



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

DATUM 15. Juni 2022

BETREFF **Steuerliche Gewinnermittlung;
Zweifelsfragen zu den Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g Absatz 1 bis 4 und 7 EStG in der
Fassung des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) vom 21. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3096)**

BEZUG BMF-Schreiben vom 20. März 2017 (BStBl I S. 423)

GZ **IV C 6 - S 2139-b/21/10001 :001**

DOK **2022/0547974**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Inhaltsübersicht

I. Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen (7g Absatz 1 EStG)	
II. Begünstigte Betriebe	1 – 5
III. Begünstigte Wirtschaftsgüter	6 – 8
IV. Höhe der Investitionsabzugsbeträge	9 – 10
V. Gewinngrenze nach § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 EStG	11 – 16
VI. Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen	17 – 19
VII. Datenfernübertragung der Angaben zu § 7g EStG nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen (§ 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 EStG)	20 – 22
VIII. Hinzurechnung von Investitionsabzugsbeträgen bei Durchführung begünstigter Investitionen und gleichzeitige gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 7g Absatz 2 EStG)	23
IX. Hinzurechnung von Investitionsabzugsbeträgen (§ 7g Absatz 2 Satz 1 und 2 EStG)	24 – 26
X. Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (7g Absatz 2 Satz 3 EStG)	27 – 28
XI. Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen (§ 7g Absatz 3 EStG)	29 – 32
XII. Nichteinhaltung der Verbleibens- und Nutzungsfristen (§ 7g Absatz 4 EStG)	33 – 34
1. Schädliche Verwendung einer Investition	35 – 47
2. Erforderliche Änderungen der betroffenen Steuerfestsetzungen	48 – 51
V. Buchtechnische und verfahrensrechtliche Grundlagen	
1. Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g Absatz 1 EStG im Abzugsjahr	52
2. Gewinnhinzurechnung und gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs-/Herstellungskosten nach § 7g Absatz 2 EStG in den Investitionsjahren	53
3. Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g Absatz 3 oder 4 EStG	54 – 55
VI. Auswirkungen auf andere Besteuerungsgrundlagen	
1. Auswirkungen der Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g Absatz 3 oder 4 EStG auf Steuerrückstellungen	56
2. Berücksichtigung von Investitionsabzugsbeträgen bei der Berechnung des steuerbilanziellen Kapitalkontos nach § 15a EStG	57
VII. Zeitliche Anwendung	58 – 59

Zur Anwendung von § 7g Absatz 1 bis 4 und 7 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) vom 21. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3096) nehme ich nach Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wie folgt Stellung:

I. Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen (7g Absatz 1 EStG)

II. Begünstigte Betriebe

a) Aktive Betriebe

Die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen ist grundsätzlich nur bei Betrieben (Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Körperschaften) möglich, die aktiv am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen und eine in diesem Sinne werbende Tätigkeit ausüben. Steuerpflichtige, die ihren Betrieb ohne Aufgabeerklärung durch Verpachtung im Ganzen fortführen (sog. Betriebsverpachtung im Ganzen, vgl. § 16 Absatz 3b Satz 1 Nummer 1 EStG), können die Regelungen des § 7g EStG nicht anwenden (BFH-Urteil vom 27. September 2001, BStBl II 2002 S. 136). Im Falle einer Betriebsaufspaltung können sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen Investitionsabzugsbeträge beanspruchen. Entsprechendes gilt bei Organschaften für Organträger und Organgesellschaft.

b) Noch nicht eröffnete Betriebe

Begünstigt im Sinne des § 7g EStG sind auch Betriebe, die sich noch in der Eröffnungsphase befinden. Die Betriebseröffnungsphase beginnt in dem Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige erstmals Tätigkeiten ausübt, die objektiv erkennbar auf die Vorbereitung der beabsichtigten betrieblichen Tätigkeit gerichtet sind (BFH-Urteil vom 9. Februar 1983, BStBl II S. 451) und endet erst, wenn alle wesentlichen Grundlagen vorhanden sind (Abschluss der Betriebseröffnung, BFH-Urteil vom 10. Juli 1991, BStBl II S. 840).

In Zweifelsfällen hat der Steuerpflichtige die Betriebseröffnungsabsicht glaubhaft darzulegen. Indizien für eine Betriebseröffnung sind beispielsweise eine Gewerbeanmeldung, beantragte Kredite oder Unterlagen, aus denen sich die geplante Anschaffung oder Herstellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen ergibt (z. B. Kostenvoranschläge, Informationsmaterial, konkrete Verhandlungen oder Bestellungen). Für eine beabsichtigte Betriebseröffnung spricht außerdem, dass der Steuerpflichtige bereits selbst und endgültig mit Aufwendungen belastet ist oder dass die einzelnen zum Zwecke der Betriebseröffnung bereits unternommenen Schritte sich als sinnvolle, zeitlich

zusammenhängende Abfolge mit dem Ziel des endgültigen Abschlusses der Betriebs-eröffnung darstellen.

c) Personengesellschaften und Gemeinschaften

4

Auch Personengesellschaften und Gemeinschaften können unter entsprechender Anwendung der Regelungen dieses Schreibens § 7g EStG in Anspruch nehmen (§ 7g Absatz 7 Satz 1 EStG), wenn es sich um eine Mitunternehmerschaft (§ 13 Absatz 7, § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2, § 18 Absatz 4 Satz 2 EStG) handelt. Investitionsabzugsbeträge können sowohl vom gemeinschaftlichen Gewinn als auch vom Sonderbetriebsgewinn eines Mitunternehmers abgezogen werden. Bei der Prüfung der Gewinn-grenze im Sinne des § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe b EStG (Randnummern 13 bis 16) sind der gemeinschaftliche Gewinn (inklusive der Gewinne aus Ergänzungsbilanzen/-rechnungen der Mitunternehmer) und die Sonderbetriebsgewinne zusammenzurechnen. Bei der Ermittlung des Höchstbetrages von 200.000 € (§ 7g Absatz 1 Satz 4 EStG, vgl. Randnummer 10) sind die im Bereich des gemeinschaftlichen Gewinns und die im Bereich der Sonderbetriebsgewinne in Anspruch genommenen und nicht wieder hinzugerechneten oder rückgängig gemachten Investitionsabzugsbeträge zusammenzufassen.

