

Thema 4

Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen – Neuübung von Wahlrechten und Bildung von Investitionsabzugsbeträgen

(Referent: RA/StB Dr. Stephanie Thomas)

(Kommentator: Regierungsdirektor Dr. Peter Heinemann)

Sachverhalt

S ist alleiniger Anteilseigner der S-GmbH. Die S-GmbH betreibt eine Kfz-Werkstatt und hat ein mit dem Kalenderjahr übereinstimmendes Wirtschaftsjahr.

Die S-GmbH verfügt zum 31.12.2011 über steuerliches BV in Höhe von €210.000,00

Die S-GmbH zahlt im WJ 2011 ein Jahresgehalt von €150.000,00 an den Geschäftsführer S. Zudem veräußert sie im WJ 2011 ein Grundstück, das sich seit zehn Jahren im Betriebsvermögen der S-GmbH befunden hat, für €280.000,00 (Buchwert €200.000). In der Steuerbilanz 2011 ist eine Rückstellung für Wartungsarbeiten in Höhe von €80.000,00 enthalten.

Im Jahr 2012 baut die S-GmbH das bestehende Gebäude für €120.000,00 um.

Im Wirtschaftsjahr 2013 ersetzt die S-GmbH zudem einen alten Abschleppwagen (Alter: acht Jahre) durch einen neuen Abschleppwagen für €80.000,00, der noch im Unternehmen genutzt wird.

Im Jahr 2015 findet eine Betriebsprüfung statt, die unter anderem das WJ 2011 umfasst.

1. Die Finanzverwaltung lehnt im Rahmen der Betriebsprüfung die Anerkennung der Rückstellung in Höhe von €80.000,00 steuerlich ab.
 - a) Steuerberater B der S-GmbH übt in der Schlussbesprechung das Wahlrecht zur Bildung einer § 6b EStG – Rücklage in Höhe von €80.000,00 für das WJ 2011 aus.
 - b) Steuerberater B der S-GmbH begehrt in der Schlussbesprechung die Berücksichtigung eines Investitionsabzugsbetrags in Höhe von €32.000,00 für das WJ 2011.
 - c) Steuerberater B übt das Wahlrecht im Fall 1 a) im Einspruchsschreiben gegen die im Anschluss an die Betriebsprüfung ergangenen Steuerbescheide aus.
2. Das Finanzamt ist der Auffassung in Höhe von €50.000,00 handele es sich bei dem gezahlten Geschäftsführergehalt um eine verdeckte Gewinnausschüttung.
 - a) Steuerberater B der S-GmbH übt in der Schlussbesprechung das Wahlrecht zur Bildung einer § 6b EStG – Rücklage in Höhe von €80.000,00 für das WJ 2011 aus.
 - b) Steuerberater B der S-GmbH begehrt in der Schlussbesprechung die Berücksichtigung eines Investitionsabzugsbetrags in Höhe von €32.000,00 und übergibt Unterlagen über die Anschaffung des Abschleppwagens in 2013 für €80.000,00.

3. Wie Fall 2, aber die Betriebsprüfung und Schlussbesprechung finden erst in 2017 statt.
4. Wie Fall 2, aber insgesamt fünf Jahre später, so dass die Betriebsprüfung in 2020 stattfindet und das Jahr 2016 betrifft.

A. LÖSUNGSHINWEISE

I. VORBEMERKUNG

Die Fallgestaltung berührt Handlungsoptionen während oder im Anschluss an eine Betriebsprüfung zum Ausgleich von Mehrergebnissen und mithin zur Vermeidung von Zinsen.

Das Ergebnis der Betriebsprüfung führt zu einer Erhöhung des steuerlichen Gewinns. Die darauf entfallende Steuer ist mit 6 % p.a. zu verzinsen. Der Zinslauf beginnt 15 Monate nach Ablauf des Veranlagungszeitraums.

Eine sog. § 6b EStG-Rücklage kann gebildet werden, um stille Reserven, die bei der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens aufgedeckt werden, auf andere bestimmte Wirtschaftsgüter steuerfrei zu übertragen.¹ Dabei kann der Veräußerungsgewinn entweder im gleichen Jahr oder im vorangehenden Jahr von den Anschaffungskosten/Herstellungskosten der angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter gewinnmindernd abgezogen werden.

