

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Verzicht auf Prüfung der Investitionsabsicht sowie der Funktionsbezeichnung.
- Elektronische Übermittlung des Abzugsbetrags einschließlich der hinzuzurechnenden sowie rückgängig zu machenden Beträge.
- Wahlweise Hinzurechnung des Abzugsbetrags nach erfolgter Investition.
- Freiwillige Rückgängigmachung des Abzugsbetrags.
- Fundstelle: Steueränderungsgesetz 2015 (StÄndG 2015) v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846).

§ 7g

Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch StÄndG 2015 v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834;
BStBl. I 2015, 846)

(1) ¹Steuerpflichtige können für die künftige Anschaffung oder Herstellung von **abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden**, bis zu 40 Prozent der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (Investitionsabzugsbeträge). ²**Investitionsabzugsbeträge können** nur in Anspruch genommen werden, wenn

1. der Betrieb am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem **die Abzüge** vorgenommen werden, die folgenden Größenmerkmale nicht überschreitet:
 - a) bei Gewerbebetrieben oder der selbständigen Arbeit dienenden Betrieben, die ihren Gewinn nach § 4 Absatz 1 oder § 5 ermitteln, ein Betriebsvermögen von 235 000 Euro;
 - b) bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft einen Wirtschaftswert oder einen Ersatzwirtschaftswert von 125 000 Euro oder

ESTG § 7g

- c) bei Betrieben im Sinne der Buchstaben a und b, die ihren Gewinn nach § 4 Absatz 3 ermitteln, ohne Berücksichtigung der Investitionsabzugsbeträge einen Gewinn von 100 000 Euro;
2. **der Steuerpflichtige die Summen der Abzugsbeträge und der nach den Absätzen 2 bis 4 hinzuzurechnenden oder rückgängig zu machenden Beträge nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen durch Datenfernübertragung übermittelt.** ²Auf Antrag kann die Finanzbehörde zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten; § 150 Absatz 8 der Abgabenordnung gilt entsprechend. ³In den Fällen des Satzes 2 müssen sich die Summen der Abzugsbeträge und der nach den Absätzen 2 bis 4 hinzuzurechnenden oder rückgängig zu machenden Beträge aus den beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen ergeben.
3. *der Steuerpflichtige das begünstigte Wirtschaftsgut in den beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen seiern Funktion nach benennt und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten angibt.*

³Abzugsbeträge können auch dann in Anspruch genommen werden, wenn dadurch ein Verlust entsteht oder sich erhöht. ⁴Die Summe der Beträge, die im Wirtschaftsjahr des Abzugs und in den drei vorangegangenen Wirtschaftsjahren nach Satz 1 insgesamt abgezogen und nicht nach Absatz 2 hinzugerechnet oder nach den Absätzen 3 oder 4 rückgängig gemacht wurden, darf je Betrieb 200 000 Euro nicht übersteigen.

(2) ¹Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsguts können bis zu 40 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnerhöhend hinzugerechnet werden; die Hinzurechnung darf die Summe der nach Absatz 1 abgezogenen und noch nicht nach den Absätzen 2 bis 4 hinzugerechneten oder rückgängig gemachten Abzugsbeträge nicht übersteigen. ²Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts können in dem in Satz 1 genannten Wirtschaftsjahr um bis zu 40 Prozent, höchstens jedoch um die Hinzurechnung nach Satz 1, gewinnmindernd herabgesetzt werden; die Bemessungsgrundlage für die Absetzungen für Abnutzung, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen sowie die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne von § 6 Absatz 2 und 2a verringern sich entsprechend.

