 24 UmwStG gilt dies entsprechend.

Gemäß § 52 Abs. 16 S. 1 EStG ist die zum 1.1.16 in Kraft getretene Neufassung erstmals auf IAB anzuwenden, die in nach dem 31.12.15 endenden **Wirtschaftsjahren** in Anspruch genommen werden. Wurden vor dem 1.1.16 beanspruchte IAB noch nicht hinzugerechnet oder rückgängig gemacht, vermindert sich der Höchstbetrag i. H. von 200.000 EUR entsprechend.

Befreiung von der elektronischen Übermittlung

Nachholung zum Ausgleich der Folgen einer BP ist nicht erlaubt

Auch Betriebe in Gründung können § 7g in Anspruch nehmen

Neufassung gilt für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.15 enden

## 5. Praxisprobleme

In der Praxis ergeben sich unterschiedlichste Probleme. Grundsätzlich fehleranfällig sind vor allem die zwei folgenden Punkte:

### 5.1 Investitionsabzugsbeträge rechtzeitig auflösen

Bildet man IAB und nimmt diese später für Investitionen nicht in Anspruch, sind diese nach § 7g Abs. 3 S. 1 EStG gewinnerhöhend aufzulösen. In der Praxis erfolgt diese rückwirkende Auflösung jedoch nicht immer rechtzeitig. Um neben der gewinnerhöhenden Wirkung zusätzliche Zinsen nach § 233a AO zu vermeiden, ist deshalb eine Überwachung der in Anspruch genommenen IAB zu empfehlen. Durch die Pflicht zur Übermittlung der Daten nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen wird zudem die Anwendung der Norm, insbesondere für die Verwaltung, vereinfacht (BT-Drs. 18/4902, S. 42). Es ist damit zu rechnen, dass die Finanzämter an dieser Stelle schneller einhaken werden. Für die nach der alten Rechtslage beanspruchten IAB bedarf es hingegen auch weiterhin einer ordnungsgemäßen Dokumentation und Kontrolle, um die mitunter teuren Zinsfolgen der Auflösung von IAB zu begrenzen.

Die Frage der funktionsgleichen Verwendung dürfte aufgrund der gesetzlichen Neuregelung weniger problematisch sein, weil bei Beanspruchung des IAB das konkrete Wirtschaftsgut nicht mehr „seiner Funktion nach“ beschrieben werden muss (§ 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG a. F.).

### 5.2 Fehlende betriebliche Nutzung

Neben der Frage, ob beanspruchten Investitionsabzugsbeträgen auch tatsächliche Investitionen entgegenstehen, erweist sich die Frage, ob das begünstigte Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und dem der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahr in einer

- inländischen Betriebsstätte des Betriebs **und**
- ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt

wird (§ 7g Abs. 1 S. 1 EStG; § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG a. F.) als besonders fehleranfällig. Die Verwaltung nimmt eine begünstigte Investition an, wenn das Wirtschaftsgut zu nicht mehr als 10 % privat genutzt wird (BMF 20.11.13, IV C 6 - S 2139b/07/10002, BStBl 13 I, 1493 Rz. 39 ff.). Die Darlegung, dass ein Wirtschaftsgut ausschließlich oder fast ausschließlich in einer inländischen Betriebsstätte verwendet wird, obliegt dem Steuerpflichtigen.

Wird ein Wirtschaftsgut zu mehr als 10 % in einem anderen Betrieb genutzt, kann dies grundsätzlich eine schädliche Verwendung darstellen, es sei denn, der private Nutzungsanteil ist nicht größer als 10 %, es handelt sich um ein einheitliches Unternehmen, das nur aus ertragssteuerrechtlichen Gründen funktionell aufgeteilt wurde, und die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme lägen im Übrigen bei Zusammenlegung der Betriebe vor: ausgenommen geringwertige Wirtschaftsgüter oder Wirtschaftsgüter, die in einem Sammelposten zusammengefasst werden, kommt es für die Zuordnung zu einer inländischen Betriebsstätte grundsätzlich auf die Erfassung des Wirt-

Finanzämter werden  
künftig schneller  
einhaken

Besonders  
fehleranfällig

schaftsguts im Bestandsverzeichnis an (BMF 20.3.17, Rz. 38). Als Regelbeispiele für eine Ablehnung der Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen nennt das BMF folgende Veränderungen während des maßgeblichen Zeitraums:

- Veräußerung, Entnahme,
- entgeltliche oder unentgeltliche Überlassung von mehr als drei Monaten an einen anderen (bspw. Vermietung),
- Überführung in das Umlaufvermögen oder in eine ausländische Betriebsstätte.

Unschädlich ist hingegen der Ablauf der Nutzungsdauer wegen Verbrauchs, ein Umtausch des Wirtschaftsguts wegen Mängeln gegen ein Wirtschaftsgut „gleicher oder besserer“ Qualität oder ein Ausscheiden des Wirtschaftsguts wegen höherer Gewalt oder behördlicher Eingriffe.

Wird der IAB für die Anschaffung eines Kraftfahrzeugs beansprucht und wird der private Nutzungsanteil pauschal nach der Ein-Prozent-Methode versteuert, bewertet die Finanzverwaltung dies als schädlichen Nutzungsumfang (BMF 20.11.13, Rz. 40). Diese Bewertung findet sich auch in der Rechtsprechung wieder. Bei Bewertung des privaten Nutzungsanteils mittels der Ein-Prozent-Methode wird ein privater Nutzungsanteil in Höhe von 20 % bis 25 % angenommen (BFH 3.1.06, XI B 106/05) und daher eine fast ausschließlich betriebliche Nutzung abgelehnt (FG München 15.12.14, 7 K 2748/13, Rz. 27). Ermittelt der Steuerpflichtige seinen privaten Nutzungsanteil nach der Fahrtenbuchmethode, sind die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung der betrieblichen Nutzung zuzurechnen (BMF 20.11.13, Rz. 40).