Erfolgt kein Abzug, so kann im Jahr der Veräußerung eine gewinnmindernde Rücklage in Höhe des Veräußerungsgewinns gebildet werden. Diese Rücklage ist gewinnerhöhend aufzulösen, wenn und soweit es zu einer Anschaffung oder Herstellung der im Gesetz vorgesehenen Wirtschaftsgüter in den folgenden vier Wirtschaftsjahren kommt oder wenn und soweit es in diesem Zeitraum nicht zu einer solchen Anschaffung/Herstellung gekommen ist. Diese Frist verlängert sich auf sechs Jahre, wenn bei der Herstellung von Gebäuden zuvor mit der Herstellung begonnen worden ist. Eine Übertragung eines Gewinns aus der Veräußerung von Grund und Boden kann dabei auf Gebäude erfolgen. Soweit es fristgerecht zu einer Anschaffung bzw. Herstellung gekommen ist, wird die Rücklage gewinnmindernd von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der angeschafften/hergestellten Wirtschaftsgüter abgezogen. Die Abschreibung erfolgt dann von den verminderten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.

Die Rücklagenbildung erfolgt in der Bilanz des Wirtschaftsjahres der Veräußerung. Bis zur Einreichung der Bilanz kann der Ansatz beliebig geändert werden, danach nur unter den Voraussetzungen einer Bilanzänderung gem. § 4 Abs. 2 S. 2 EStG.²

¹ Loschelder in Schmidt, § 6b EStG, Rn. 1.

² Heinicke in Schmidt, § 4 EStG, Rn. 751.

Eine Bilanzänderung liegt in Abgrenzung zu der Bilanzberichtigung vor, wenn und soweit ein an sich zutreffender Ansatz durch einen anderen - ebenfalls zutreffenden - Ansatz ersetzt wird.³ Im Gegensatz dazu ist eine Bilanzberichtigung vorgesehen, wenn ein fehlerhafter durch einen richtigen Ansatz ersetzt wird.⁴ § 4 Abs. 2 S. 2 EStG sieht vor, dass eine Bilanzänderung nur vorgenommen werden darf, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung steht und soweit sie sich in den Grenzen der Auswirkung der Bilanzberichtigung auf den steuerlichen Gewinn hält.

Im Gegensatz dazu ist bei dem Investitionsabzugsbetrag gem. § 7g EStG ein außerbilanzieller Abzug vorgesehen.

Der Investitionsabzugsbetrag kann von kleinen und mittleren Betrieben, die im Falle eines bilanzierenden Unternehmens ein steuerbilanzielles Betriebsvermögen von bis einschließlich €235.000,00 haben,⁵ bis zu der materiellen Bestandskraft des jeweiligen Steuerbescheids in Anspruch genommen werden. Dabei können bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in Höhe von maximal €200.000,00 gewinnmindernd abgezogen werden. Im Wirtschaftsjahr der tatsächlichen Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter können bis zu 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter, maximal jedoch der Betrag des ursprünglichen Abzugs, gewinnerhöhend hinzugerechnet werden. Zugleich können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter um 40 %, maximal jedoch um den hinzugerechneten Betrag gewinnmindernd gekürzt werden. Die Abschreibung erfolgt dann von den verminderten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Soweit der Abzugsbetrag nicht bis zum Ablauf des dritten auf das Jahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres wieder gewinnerhöhend hinzugerechnet worden ist, wird der Abzug im Wirtschaftsjahr des Abzugs wieder rückgängig gemacht.

Neben der Erfüllung der Größenmerkmale ist bis einschließlich VZ 2015 erforderlich, dass der Steuerpflichtige die Absicht zur Investition in begünstigte Wirtschaftsgüter innerhalb der nächsten drei dem Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahre und die Absicht zu einer Nutzung bis zum Ende des auf die Investition folgenden Wirtschaftsjahres nachweist. Zudem sind die anzuschaffenden oder herzustellenden Wirtschaftsgüter der Funktion nach mit ihren voraussichtlichen Anschaffungs-/ Herstellungskosten zu benennen.

³ Heinicke in Schmidt, § 4 EStG, Rn. 750.

⁴ Stapperfend in HHR, § 4 EStG, Rn. 398.

⁵ Zeitweise Erhöhung für WJ 2009 und 2010 auf €335.000,00.

Mit dem VZ 2016 ist sowohl das Erfordernis der Darlegung einer Investitionsabsicht als auch der Funktionsbenennung entfallen. Dafür hat die Geltendmachung sämtlicher Wahlrechte mittels Datenfernübertragung zu erfolgen und die angeschafften bzw. hergestellten beweglichen Wirtschaftsgüter sind mindestens bis zum Ablauf des auf die Anschaffung/Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres fast ausschließlich im Betrieb zu nutzen.

Sowohl die Bildung einer § 6b EStG-Rücklage als auch die Berücksichtigung eines Investitionsabzugsbetrags führen zu einer Minderung des Gewinns. Damit stellt sich die Frage, unter welchen Voraussetzungen diese Instrumente genutzt werden können, um eine steuerliche Gewinnerhöhung infolge einer Betriebsprüfung zu kompensieren und so auch die zusätzliche Zinsbelastung zu vermeiden oder zu vermindern.