(3) ¹Soweit in Anspruch genommene Investitionsabzugsbeträge nicht bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des jeweiligen Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres nach Absatz 2 Satz 1 hinzugerechnet wurden, sind die Abzüge nach Absatz 1 rückgängig zu

machen; die vorzeitige Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen vor Ablauf der Investitionsfrist ist zulässig. ²Wurde der Gewinn des maßgebenden Wirtschaftsjahres bereits einer Steuerfestsetzung oder einer gesonderten Feststellung zugrunde gelegt, ist der entsprechende Steuer- oder Feststellungsbescheid insoweit zu ändern. ³Das gilt auch dann, wenn der Steuer- oder Feststellungsbescheid bestandskräftig geworden ist; die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem das dritte auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgende Wirtschaftsjahr endet. ⁴§ 233a Absatz 2a der Abgabenordnung ist nicht anzuwenden.

(4) ¹Wird in den Fällen des Absatzes 2 **ein begünstigtes** Wirtschaftsgut nicht bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt, sind **der Abzug nach Absatz 1 sowie** die Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Verringerung der Bemessungsgrundlage und die Hinzurechnung nach Absatz 2 rückgängig zu machen. ²Wurden die Gewinne der maßgebenden Wirtschaftsjahre bereits Steuerfestsetzungen oder gesonderten Feststellungen zugrunde gelegt, sind die entsprechenden Steuer- oder Feststellungsbescheide insoweit zu ändern. ³Das gilt auch dann, wenn die Steuer- oder Feststellungsbescheide bestandskräftig geworden sind; die Festsetzungsfristen enden insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem die Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 1 erstmals nicht mehr vorliegen. ⁴§ 233a Absatz 2a der Abgabenordnung ist nicht anzuwenden.

(5) bis (7) unverändert

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch StÄndG 2015 v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846)

...

(16) ¹§ 7g Absatz 1 bis 4 in der am 1. Januar 2016 geltenden Fassung ist erstmals für Investitionsabzugsbeträge anzuwenden, die in nach dem 31. Dezember 2015 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden. ²Bei Investitionsabzugsbeträgen, die in vor dem 1. Januar 2016 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen wurden, ist § 7g Absatz 1 bis 4 in der am 31. Dezember 2015 geltenden Fassung weiter anzuwenden. ³Soweit vor dem 1. Januar 2016 beanspruchte Investitionsabzugsbeträge noch nicht hinzugerechnet oder rückgängig gemacht worden sind, vermindert sich der Höchstbetrag von 200 000 Euro nach § 7g Absatz 1 Satz 1 in der am 1. Januar 2016 geltenden Fassung entsprechend. ⁴In Wirtschaftsjahren, die nach dem 31. Dezember

2008 und vor dem 1. Januar 2011 enden, ist § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 mit der Maßgabe anzuwenden, dass bei Gewerbebetrieben oder der selbständigen Arbeit dienenden Betrieben, die ihren Gewinn nach § 4 Absatz 1 oder § 5 ermitteln, ein Betriebsvermögen von 335 000 Euro, bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft ein Wirtschaftswert oder Ersatzwirtschaftswert von 175 000 Euro und bei Betrieben, die ihren Gewinn nach § 4 Absatz 3 ermitteln, ohne Berücksichtigung von Investitionsabzugsbeträgen ein Gewinn von 200 000 Euro nicht überschritten wird.⁵ Bei Wirtschaftsgütern, die nach dem 31. Dezember 2008 und vor dem 1. Januar 2011 angeschafft oder hergestellt worden sind, ist § 7g Absatz 6 Nummer 1 mit der Maßgabe anzuwenden, dass der Betrieb zum Schluss des Wirtschaftsjahres, das der Anschaffung oder Herstellung vorangeht, die Größenmerkmale des Satzes 1 nicht überschreitet.

Autor: Bernd **Meyer**, Steuerberater, Dr. Dornbach Treuhand GmbH,
Bad Homburg v.d.H.