### 5.3 Nicht begünstigte Wirtschaftsgüter

Das BMF weist in seinem aktuellen Schreiben erneut darauf hin, dass IAB nach § 7g EStG nur für „neue oder gebrauchte abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens“ in Anspruch genommen werden können.

Zu Abgrenzungsschwierigkeiten kann es insoweit beim Thema Software kommen. Hier ist zu unterscheiden. Wird Software als immaterielles Wirtschaftsgut geführt, kann § 7g EStG nicht in Anspruch genommen werden (BFH 18.5.11, BStBl II, 865).

Handelt es sich jedoch um „Trivialprogramme“, die den abnutzbaren beweglichen und selbstständig nutzbaren Wirtschaftsgütern zuzuordnen sind (vgl. R 5.5 Abs. 1 EStR Handbuch), kann der IAB insoweit beansprucht werden (BMF 20.3.17, Rz. 6). Dies gilt ebenso für geringwertige Wirtschaftsgüter.

Schädlicher Nutzungsumfang wird bei Ein-Prozent-Regelung unterstellt

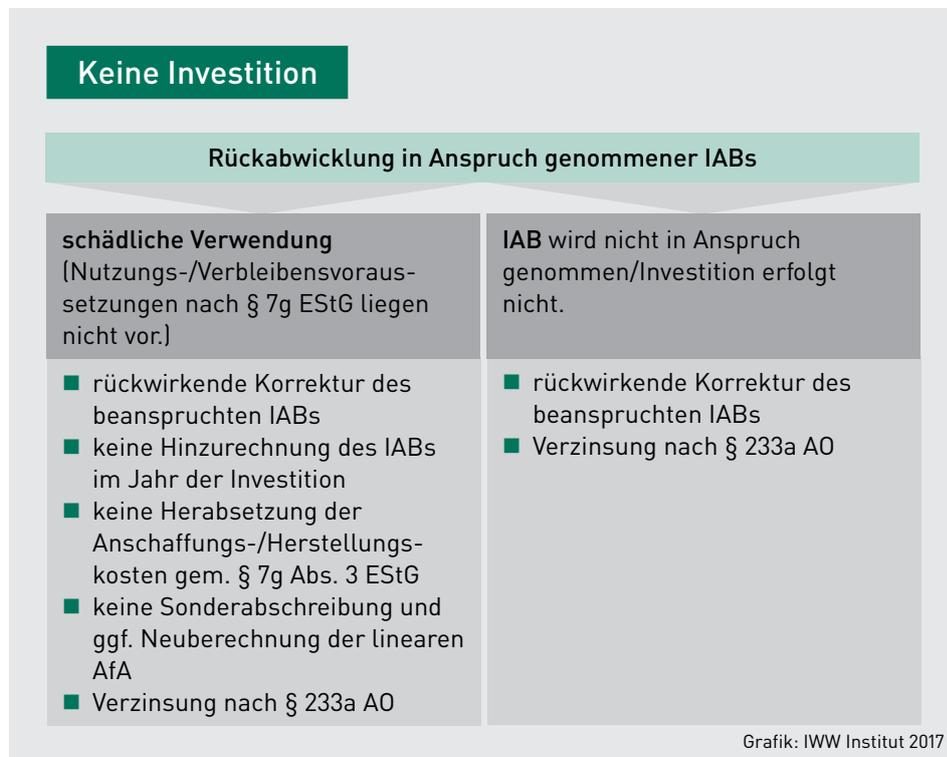
Anwendung nur auf Software, die als immaterielles WG geführt wird

## 6. Rechtsfolgen

Die zum 1.1.16 geltende Flexibilisierung führt zu einer größeren Flexibilisierung für die Steuerpflichtigen. Stellt sich im Nachhinein heraus, dass IAB zu Unrecht beansprucht wurden, ist eine Korrektur des Steuer- oder Feststellungsbescheids auch dann möglich, wenn der Bescheid bestandskräftig geworden ist. Für den Lauf der Festsetzungsfrist treffen § 7g Abs. 3 S. 3 EStG und § 7g Abs. 4 S. 1 EStG Sonderregelungen.

Weil § 233a Abs. 2a AO bei einer Korrektur gemäß § 7g EStG nicht anzuwenden ist, ergibt sich neben der weitreichenden Änderungsmöglichkeit zudem keine Beschränkung der Verpflichtung zur Zahlung von Zinsen.

Größere Flexibilisierung für den Steuerpflichtigen



**PRAXISHINWEIS** | Aufgrund der Komplexität der Norm, der parallel zu beachtenden Rechtslagen und dem fiskalischen Risiko bei der Auflösung von IAB sind diese Sachverhalt für die Finanzverwaltung von erheblichem Interesse. Die Finanzverwaltung NRW weist auf ihrer Homepage ausdrücklich darauf hin, dass § 7g EStG für 2016 als zentrales Prüffeld definiert wurde. Zudem sind weitere dezentrale Prüffelder der Finanzämter veröffentlicht. Wenngleich andere Bundesländer eine solche Veröffentlichung nicht vornehmen, ist davon auszugehen, dass sich die Prüfungsschwerpunkte ähneln.

Prüfungsschwerpunkte ähneln sich bundesweit

WEITERFÜHRENDER HINWEIS

- <https://www.finanzverwaltung.nrw.de/de/prueffelder-fuer-das-kalenderjahr-2017>