5

Vom Gewinn der Gesamthand oder Gemeinschaft abgezogene Investitionsabzugsbeträge können ausschließlich bei begünstigten Investitionen im Gesamthandsvermögen gewinnerhöhend hinzugerechnet werden (§ 7g Absatz 7 Satz 2 EStG). Vom Sonderbetriebsgewinn eines Gesellschafters oder Gemeinschafters abgezogene Investitionsabzugsbeträge können ausschließlich bei begünstigten Investitionen im Sonderbetriebsvermögen dieses Gesellschafters oder Gemeinschafters sonderbetriebsgewinnerhöhend hinzugerechnet werden (§ 7g Absatz 7 Satz 3 EStG).

Die Anschaffung eines begünstigten Wirtschaftsgutes liegt nicht vor, wenn ein Gesellschafter oder Gemeinschaftler ein Wirtschaftsgut von der Personengesellschaft oder Gemeinschaft erwirbt oder die Personengesellschaft oder Gemeinschaft oder ein anderer Gesellschafter oder Gemeinschaftler ein Wirtschaftsgut erwirbt, das zuvor zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters oder Gemeinschafters gehörte, da in diesen Fällen das Wirtschaftsgut bereits vor der Anschaffung dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft zuzurechnen war.

2. Begünstigte Wirtschaftsgüter

- 6 Investitionsabzugsbeträge können für neue oder gebrauchte abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens geltend gemacht werden, die in einem dem Wirtschaftsjahr des Abzuges folgenden Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt werden. Für immaterielle Wirtschaftsgüter, z. B. Software, kann § 7g EStG nicht in Anspruch genommen werden (BFH-Urteil vom 18. Mai 2011, BStBl II S. 865). Das gilt nicht für sog. Trivialprogramme, die nach R 5.5 Absatz 1 EStR zu den abnutzbaren beweglichen und selbständig nutzbaren Wirtschaftsgütern gehören.
- 7 Sogenannte geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Absatz 2 EStG) oder Wirtschaftsgüter, die nach § 6 Absatz 2a EStG in einem Sammelposten erfasst werden, sind nach § 7g EStG begünstigt.
- 8 Die Wirtschaftsgüter müssen mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden (Verbleibens- und Nutzungszeitraum gemäß § 7g Absatz 1 Satz 1 EStG, vgl. Randnummern 33 bis 44).

3. Höhe der Investitionsabzugsbeträge

- 9 Nach § 7g EStG sind höchstens 50 % der tatsächlichen Aufwendungen für begünstigte Wirtschaftsgüter (Randnummern 6 bis 8), die innerhalb der dreijährigen Investitionsfrist angeschafft oder hergestellt werden, berücksichtigungsfähig. Soweit Investitionsabzugsbeträgen keine entsprechenden Investitionen gegenüberstehen, sind sie rückgängig zu machen (Randnummern 29 bis 51).
- 10 Begünstigte Betriebe (Randnummern 1 bis 4) können Investitionsabzugsbeträge bis zu einer Summe von insgesamt 200.000 € in Anspruch nehmen (§ 7g Absatz 1 Satz 4 EStG). Dieser betriebsbezogene Höchstbetrag vermindert sich im jeweiligen Wirtschaftsjahr des Abzuges um die in den drei vorangegangenen Wirtschaftsjahren berücksichtigten Abzugsbeträge nach § 7g Absatz 1 EStG, die noch „vorhanden“ sind, d. h. nicht wieder hinzuge-rechnet (§ 7g Absatz 2 Satz 1 EStG) oder rückgängig gemacht wurden (§ 7g Absatz 3 und 4 EStG).

4. Gewinngrenze nach § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 EStG

11 Investitionsabzugsbeträge können nur in Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden, in denen der Gewinn 200.000 € nicht überschreitet. Das gilt auch bei noch nicht eröffneten Betrieben (Randnummern 2 und 3).

a) Gewinnermittlung nach § 4 oder § 5 EStG

12 Die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen setzt die Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Absatz 1 oder § 5 EStG bzw. Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Absatz 3 EStG voraus. Bei einer Tonnagebesteuerung gemäß § 5a EStG oder einer Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) ist § 7g EStG nicht anwendbar (vgl. § 5a Absatz 5 Satz 3 zweiter Teilsatz EStG bzw. § 13a Absatz 3 Satz 2 EStG und Randnummer 85 des BMF-Schreibens vom 10. November 2015, BStBl I S. 877).

b) Maßgebender Gewinn

13 Gewinn im Sinne von § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe b EStG ist der Betrag, der ohne Berücksichtigung von Abzügen und Hinzurechnungen gemäß § 7g Absatz 1 und Absatz 2 Satz 1 EStG der Besteuerung zugrunde zu legen ist (§ 2 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 i. V. m. §§ 4 bis 5 sowie 6 bis 7i EStG); außerbilanzielle Korrekturen der Steuerbilanz sowie Hinzu- und Abrechnungen bei der Einnahmeüberschussrechnung sind zu berücksichtigen. Bei Körperschaften ist der steuerliche Gewinn (Punkt 31 der Richtlinie R 7.1 Absatz 1 Satz 2 KStR 2022) ohne Berücksichtigung von Abzügen und Hinzurechnungen gemäß § 7g Absatz 1 und Absatz 2 Satz 1 EStG (Punkt 9 der Richtlinie R 7.1 Absatz 1 Satz 2 KStR 2022) maßgebend. 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 Absatz 3 EStG übertragen, ist für die Prüfung der Gewinngrenze des § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe b 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 Voraussetzungen des § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 EStG vorliegen. Bei Personengesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, ist der Gewinn der Personengesellschaft (gemeinschaftlicher Gewinn inklusive Ergebnisse aus Ergänzungsbilanzen/-rechnungen zzgl. Sonderbetriebsgewinne) 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 Gewinngrenze des § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe b EStG getrennt zu beurteilen (BFH-Urteil vom 17. Juli 1991, BStBl II 1992 S. 246). Entsprechendes gilt bei Organschaften für Organträger und Organgesellschaft. Partnerschaftsgesellschaften, die weder rechtlich selbständige noch im Rahmen der Mitunternehmerschaft einkommensteuerrechtlich gesondert zu betrachtende Kanzleien in verschiedenen Städten betreiben und hieraus ausschließlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen, unterhalten nur einen Betrieb im Sinne des § 7g EStG (BFH-Urteil vom 13. Juli 2016, BStBl II S. 936).