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Schrifttum: Grützner, Die Neufassung des § 7g EStG Abs. 1 bis 4 EStG, StuB 2015, 904; Reddig, Neue Gestaltungsmöglichkeiten beim Investitionsabzugsbetrag, NWB 2015, 3574; Riepolt, Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG bei der E-Bilanz, StuB 2016, 62

Kompaktübersicht

J 15-1 **Inhalt der Änderung:** Die bisher erforderliche Prüfung und Glaubhaftmachung der Investitionsabsicht entfällt. Ebenso wird auf eine genaue Bezeichnung der geplanten Investition sowie Angaben zu den voraussichtlichen AK/HK verzichtet. Der Abzugsbetrag ist lediglich in einer Summe für jedes Wj. des dreijährigen Investitionszeitraums anzugeben, insgesamt max. 200 000 €. Die bislang erforderliche Hinzurechnung des Abzugsbetrags im Wj. tatsächlicher Investition entfällt. Eine Hinzurechnung kann beliebig bei jedem im Investitionszeitraum angeschafften/hergestellten begünstigten WG erfolgen. Materielle Abzugsvoraussetzung ist allerdings die elektronische Übermittlung des Abzugsbetrags einschließlich der hinzuzurechnenden sowie rückgängig zu machenden Beträge. Der Stpfl. hat jederzeit die Möglichkeit, den Abzugsbetrag vor Ablauf des dreijährigen Investitionszeitraums freiwillig rückgängig zu machen. Zwingend geboten ist die Rückgängigmachung erst mit Ablauf des dreijährigen Investitionszeitraums.

J 15-2 **Rechtsentwicklung:**

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2013** s. § 7g Anm. 2.

► **StÄndG 2015 v. 2.11.2015** (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846): Der Nachweis der Investitionsabsicht sowie Angaben zur Funktion der geplanten

ten Investition werden in Abs. 1 Satz 1 aufgegeben. Dafür verlangt Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 die elektronische Übermittlung der zur Inanspruchnahme des Abzugsbetrags benötigten Daten. Die im Wj. der Investition gem. Abs. 2 Satz 1 geforderte Hinzurechnung des Abzugsbetrags wird als Wahlrecht ausgestaltet. Abs. 3 Satz 1 ermöglicht die jederzeitige freiwillige Rückgängigmachung des Abzugsbetrags. Werden die Nutzungsvoraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 nicht erfüllt, unterbleibt gleichwohl eine Rückgängigmachung des nach Abs. 1 in Anspruch genommenen Abzugsbetrags.

Zeitlicher Anwendungsbereich: § 7g ist in der geänderten Fassung erstmals für Investitionsabzugsbeträge anzuwenden, die in nach dem 31.12.2015 endenden Wj. in Anspruch genommen werden (§ 52 Abs. 16 Satz 1). Auf Abzugsbeträge, die in vor dem 1.1.2016 endenden Wj. geltend gemacht wurden, ist § 7g Abs. 1 bis 4 in der am 31.12.2015 geltenden Fassung weiter anzuwenden (§ 52 Abs. 16 Satz 2); sie sind auf den Höchstbetrag von 200 000 € anzurechnen (§ 52 Abs. 16 Satz 3). J 15-3

Grund und Bedeutung der Änderung: Nach den bisherigen Regelungen (s. § 7g Anm. 64) war die Funktion des anzuschaffenden oder herzustellenden begünstigten WG anzugeben. Auf eine Funktionsbezeichnung wird durch die Neuregelung verzichtet. Damit kann der Stpfl. den Abzugsbetrag (max. 200 000 €) beliebig auf den dreijährigen Investitionszeitraum verteilen. Dies bewirkt eine erhebliche Vereinfachung seiner Inanspruchnahme, verbunden mit einer Verringerung des Bürokratieaufwands. Die bisherige Dokumentationspflicht wird durch die Verpflichtung elektronischer Übermittlung der zur Inanspruchnahme des Abzugsbetrags notwendigen Angaben ersetzt. J 15-4

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 1 Satz 1 (Erleichterung der Abzugsvoraussetzungen)

Wegfall von Investitionsabsicht und Funktionsbezeichnung: Nach Abs. 1 Satz 2 aF musste der Stpfl. beabsichtigen, ein begünstigtes WG voraussichtlich innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums anzuschaffen oder herzustellen (Satz 2 Nr. 2 aF). Außerdem hatte er das begünstigte WG in den beim FA einzureichenden Unterlagen seiner Funktion nach zu benennen und die Höhe der voraussichtlichen AK/HK anzugeben (Satz 2 Nr. 3 aF). Beide Förderkriterien sind in Satz 1 nicht mehr enthalten und durch Neuformulierung des Satzes 2 entfallen. Die damit einhergehende Vereinfachung der Inanspruchnahme des Abzugsbetrags entspricht dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers (vgl. BTDrucks. 18/4902, 48). Es J 15-5

genügt nunmehr, den Abzugsbetrag in der StErklärung ohne weitere Erläuterung anzusetzen.

► **Verzicht auf Funktionsangaben:** Der Stpfl. muss sich nicht mehr von vornherein auf bestimmte Investitionen festlegen. Eine Prognoseentscheidung zwecks Prüfung der Absicht eines voraussichtlichen Erwerbs des begünstigten WG innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums entfällt. Die geplante Investition ist hinsichtlich ihrer Funktion nicht mehr zu bezeichnen. Ebenso wenig bedarf es einer Übereinstimmung von geplanter und tatsächlicher Investition (s. § 7g Anm. 64). Es reicht, die Summe der Abzugsbeträge für das betreffende Wj. ohne weitere Erläuterung anzugeben (zur elektronischen Übermittlung an das FA s. Anm. J 15-8). Damit kann der Stpfl. in beliebiger Weise begünstigte Investitionen gegeneinander austauschen (s. unten) und so die rückwirkende Auflösung des Abzugsbetrags nach Abs. 3 Satz 1 vermeiden.

► **Rückgängigmachung des Abzugsbetrags:** Aufgrund fehlender Anknüpfung des Abzugsbetrags an bestimmte Einzelinvestitionen kommt eine Rückgängigmachung nach Abs. 3 Satz 1 erst in Betracht, wenn der Stpfl. innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums nicht oder in unzureichender Höhe investiert. Das gilt selbst dann, wenn die Investitionsabsicht vorher endgültig aufgegeben wurde (ebenso Reddig, NWB 2015, 3574 [3578]).

► **Austausch der Investition:** Der Stpfl. kann eine Rückgängigmachung des Abzugsbetrags nach Abs. 3 Satz 1 vermeiden, wenn er andere begünstigte WG im dreijährigen Investitionszeitraum erwirbt (vgl. BTDrucks. 18/4902, 50). Er ist nicht an die ursprünglich geplante Investition gebunden.

Beispiel: Gewerbetreibender G nimmt im Wj. 2016 einen Abzugsbetrag iHv. 30000 € in Anspruch. Am 1.5.2017 erwirbt er Maschine 1 für 80000 €. G rechnet daher im Wj. 2017 seinem Gewinn 30000 € nach Abs. 2 Satz 1 hinzu und kürzt diesen gleichzeitig nach Abs. 2 Satz 2 um 30000 €. Im Wj. 2018 wird Maschine 1 veräußert (= Verletzung der Nutzungskriterien des Abs. 4 Satz 1) und dafür Maschine 2 für 90000 € angeschafft. G korrigiert daher die im Wj. 2017 für Maschine 1 nach Abs. 2 vorgenommene Hinzurechnung und Kürzung (Abs. 4 Satz 1). Das FA beabsichtigt darüber hinaus, auch den für Maschine 1 im Wj. 2016 nach Abs. 1 in Anspruch genommenen Abzugsbetrag (30000 €) rückgängig zu machen. Der im Wj. 2016 geltend gemachte Abzugsbetrag ist bis zum 31.12.2019 fortzuführen. Seine vorzeitige Rückgängigmachung ist nach Abs. 4 Satz 1 nicht mehr zulässig. G kann die spätere Auflösung dadurch abwenden, dass er bei der im Wj. 2018 erworbenen Maschine 2 eine Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 von 30000 € vornimmt, solange der StBescheid 2018 noch nicht bestandskräftig ist.