- 16 Wird eine Steuerfestsetzung oder eine gesonderte Feststellung nachträglich mit der Folge geändert, dass die Gewinngrenze von 200.000 € überschritten wird, können ggf. in diesem Jahr geltend gemachte Investitionsabzugsbeträge nicht mehr berücksichtigt werden. Der entsprechende Steuer- oder Feststellungsbescheid ist unter den Voraussetzungen der §§ 164, 165 und 172 ff. Abgabenordnung (AO) zu ändern.

5. Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen

- 17 Investitionsabzugsbeträge können ohne weitere Angaben entweder im Rahmen der Steuererklärung oder - bei Vorliegen der verfahrensrechtlichen Voraussetzungen - nach der erstmaligen Steuerfestsetzung bzw. gesonderten Feststellung (z. B. im Rechtsbehelfsverfahren oder durch Änderungsantrag nach § 172 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a AO) geltend gemacht werden. Das gilt auch bei noch nicht abgeschlossenen Betriebseröffnungen (Randnummern 2 und 3). Der Nachweis oder die Glaubhaftmachung von Investitionsabsichten ist nicht erforderlich.
- 18 Für Wirtschaftsjahre vor einer unentgeltlichen Betriebsübertragung nach § 6 Absatz 3 EStG kann der bisherige Betriebsinhaber auch dann noch Investitionsabzugsbeträge in Anspruch nehmen, wenn davon auszugehen ist, dass er vor der Übertragung keine begünstigten Investitionen mehr tätigt (vgl. BFH-Urteil vom 10. März 2016, BStBl II S. 763). Entsprechendes gilt für Wirtschaftsjahre vor einer Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft nach § 24 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG).
- 19 Behält der Steuerpflichtige im Rahmen einer Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe oder Einbringung in einen anderen Betrieb Betriebsvermögen zurück und übt er 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 (BFH-Urteil vom 1. August 2007, BStBl II 2008 S. 106).

6. Datenfernübertragung der Angaben zu § 7g EStG nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen (§ 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 EStG)

20

Die Abzugsbeträge, Hinzurechnungen und Rückgängigmachungen nach § 7g EStG sind bei einer Gewinnermittlung

- nach § 4 Absatz 1 oder § 5 EStG im Rahmen der sog. E-Bilanz (§ 5b EStG),
- nach § 4 Absatz 3 EStG mit der sog. Anlage EÜR (§ 60 Absatz 4 Einkommensteuer-Durchführungsverordnung)

nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln (§ 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 Satz 1 EStG). Bei Inanspruchnahme, Hinzurechnung oder Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen sowie entsprechenden Änderungen nach der erstmaligen Übermittlung eines Datensatzes ist jeweils ein neuer Datensatz mittels E-Bilanz oder Anlage EÜR zu versenden. Im Einzelnen sind die Daten mit folgenden Datensätzen zu übermitteln:

Vorgang	§ 4 Absatz 1, § 5 EStG	§ 4 Absatz 3 EStG
Investitionsabzugsbeträge, § 7g Absatz 1 EStG (Randnummern 17 bis 19)	E-Bilanz Datensatz Abzugsjahr	Anlage EÜR Abzugsjahr
Hinzurechnung, § 7g Absatz 2 EStG (Randnummern 23 bis 25)	E-Bilanz Datensatz Wirtschaftsjahr der Hinzurechnung (mit Angabe des Abzugsjahres/ der Abzugsjahre)	Anlage EÜR Wirtschaftsjahr der Hinzurechnung (mit Angabe des Abzugsjahres/ der Abzugsjahre)
Rückgängigmachung, § 7g Absatz 3 EStG (Randnummern 29 bis 32)	neuer E-Bilanz Datensatz Abzugsjahr (Korrektur ursprünglicher Abzugsbetrag)	geänderte Anlage EÜR Abzugsjahr (Korrektur ursprünglicher Abzugsbetrag)
Rückabwicklung, § 7g Absatz 4 EStG (Randnummern 33 bis 50)	neue E-Bilanz Datensätze Wirtschaftsjahr der Hinzurechnung und ggf. Abzugsjahr (entsprechend der „Verwendung“ betroffener Abzugsbeträge, vgl. Randnummern 49 und 50)	geänderte Anlage EÜR Wirtschaftsjahr der Hinzurechnung und ggf. Abzugsjahr (entsprechend der „Verwendung“ betroffener Abzugsbeträge, vgl. Randnummern 49 und 50)

Bei Körperschaftsteuerpflichtigen sind die Abzugsbeträge, Hinzurechnungen und Rückgängigmachungen nach § 7g EStG nicht in dem E-Bilanz-Datensatz, sondern in der Körperschaftsteuererklärung (Anlage GK) anzugeben. Werden Investitionsabzugsbeträge rückgängig gemacht, nachträglich beansprucht oder geändert, ist jeweils eine berichtigte Körperschaftsteuererklärung für alle betroffenen Jahre zu übermitteln.