J 15-6 **Nachträgliche Inanspruchnahme des Abzugsbetrags:** Bislang musste der Stpfl. bei nachträglicher Inanspruchnahme der Förderung, zB im Einspruchsverfahren, nach VerwAuff. (BMF v. 20.11.2013, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 24 Satz 1 iVm. Tz. 19–23) glaubhaft darlegen, warum ein Abzug nicht bereits in der ursprünglichen Gewinnermittlung erfolgte und darüber hinaus, ob die Investition innerhalb des Investitionszeitraums überhaupt

noch möglich ist (s. § 7g Anm. 33 „Unmöglichkeit der Investition“). Außerdem war ein Finanzierungszusammenhang darzulegen, was den nachträglichen Abzug zusätzlich erschwerte (s. § 7g Anm. 34 „Späterer Abzug im Einspruchsverfahren“). Nach dem Wortlaut des Abs. 1 ist der Stpfl. nicht mehr gehalten, den Abzugsbetrag bereits in der StErklärung geltend zu machen. Eine spätere Inanspruchnahme ist ohne Weiteres zulässig, sei es im Einspruchsverfahren oder durch Änderungsantrag nach § 164 Abs. 2 bzw. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO. Aus der späteren Geltendmachung des Abzugsbetrags folgen keine gesteigerten Darlegungspflichten. Ebenso muss im Zeitpunkt der Erklärungsabgabe noch keine Absicht bestanden haben, die Förderung überhaupt in Anspruch zu nehmen.

► **Unmöglichkeit der Investition:** Abs. 1 dient unverändert der Investitionsförderung (Begünstigung „künftiger“ Anschaffung oder Herstellung von WG; vgl. BTDrucks. 18/4902, 49). Die Förderung kommt daher nicht in Betracht, wenn der Betrieb inzwischen aufgegeben oder veräußert wurde. Sie macht in solchen Fällen auch keinen Sinn, weil der Abzugsbetrag sogleich nach Abs. 3 Satz 1 wieder rückgängig zu machen wäre.

► **Kompensation von Mehrergebnissen einer Betriebsprüfung:** Die bisherige VerwAuff. (BMF v. 20.11.2013, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 26) verweigert kategorisch eine nachträgliche Inanspruchnahme des Abzugsbetrags, falls er spätere Einkommenserhöhungen ausgleicht. Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 18/4902, 49) soll diese restriktive Auffassung trotz Gesetzesänderung fortbestehen. Eine Nachholung von Abzugsbeträgen darf danach unter Hinweis auf BFH v. 29.4.2008 (VIII R 62/06, BStBl. II 2008, 747) nicht erkennbar dem Ausgleich von nachträglichen Einkommenserhöhungen (etwa nach einer Bp.) dienen. Nur dann liegt eine dem Sinn und Zweck des § 7g entsprechende Investitionsförderung vor.

▷ **Stellungnahme:** Unseres Erachtens überzeugt die Gesetzesbegründung nicht. § 7g dient der Liquiditätsbeschaffung durch Reduzierung der StBelastung. Dieser Zweck wird auch und gerade dann erreicht, wenn StErhöhungen nach einer Bp. mit Hilfe nachträglicher Inanspruchnahme eines Abzugsbetrags kompensiert werden (wohl ebenso Reddig, NWB 2015, 3574 [3581]; Grützner, StuB 2015, 904 [908]). Andernfalls wäre die betreffende Liquidität für Investitionen endgültig verloren. Das hierzu anhängige Revisionsverfahren (Az. BFH X R 15/14) dürfte zur weiteren Klärung der Rechtslage beitragen.

► **Inanspruchnahme nach erfolgter Investition:** Der Stpfl. kann einen Abzugsbetrag auch nach erfolgter Investition in Anspruch nehmen. Wegen des zu Abs. 1 aF geforderten Finanzierungszusammenhangs (s. § 7g Anm. 34) hatte die Rspr. (vgl. BFH v. 17.6.2010 – III R 43/06, BStBl. II 2013, 8) seine Geltendmachung großzügig über den dreijährigen Investitionszeit-

raum des Abs. 1 Satz 2 Nr. 2a aF hinaus gestattet, solange sie nur innerhalb von drei Jahren nach Vornahme der Investition erfolgte (s. § 7g Anm. 59). Diese Dreijahresfrist ist nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 18/4902, 49) auch zur Auslegung des Abs. 1 nF anzuwenden. Damit entfällt ein nachträglicher Abzug erst, wenn er nach Ablauf dieser (taggenau berechneten) Dreijahresfrist beansprucht wird.

▷ **Stellungnahme:** Unseres Erachtens ist diese, wenn auch großzügige, Einschränkung mit der neuen Förderstruktur unvereinbar, weil das Kriterium des Finanzierungszusammenhangs gerade aufgegeben wurde. Folglich spielt ein zeitlicher Zusammenhang zwischen Investition und Inanspruchnahme der Förderung keine Rolle mehr, solange der betreffende StBescheid noch nicht bestandskräftig ist (wohl glA Grützner, StuB 2015, 904 [908]).

■ Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 (Elektronische Datenübermittlung)

J 15-7 **Zu übermittelnde Daten:** Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 ordnet ausdrücklich an, dass der Stpfl. die Abzugsbeträge einschließlich der nach Abs. 2 bis 4 hinzuzurechnenden oder rückgängig zu machenden Beträge nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen durch Datenfernübertragung übermitteln muss. Die Datenübermittlung ist materiell-rechtl. Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Abzugsbetrags. Sie soll eine möglichst fehlerfreie Bearbeitung der geltend gemachten (Summen der) Abzugsbeträge durch die FinVerw. ermöglichen und bislang aufgetretene Vollzugsdefizite seiner Überprüfung beseitigen (so BTDrucks. 18/4902, 49). Es ist davon auszugehen, dass ohne elektronische Datenübermittlung die starke Vereinfachung der Förderung gescheitert wäre.

▶ **Verzicht auf Datenübermittlung bei unbilliger Härte:** Auf Antrag des Stpfl. kann bei unbilligen Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichtet werden. Einzelheiten regelt § 150 Abs. 8 AO. In diesen Fällen sind die Abzugsbeträge vom FA manuell zu erfassen und der elektronischen Überwachung zuzuführen.

■ Absatz 2 Satz 1 (Wahlweise Hinzurechnung des Abzugsbetrags nach erfolgter Investition)

J 15-8 **Wahlrecht bei Auflösung des Abzugsbetrags:** Der Stpfl. kann nach Abs. 2 Satz 1 im Wj. der Anschaffung/Herstellung des begünstigten WG bis zu

40 % der AK/HK gewinnerhöhend hinzurechnen, max. jedoch den zuvor nach Abs. 1 abgezogenen Betrag. Nach Abs. 2 Satz 1 aF war eine Hinzurechnung im Zeitpunkt planmäßig erfolgter Investition zwingend vorzunehmen. Das Wahlrecht kann gestalterisch genutzt werden, denn der Stpfl. ist nicht mehr gezwungen, den Abzugsbetrag mit erfolgter Investition dem Gewinn hinzuzurechnen. Vielmehr kann er diesen für jede andere begünstigte Investition verwenden. Erst wenn Investitionen innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums unterbleiben, ist der frühere Abzug nach Abs. 3 Satz 1 rückgängig zu machen.