- 21 Nach § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 Satz 2 EStG i. V. m. § 150 Absatz 8 AO sind die Finanzbehörden nach pflichtgemäßem Ermessen angehalten, einem Härtefallantrag zu entsprechen, wenn die elektronische Datenübermittlung aus wirtschaftlichen oder persönlichen Gründen unzumutbar ist. Die wirtschaftlichen und persönlichen Gründe liegen insbesondere dann vor, wenn der Steuerpflichtige
- nicht über die erforderliche technische Ausstattung verfügt und es für ihn nur mit nicht unerheblichem finanziellem Aufwand möglich wäre, die für die elektronische Übermittlung notwendigen Möglichkeiten zu schaffen oder
 - nach seinen individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht oder nur eingeschränkt in der Lage ist, die Möglichkeiten der Datenfernübertragung zu nutzen.
- 22 Verzichtet die Finanzbehörde in den Fällen der Randnummer 21 auf Antrag des Steuerpflichtigen auf die elektronische Übermittlung der Steuerdaten (§ 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 Satz 2 EStG), müssen sich Geltendmachung, Hinzurechnung und Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen aus den der Steuererklärung beizufügenden Unterlagen ergeben (§ 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 Satz 3 EStG). Insoweit maßgebend ist die steuerliche Gewinnermittlung. In den Fällen des § 4 Absatz 3 EStG sind die erforderlichen Angaben bei Inanspruchnahme der Regelungen zu den Investitionsabzugsbeträgen stets auf dem amtlichen Vordruck der Anlage EÜR zu erklären. Bei Körperschaftsteuerpflichtigen sind die erforderlichen Angaben immer auf den amtlichen Vordrucken der Körperschaftsteuererklärung zu übermitteln.

II. Hinzurechnung von Investitionsabzugsbeträgen bei Durchführung begünstigter Investitionen und gleichzeitige gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 7g Absatz 2 EStG)

- 23 Wird ein begünstigtes Wirtschaftsgut (Randnummern 6 und 7) angeschafft oder hergestellt, das die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen (§ 7g Absatz 1 Satz 1 EStG, Randnummern 33 bis 44) voraussichtlich erfüllen wird, kann § 7g Absatz 2 EStG angewendet werden.

1. Hinzurechnung von Investitionsabzugsbeträgen (§ 7g Absatz 2 Satz 1 und 2 EStG)

- 24 Der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem ein oder mehrere begünstigte Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt werden, kann um bis zu 50 % der jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, höchstens jedoch in Höhe der insgesamt geltend gemachten und bislang noch nicht hinzugerechneten oder rückgängig gemachten Abzugsbeträge, erhöht

werden (Hinzurechnung von Investitionsabzugsbeträgen). Entsprechendes gilt für nachträglich anfallende Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Bei der Hinzurechnung ist anzugeben, welche Investitionsabzugsbeträge verwendet werden (Abzugsjahr und Höhe). Mit der Ausübung des Wahlrechtes nach § 7g Absatz 2 Satz 1 EStG entscheidet der Steuerpflichtige, ob und in welchem Umfang in Anspruch genommene Investitionsabzugsbeträge getätigten Investitionen zugeordnet werden. Teilhinzurechnungen sind möglich.

- 25 Die Hinzurechnung von Investitionsabzugsbeträgen, die weder im Rahmen der Steuererklärung noch bis zum Eintritt der Unanfechtbarkeit der erstmaligen Steuerfestsetzung oder der erstmaligen gesonderten Feststellung (Ablauf der Einspruchsfrist von einem Monat, § 355 Absatz 1 Satz 1 AO) geltend gemacht werden, setzt voraus, dass das betreffende Wirtschaftsgut zum Zeitpunkt der jeweiligen Inanspruchnahme dieser Investitionsabzugsbeträge noch nicht angeschafft oder hergestellt worden ist (§ 7g Absatz 2 Satz 2 EStG). So können beispielsweise im Rahmen einer Betriebsprüfung zulässigerweise nachträglich beanspruchte Investitionsabzugsbeträge nur für Investitionen verwendet werden, die zeitlich nach der Inanspruchnahme erfolgen. Im Ergebnis scheidet nach Ablauf der Investitionsfrist die nachträgliche Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen aufgrund § 7g Absatz 2 Satz 2 EStG aus.

Beispiel:

Im Anschluss an eine Betriebsprüfung betreffend das Wirtschaftsjahr 2021 (Steuerfestsetzung in 2022) nimmt der Steuerpflichtige am 24. Mai 2023 zulässigerweise für 2021 einen Investitionsabzugsbetrag in Anspruch und möchte diesen für eine in 2022 durchgeführte Investition verwenden.

Die Verwendung des nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der erstmaligen Steuerfestsetzung nachträglich zulässigerweise in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrages für die in 2022 durchgeführte Investition ist nicht zulässig, da das betreffende Wirtschaftsgut zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages am 24. Mai 2023 bereits angeschafft worden ist (§ 7g Absatz 2 Satz 2 EStG). Der am 24. Mai 2023 in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag kann nur für begünstigte Investitionen verwendet werden, die zwischen dem 25. Mai 2023 und dem 31. Dezember 2024 (Ende der dreijährigen Investitionsfrist) erfolgen. Andernfalls ist er nach § 7g Absatz 3 EStG rückgängig zu machen.

- 26 Wird die erstmalige Steuerfestsetzung oder erstmalige gesonderte Feststellung fristgerecht angefochten, Investitionsabzugsbeträge aber erst nach Ablauf der Einspruchsfrist gemäß § 355 Absatz 1 Satz 1 AO tatsächlich geltend gemacht (z. B. Einspruch gegen eine Steuererschätzung, Abgabe der Steuererklärung mit beanspruchten Investitionsabzugsbeträgen erst nach der Monatsfrist), liegt kein Fall des § 7g Absatz 2 Satz 2 EStG vor.

2. Gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 7g Absatz 2 Satz 3 EStG)

- 27 Zum Ausgleich der Gewinnerhöhung durch die Hinzurechnung von Investitionsabzugsbeträgen aufgrund begünstigter Investitionen können die jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung um bis zu 50 % gewinnmindernd herabgesetzt werden. Die Höhe der gewinnmindernden Herabsetzung ist beschränkt auf die wirtschaftsgutbezogene Hinzurechnung nach § 7g Absatz 2 Satz 1 EStG (Randnummer 24). Damit wird im Ergebnis - entsprechend dem Sinn und Zweck des § 7g EStG - Abschreibungs-volumen in einem Jahr vor der tatsächlichen Investition gewinnmindernd berücksichtigt. Die gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten stellt ein steuerrechtliches Wahlrecht dar, das im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 1, § 5 EStG innerhalb der Steuerbilanz (Bilanz zuzüglich Überleitungsrechnung im Sinne des § 60 Absatz 2 Satz 1 EStDV oder separate Steuerbilanz im Sinne des § 60 Absatz 2 Satz 2 EStDV) ausgeübt wird. Eine Änderung des ausgeübten Wahlrechtes ist nur nach Maßgabe der Regelungen zur Bilanzänderung gemäß § 4 Absatz 2 Satz 2 EStG zulässig. Dies gilt auch für die Änderung des im Rahmen einer Überleitungsrechnung ausgeübten Wahlrechtes (vgl. auch BFH-Urteil vom 27. Mai 2020, BStBl II S. 779).
- 28 Bei Inanspruchnahme der Herabsetzungen nach § 7g Absatz 2 Satz 3 EStG vermindern sich die jeweiligen Bemessungsgrundlagen für die Absetzungen nach den §§ 7 ff. EStG um diese Beträge. Darüber hinaus kann die gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Anwendung der Regelungen zu den geringwertigen Wirtschaftsgütern nach § 6 Absatz 2 EStG oder zum Sammelposten nach § 6 Absatz 2a EStG führen, wenn die dort genannten Betragsgrenzen unterschritten werden.

III. Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen (§ 7g Absatz 3 EStG)

- 29 Werden bis zum Ende des dreijährigen Investitionszeitraums keine (ausreichenden) begünstigten Investitionen getätigt, die zu Hinzurechnungen nach § 7g Absatz 2 Satz 1 EStG geführt haben (Randnummer 24), sind insoweit noch „vorhandene“ Investitionsabzugsbeträge bei der Steuerfestsetzung oder gesonderten Feststellung rückgängig zu machen, bei der der Abzug vorgenommen wurde (§ 7g Absatz 3 Satz 1 erster Teilsatz EStG). Auf Antrag des Steuerpflichtigen können Investitionsabzugsbeträge auch vorzeitig ganz oder teilweise rückgängig gemacht werden (§ 7g Absatz 3 Satz 1 letzter Teilsatz EStG). Investitionsabzugsbeträge sind auch dann rückgängig zu machen, wenn der Steuerpflichtige zwar fristgerecht begünstigte Investitionen tätigt, es aber unterlassen hat, in einem Vorjahr abgezogene Investitionsabzugsbeträge außerbilanziell entsprechend hinzuzurechnen und das Finanzamt auf dieser Grundlage

einen nicht mehr änderbaren Steuerbescheid für das Jahr der Investitionen erlassen hat (BFH-Urteil vom 3. Dezember 2019, BStBl II 2020 S. 276).

- 30 Bei einer unentgeltlichen Betriebsübertragung nach § 6 Absatz 3 EStG entsteht im Übertragungsjahr kein Rumpfwirtschaftsjahr, so dass sich die maßgebenden Investitionszeiträume nicht verkürzen. Erfolgt die Übertragung beispielsweise im letzten Wirtschaftsjahr der Investitionsfrist, kann der Rechtsnachfolger die Investition noch bis zum Ende der regulären Investitionsfrist steuerbegünstigt durchführen. Die beiden vorstehenden Sätze gelten bei einer Buchwerteinbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft gemäß § 24 UmwStG entsprechend.
- 31 Sind im Zeitpunkt einer Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe oder Buchwerteinbringung nach § 20 UmwStG noch Abzugsbeträge für nicht mehr realisierbare Investitionen vorhanden, sind diese Investitionsabzugsbeträge nach § 7g Absatz 3 EStG rückgängig zu machen.
Das gilt nicht, wenn ein „Restbetrieb“ bestehen bleibt (Randnummer 19) und die Investitionsfristen noch nicht abgelaufen sind.
- 32 Nach § 7g Absatz 2 Satz 1 EStG nicht hinzugerechnete Investitionsabzugsbeträge sind rückgängig zu machen, wenn der Steuerpflichtige zur Gewinnermittlung nach § 5a Absatz 1 oder § 13a EStG übergeht.

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

- 33 Werden aufgrund der Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsgutes Investitionsabzugsbeträge hinzugerechnet und gegebenenfalls die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemindert (§ 7g Absatz 2 EStG, Randnummern 24 bis 28), das Wirtschaftsgut aber nicht bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt (Verbleibens- und Nutzungsfristen), ist die Anwendung von § 7g Absatz 2 EStG nach Maßgabe der Randnummern 48 bis 51 rückgängig zu machen (§ 7g Absatz 4 Satz 1 EStG).
- 34 Hat die Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß § 7g Absatz 2 Satz 3 EStG zur Anwendung von § 6 Absatz 2 oder 2a EStG geführt (Randnummer 28) oder wurden die insoweit maßgebenden maximalen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bereits vor Anwendung von § 7g Absatz 2 Satz 3 EStG unterschritten, sind aus Vereinfachungsgründen die Einhaltung der Verbleibens- und Nutzungsfristen im Sinne des § 7g Absatz 4 Satz 1 EStG nicht zu prüfen.

1. Schädliche Verwendung einer Investition

35 Eine im Sinne des § 7g Absatz 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 oder vermietet wird oder der Betrieb veräußert oder aufgegeben wird.

a) Nutzung in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes

36 Eine betriebliche Nutzung im Sinne des § 7g EStG liegt entweder bei einer Verwendung des Wirtschaftsgutes in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes oder bei einer Vermietung (Nutzungsüberlassung gegen Entgelt) vor. Dabei ist die betriebliche Nutzung funktional zu prüfen, so dass ein Wirtschaftsgut (z. B. Werkzeug) auch dann einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes zuzurechnen sein kann, wenn es sich räumlich im Betrieb eines Anderen befindet (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 3. Dezember 2020, BStBl II 2021 S. 382). Anhaltspunkt für die betriebliche Nutzung des Wirtschaftsgutes in einer inländischen Betriebsstätte des begünstigten Betriebes im Verbleibens- und Nutzungszeitraum (Randnummern 8 und 33) ist regelmäßig die Erfassung im Bestandsverzeichnis (Anlageverzeichnis), es sei denn, es handelt sich um ein geringwertiges Wirtschaftsgut im Sinne von § 6 Absatz 2 EStG oder um ein Wirtschaftsgut, das nach § 6 Absatz 2a EStG in einem Sammelposten erfasst wurde. Der Steuerpflichtige hat die Möglichkeit, die betriebliche Nutzung auch anderweitig nachzuweisen. Soweit das Wirtschaftsgut vermietet wird, muss die Miete als Betriebseinnahme erfasst sein. Die Angemessenheit der Miete ist bei der Prüfung der betrieblichen Nutzung im Sinne des § 7g EStG unbeachtlich. Bei nicht fremdüblichen und unangemessenen Mieten sind aber die allgemeinen Regelungen zu Nutzungsentnahmen und verdeckten Gewinnausschüttungen anzuwenden.

37 Die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzung wird insbesondere dann nicht mehr erfüllt, wenn das Wirtschaftsgut innerhalb des Verbleibens- und Nutzungszeitraums

- veräußert,
- entnommen,
- in einen anderen Betrieb,
- in eine ausländische Betriebsstätte oder
- in das Umlaufvermögen überführt wird.

38 Bei einer wegen sachlicher und personeller Verflechtung bestehenden Betriebsaufspaltung gilt die Verbleibensvoraussetzung auch dann als erfüllt, wenn das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen das Wirtschaftsgut unentgeltlich überlässt. Das gilt jedoch nicht, wenn die personelle Verflechtung zwischen dem Besitz- und Betriebsunternehmen ausschließlich auf einer tatsächlichen Beherrschung beruht.

39 Wird der Betrieb im Jahr nach der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsgutes aufgegeben oder veräußert, müssen die Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzungen bis zum Schluss des mit der Betriebsaufgabe endenden Rumpfwirtschaftsjahres im Sinne des § 8b EStDV erfüllt sein (BFH-Urteil vom 28. Juli 2021, BStBl II 2022 S. xxx). Der Erbfall, der Vermögensübergang im Sinne des UmwStG oder die unentgeltliche Übertragung des Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Absatz 3 EStG sind unschädlich, wenn der begünstigte Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil bis zum Ende des Verbleibens- und Nutzungszeitraums in der Hand des neuen Eigentümers bestehen bleibt und gleichzeitig die Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzungen 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 im Sinne des § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 EStG erzielt (z. B. Wechsel von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zu Einkünften aus Gewerbebetrieb).

40 Die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzung 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 (vgl. R 6.6 Absatz 2 EStR).

Ein noch erzielbarer Schrott- oder Schlachtwert steht einem wirtschaftlichen Verbrauch oder einer Mangelhaftigkeit nicht entgegen.

b) Ausschließliche oder fast ausschließliche betriebliche Nutzung

- 41 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.
- 42 Die außerbetriebliche Nutzung eines Wirtschaftsgutes ist zeitraumbezogen und nicht wirtschaftsjahrbezogen zu prüfen. Eine schädliche Verwendung liegt nicht vor, wenn das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung zwar mehr als 10 % privat genutzt wird, die außerbetriebliche Nutzung aber bezogen auf den gesamten Nutzungszeitraum (von der Anschaffung oder Herstellung bis zum Ende des der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres) die 10 %-Grenze nicht übersteigt.
- 43 Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung mit einem betrieblichen Fahrzeug sind der betrieblichen Nutzung zuzurechnen. Der Umfang der betrieblichen Nutzung im maßgebenden Nutzungszeitraum ist vom Steuerpflichtigen anhand geeigneter Unterlagen darzulegen (BFH-Urteile vom 15. Juli 2020, BStBl II 2022 S. xxx, und vom 16. März 2022, BStBl II S. xxx); im Fall des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 3 EStG durch das ordnungsgemäße Fahrtenbuch. Bei Anwendung der sog. 1 %-Regelung (§ 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 EStG) ist ohne Vorlage ergänzender Belege, die eine ausschließliche oder fast ausschließliche betriebliche Nutzung des Kraftfahrzeuges zweifelsfrei dokumentieren, von einem schädlichen Nutzungsumfang auszugehen.
- 44 Wird eine Photovoltaikanlage gewerblich betrieben, ist der private Verbrauch des Stroms keine schädliche außerbetriebliche Nutzung im Sinne des § 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. Entsprechendes gilt bei sog. Blockheizkraftwerken, soweit diese als Betriebsvorrichtung zu behandeln sind (zur Sachentnahme von Wärme bei Blockheizkraftwerken vgl. BFH-Urteil vom 12. März 2020, BStBl II 2021 S. 226).

c) Nutzung des Wirtschaftsgutes in einem anderen Betrieb des Steuerpflichtigen

45 Die Verbleibens- und Nutzungsfristen (Randnummern 33 ff.) sind betriebsbezogen zu prüfen, so dass die Nutzung des Wirtschaftsgutes in einem anderen Betrieb des Steuerpflichtigen zu mehr als 10 % grundsätzlich eine schädliche außerbetriebliche Verwendung im Sinne des § 7g Absatz 4 EStG darstellt. Das gilt nicht, wenn das Wirtschaftsgut an einen anderen Betrieb vermietet wird (vgl. hierzu Randnummer 36) oder das Wirtschaftsgut in den Fällen der Betriebsaufspaltung unentgeltlich überlassen wird (Randnummer 38).

46 Beträgt der private Nutzungsanteil nicht mehr als 10 % (Randnummer 41), ist abweichend von Randnummer 45 die Nutzung des Wirtschaftsgutes in einem anderen Betrieb des Steuerpflichtigen zu mehr als 10 % unschädlich, wenn ein einheitliches Unternehmen aus ertragsteuerrechtlichen Gründen funktionell in zwei Betriebe aufgeteilt wurde. So ist die Verwendung eines Wirtschaftsgutes in dem landwirtschaftlichen Betrieb eines Steuerpflichtigen, der hierfür einen Investitionsabzugsbetrag in seinem aus ertragsteuerlichen Gründen separierten Lohnunternehmen in Anspruch genommen hat, nicht außerbetrieblich und damit unschädlich (BFH-Urteil vom 19. März 2014, BStBl II 2017 S. 291). Entsprechendes gilt beispielsweise bei Augenärzten, die neben ihrer selbständigen Tätigkeit Kontaktlinsen und Pflegemittel anbieten oder Zahnärzten, die neben ihrer selbständigen Tätigkeit Artikel zur Mundhygiene verkaufen.