Beispiel: Gewerbetreibender G erzielt nach Eröffnung seines Betriebs 2016 einen Gewinn von 30 000 €. Er nimmt einen Abzugsbetrag von 10 000 € wegen geplanter Anschaffung von Büromöbeln in Anspruch (verbleibender Gewinn 20 000 €). In den Wj. 2017 bis 2019 (Gewinn jeweils 50 000 €) erfolgen jährliche Investitionen von jeweils 30 000 €, insgesamt für Büromöbel, Drucker usw. 90 000 €.

G hat die Möglichkeit, den 2016 in Anspruch genommenen Abzugsbetrag von 10 000 € bereits im Wj. 2017 nach Abs. 2 hinzuzurechnen. Dann verbleibt es bei einer definitiven Besteuerung des Gewinns 2016 iHv. 20 000 €. G ist allerdings zu empfehlen, den Abzugsbetrag 2016 trotz vollzogener Investition freiwillig rückgängig zu machen (s. Anm. J 15-9) und für das Wj. 2017 einen neuen Abzugsbetrag von 10 000 € in Anspruch zu nehmen (mit Hinzurechnung gem. Abs. 2 Satz 1 in 2018 oder 2019). Dadurch ergeben sich 2016 progressionsbedingte Steuerersparnisse iHv. ca. 1 000 €.

► **Reihenfolge der Rückgängigmachung des Abzugsbetrags:** Hat der Stpfl. in mehreren Wj. vor Durchführung der Investition Abzugsbeträge in Anspruch genommen, kann er diese beliebig unter Beachtung des Abs. 2 Satz 1 (40 % der AK/HK) der späteren Investition zuordnen (ebenso Grützner, StuB 2015, 904 [907]). Empfehlenswert ist, zur Vermeidung von Nachzahlungszinsen (Abs. 3 Satz 4) die ältesten Abzugsbeträge vorrangig aufzulösen.

■ Absatz 3 Satz 1 Halbsatz 2 (Freiwillige Rückgängigmachung des Abzugsbetrags)

Wahlrecht jederzeitiger Rückgängigmachung: Nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 ist es dem Stpfl. gestattet, die Inanspruchnahme von Abzugsbeträgen vor Ablauf der dreijährigen Investitionsfrist freiwillig rückgängig zu machen. Damit hat die VerwAuff. (BMF v. 20.11.2013, BStBl. I 2013, 1493, Tz. 55) Eingang in das Gesetz gefunden. Dem Stpfl. wird somit ermöglicht, bei Wegfall der Investitionsabsicht die Verzinsung der rückwirkend erhöhten Steuerschuld nach § 233a Abs. 2 AO zu vermeiden. Das Motiv vorzeitiger Rückgängigmachung spielt dabei keine Rolle. J 15-9

■ **Absatz 4 Satz 1 Halbsatz 2 (Rückgängigmachung nur der nach Abs. 2 hinzugerechneten und herabgesetzten Beträge)**

J 15-10 **Verzicht auf Rückgängigmachung des Abzugsbetrags nach Abs. 1:** Ein Abzugsbetrag kommt nach Abs. 4 Satz 1 nur in Betracht, wenn die private Nutzung des WG im Wj. der Anschaffung/Herstellung sowie im Folge-Wj. nicht mehr als 10 % beträgt. Andernfalls sind Hinzurechnung (Abs. 2 Satz 1) sowie Herabsetzung der AK/HK (Abs. 2 Satz 2) wieder zu korrigieren. Der entsprechende StBescheid ist ungeachtet eventuell eingetretener Bestandskraft zu ändern (Abs. 4 Satz 3). Abweichend von Abs. 4 Satz 1 aF unterbleibt als Folge fehlender Funktionsbezeichnung (s. Anm. J 15-5) eine Rückgängigmachung des Abzugsbetrags nach Abs. 1. Sie ist erst mit Ablauf des dritten auf das Wj. des Abzugs folgenden Wj. vorzunehmen (Abs. 3 Satz 1). Zur Vermeidung der Rückgängigmachung durch Austausch der Investition s. Anm. J 15-5.