47 Die Ausnahmeregelung nach Randnummer 46 setzt grundsätzlich voraus, dass die Bedingungen für die Inanspruchnahme der Investitionsabzugsbeträge, die für das in beiden Betrieben genutzte Wirtschaftsgut verwendet wurden, auch bei einer Zusammenlegung dieser Betriebe erfüllt worden wären (vgl. BFH-Urteil vom 19. März 2014, a. a. O.). Dabei sind der summierte Gewinn und die in beiden Betrieben insgesamt beanspruchten Investitionsabzugsbeträge zu ermitteln. Der Steuerpflichtige hat die Einhaltung der maßgebenden Gewinngrenze gemäß § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe b EStG und des Höchstbetrages (§ 7g Absatz 1 Satz 4 EStG) nachzuweisen.

2. Erforderliche Änderungen der betroffenen Steuerfestsetzungen

48 Im Wirtschaftsjahr der Anwendung von § 7g Absatz 2 Satz 1 EStG sind die erfolgte Hinzurechnung von Investitionsabzugsbeträgen (höchstens 50 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des schädlich verwendeten Wirtschaftsgutes) sowie die insoweit beanspruchte Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 7g Absatz 2 Satz 3 EStG (abgesehen von den Fällen der Randnummer 34) rückgängig zu machen. Dadurch erhöht sich die Bemessungsgrundlage für die Absetzungen nach den §§ 7 ff. EStG. Die Abschreibungen sind entsprechend zu erhöhen.

- 49 Hat der Steuerpflichtige andere begünstigte Investitionen getätigt, können Abzugsbeträge, deren Hinzurechnung wieder rückgängig gemacht wurde (Randnummer 48), auf diese Investitionen unter Berücksichtigung der Regelungen des § 7g Absatz 2 EStG „übertragen“ werden, soweit die Steuerfestsetzung oder gesonderte Feststellung für das jeweilige Investitionsjahr verfahrensrechtlich noch änderbar ist.
- 50 Ist die dreijährige Investitionsfrist zum Zeitpunkt der Rückgängigmachung nach § 7g Absatz 4 Satz 1 EStG noch nicht abgelaufen, können die betreffenden Investitionsabzugsbeträge entweder nach § 7g Absatz 3 EStG vorzeitig rückgängig gemacht oder für eventuelle künftige Investitionen verwendet werden. Der Verzicht auf die vorzeitige Rückgängigmachung ist aber nur zulässig, soweit dadurch der Höchstbetrag nach § 7g Absatz 1 Satz 4 EStG nicht überschritten wird. Spätestens nach Ablauf der Investitionsfrist sind die nicht verwendeten Investitionsabzugsbeträge gemäß § 7g Absatz 3 EStG im Wirtschaftsjahr des ursprünglichen Abzuges rückgängig zu machen.
- 51 Soweit sich die Änderungen nach den Randnummern 49 und 50 auf die Anwendung anderer Rechtsnormen des EStG (z. B. § 4 Absatz 4a EStG, § 34a EStG) auswirken, sind die entsprechenden Anpassungen vorzunehmen. Randnummer 56 zu Steuerrückstellungen ist zu beachten.

V. Buchtechnische und verfahrensrechtliche Grundlagen

Für die Inanspruchnahme von § 7g EStG gilt Folgendes:

1. Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g Absatz 1 EStG im Abzugsjahr

- 52 Liegen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g Absatz 1 EStG vor, kann der Gewinn im Sinne von § 2 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 EStG entsprechend gemindert werden. Bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 1 oder § 5 EStG erfolgt der Abzug außerhalb der Bilanz.

2. Gewinnhinzurechnung und gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 7g Absatz 2 EStG in den Investitionsjahren

- 53 Bei der Hinzurechnung von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g Absatz 2 Satz 1 EStG (Randnummer 24) ist der jeweilige Gewinn im Sinne des § 2 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 EStG zu erhöhen. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 1 oder § 5 EStG erfolgt die Hinzurechnung außerhalb der Bilanz. Die Minderung der Investitionskosten begünstigter

Wirtschaftsgüter nach § 7g Absatz 2 Satz 3 EStG (Randnummer 27) ist durch eine erfolgswirksame Kürzung der entsprechenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen (Buchung bei Bilanzierung: a. o. Aufwand / Wirtschaftsgut).

3. Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g Absatz 3 oder 4 EStG

54 In den Fällen des § 7g Absatz 3 oder 4 EStG hat der Steuerpflichtige die maßgebenden Sachverhalte spätestens mit Abgabe der Steuererklärung für das Wirtschaftsjahr anzuzeigen, in dem das die jeweilige Rückabwicklung auslösende Ereignis (z. B. Ablauf der Investitionsfrist, schädliche Verwendung) eintritt. Der Steuerpflichtige hat aber auch die Möglichkeit, zu einem früheren Zeitpunkt Rückgängigmachungen gegenüber dem Finanzamt zu erklären und die Änderung der entsprechenden Steuerfestsetzung(en) oder gesonderte(n) Feststellung(en) zu beantragen.

55 Die Absätze 3 und 4 des § 7g EStG enthalten eigene Änderungsvorschriften und Ablaufhemmungen der Festsetzungsfrist zur Rückabwicklung von Investitionsabzugsbeträgen. Sie ermöglichen als spezielle Korrekturvorschriften lediglich punktuelle Rückgängigmachungen von Investitionsabzugsbeträgen. Über diesen Rahmen hinausgehende Gewinnänderungen können nur vorgenommen werden, wenn diese durch andere Änderungsvorschriften der AO gedeckt sind. Dies gilt auch für Fehler, die dem Finanzamt im Zusammenhang mit der Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen unterlaufen sind (BFH-Urteil vom 25. März 2021, BStBl II S. 530).

VI. Auswirkungen auf andere Besteuerungsgrundlagen

1. Auswirkungen der Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g Absatz 3 oder 4 EStG auf Steuerrückstellungen

56 Steuerrückstellungen sind auf der Grundlage objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender Tatsachen aus der Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns zu bewerten (BFH-Urteil vom 30. Januar 2002, BStBl II S. 688). Geltend gemachte Investitionsabzugsbeträge sind bei der Berechnung der Steuerrückstellungen mindernd zu berücksichtigen. Die Verhältnisse aus Sicht des Bilanzstichtages ändern sich nicht, wenn beanspruchte Investitionsabzugsbeträge zu einem späteren Zeitpunkt nach § 7g Absatz 3 oder 4 EStG rückgängig gemacht werden. In diesen Fällen sind die Steuerrückstellungen daher nicht zu erhöhen.

2. Berücksichtigung von Investitionsabzugsbeträgen bei der Berechnung des steuerbilanziellen Kapitalkontos nach § 15a EStG

57 Aufgrund der außerbilanziellen Abzüge und Hinzurechnungen von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g EStG bleibt das steuerbilanzielle Kapitalkonto von Kommanditisten im Sinne von § 15a EStG unberührt. Infolgedessen sind die Berechnungen nach § 15a EStG insgesamt ohne die Berücksichtigung von Investitionsabzugsbeträgen durchzuführen. Die Inanspruchnahme des § 7g EStG führt immer zu einem insoweit ausgleichs- und abzugsfähigen (anteiligen) Verlust. Dementsprechend darf der (anteilige) Gewinn aus der Hinzurechnung von Investitionsabzugsbeträgen nicht mit einem vorhandenen verrechenbaren Verlust nach § 15a Absatz 2 EStG verrechnet werden. Es entsteht insoweit immer ein laufender Gewinn. Hiervon zu unterscheiden sind die innerbilanziellen Minderungen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 7g Absatz 2 Satz 3 EStG. Dieser Aufwand ist Teil des Steuerbilanzergebnisses und hat daher insoweit auch das steuerbilanzielle Kapitalkonto gemindert. Insoweit können sich Auswirkungen im Rahmen des § 15a EStG ergeben.

VII. Zeitliche Anwendung

58 Dieses Schreiben ist erstmals für Investitionsabzugsbeträge anzuwenden, die in nach dem 31. Dezember 2019 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden. In den folgenden Fällen gelten gemäß § 52 Absatz 16 Satz 1 und 2 EStG i. d. F. des JStG 2020 vom 21. Dezember 2020 (a. a. O.) abweichende Anwendungsregelungen:

1. Mögliche spätere Anwendung der Neuregelungen zur Gewinngrenze bei nach § 4a EStG vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren (Randnummern 11 bis 16)
Die Randnummern 11 bis 16 (Gewinngrenze nach § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 EStG) sind spätestens für Investitionsabzugsbeträge maßgebend, die in nach dem 17. Juli 2020 endenden Wirtschaftsjahren beansprucht werden.
2. Eingeschränkte Verwendung von nachträglich geltend gemachten Investitionsabzugsbeträgen (Randnummer 25)
Randnummer 25 zu § 7g Absatz 2 Satz 2 EStG ist für Investitionsabzugsbeträge anzuwenden, die in nach dem 31. Dezember 2020 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden. Die Regelung ist wirtschaftsjahrbezogen zu verstehen und betrifft ausschließlich Investitionsabzugsbeträge, die in Gewinnermittlungen für die Veranlagungszeiträume ab 2021 nachträglich geltend gemacht werden.

3. Eingeschränkte Verwendung von Investitionsabzugsbeträgen bei Personengesellschaften und Gemeinschaften (Randnummer 5)

Randnummer 5 zu § 7g Absatz 7 Satz 2 EStG ist für Investitionsabzugsbeträge anzuwenden, die in nach dem 31. Dezember 2020 endenden Wirtschaftsjahren beansprucht werden.

- 59 Für Investitionsabzugsbeträge, die in vor den in Randnummer 58 genannten endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen wurden, bleiben § 7g EStG a. F. sowie die BMF-Schreiben vom 20. März 2017 (BStBl I S. 423) und 26. August 2019 (BStBl I S. 870) weiter maßgebend. Das gilt auch für die Frage, ob Investitionsabzugsbeträge bis zu 40 % oder bis zu 50 % nach § 7g Absatz 2 Satz 1 EStG hinzugerechnet werden können (Randnummern 24 und 25) und ebenso für das Tatbestandsmerkmal der Vermietung im Sinne des § 7g Absatz 1 Satz 1 EStG (Randnummer 8). Hinsichtlich des Nachweises der betrieblichen Nutzung von Fahrzeugen sind die in Randnummer 43 dieses Schreibens zitierten BFH-Urteile vom 15. Juli 2020 (BStBl II 2022 S. xxx) und 16. März 2022 (BStBl II S. xxx) in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

Beispiel 1:

In den Gewinnermittlungen für die Wirtschaftsjahre 2019 und 2020 macht der Steuerpflichtige Investitionsabzugsbeträge in Höhe von 21.000 (2019) und 6.000 € (2020) geltend. Im Wirtschaftsjahr 2022 investiert er in einen neuen Lieferwagen mit Anschaffungskosten in Höhe von 50.000 € und möchte die höchstmögliche Hinzurechnung nach § 7g Absatz 2 Satz 1 EStG beanspruchen.

Der Steuerpflichtige kann die Investitionsabzugsbeträge der Wirtschaftsjahre 2019 und 2020 wie folgt für die Anschaffungskosten des neuen Lieferwagens im Wirtschaftsjahr 2022 verwenden:

Investitionsabzugsbetrag 2019:	$40 \% \times 50.000 \text{ €} =$	20.000 €
Investitionsabzugsbetrag 2020:	$50 \% \times 50.000 \text{ €} =$	25.000 €
	abzgl. des durch die Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages 2019 verbrauchten Volumens:	20.000 €
	verbleiben:	5.000 €

Beispiel 2:

Der Steuerpflichtige macht in seiner Gewinnermittlung 2019 einen Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG geltend. In 2021 schafft er eine Maschine an, die er ausschließlich vermietet.

Da der Investitionsabzugsbetrag in der Gewinnermittlung 2019 beansprucht wurde, ist die alte Rechtslage maßgebend, die die Begünstigung bei vermieteten Wirtschaftsgütern noch nicht vorsah. Daher kann er den Investitionsabzugsbetrag nicht für die in 2021 angeschaffte Maschine verwendet werden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag
Rennings