Im vorliegenden Fall ist sowohl bereits das Wirtschaftsjahr, für das die Bildung bzw. der Abzug begehrt wird, abgelaufen als auch das Wirtschaftsjahr, in dem die jeweilige Investition getätigt worden ist.

II. HINWEISE IM EINZELNEN

Fall 1

Die Ablehnung der Rückstellung führt zu einer Erhöhung des steuerpflichtigen Gewinns im VZ 2011 um €80.000,00.

a) Bildung einer Rücklage gem. § 6b Abs. 3 S. 1 EStG

Dieser erhöhte Gewinn könnte durch die Bildung einer Rücklage gem. § 6b Abs. 3 S. 1 EStG im WJ 2012 kompensiert werden, wenn die nachträgliche Bildung dieser Rücklage zulässig ist. Dies setzt voraus, dass die Voraussetzungen des § 6b EStG zur Bildung einer solchen Rücklage erfüllt sind und zudem die nachträgliche Berücksichtigung im Wege der Bilanzänderung erfolgen kann.

(1) Voraussetzungen § 6b EStG

Die Bildung einer Rücklage gem. § 6b Abs. 3 S. 1 EStG setzt die Veräußerung von Grund und Boden, Aufwuchs, Gebäuden oder Binnenschiffen voraus. Diese Wirtschaftsgüter müssen gem. § 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG seit mindestens sechs Jahren ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört haben. Zudem muss der Steuerpflichtige seinen Gewinn gem. § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG ermitteln. Ebenso müssen die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehören und der Gewinn aus einer Veräußerung dieser Wirtschaftsgüter darf bei der Gewinnermittlung im Inland nicht außer Ansatz bleiben. Für die Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter gilt eine Investitionsfrist von vier Jahren nach dem Wirtschaftsjahr der Rücklagenbildung. Sowohl die Bildung der Rücklage als auch deren Auflösung müssen gem. § 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 5 EStG in der Buchführung verfolgt werden können.

Die Rücklage kann in Höhe des gem. § 6b Abs. 2 EStG ermittelten Veräußerungsgewinns gebildet werden. Dabei sind von dem Veräußerungspreis die Veräußerungskosten und der anzusetzende Buchwert abzuziehen.

Die vorgenannten Voraussetzungen zur Bildung der Rücklage können im vorliegenden Fall erfüllt werden. Die S-GmbH bilanziert und hat im WJ 2011 mit einem Grundstück Grund und Boden veräußert und daraus einen Veräußerungsgewinn in Höhe von €80.000,00 (VP €280.000,00 ./ Buchwert €200.000,00) erzielt. Das Grundstück gehörte zehn Jahre und mithin mehr als sechs Jahre dem Betriebsvermögen der S-GmbH im Inland an.

Im Wirtschaftsjahr 2012 hat die S-GmbH das bestehende und in ihrem Betriebsvermögen verbleibende und für betriebliche Zwecke genutzte Gebäude für €120.000,00 umgebaut und mithin gem. § 6b Abs. 3 S. 1, Abs. 1 S. 2 Nr. 3, S. 3 EStG in ein zulässiges Wirtschaftsgut, den Umbau eines Gebäudes investiert. Die Investition ist im ersten Jahr nach dem Jahr der Veräußerung und mithin auch innerhalb der Investitionsfrist erfolgt.

Es könnte jedoch an dem Merkmal fehlen, dass sich die Bildung der Rücklage und ihre Auflösung in der Buchhaltung der S-GmbH wiederfinden müssen.

Diese Voraussetzung kann nur erfüllt werden, wenn eine bilanzielle Berücksichtigung in 2011 aufgrund des in der Schlussbesprechung der Betriebsprüfung ausgeübten Wahlrechts noch möglich ist.

(2) Bilanzänderung

Gem. § 4 Abs. 2 S. 2 EStG ist eine Bilanzänderung zulässig, wenn diese in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung steht und nur soweit die Gewinnauswirkung der Bilanzberichtigung reicht.

Eine Bilanzberichtigung liegt vor, wenn ein fehlerhafter Bilanzansatz durch einen richtigen Bilanzansatz ersetzt wird. Die Feststellungen der Betriebsprüfung zu der Ablehnung der Bildung einer Rückstellung für Wartungsarbeiten führen zu einer Korrektur eines fehlerhaften Bilanzansatzes. Damit liegt eine Bilanzberichtigung vor, die vom Steuerpflichtigen vorzunehmen ist.

Der enge sachliche Zusammenhang zwischen der Bilanzberichtigung und der Bilanzänderung besteht zumindest dann, wenn sich die Bilanzberichtigung und die Bilanzänderung auf dieselbe Bilanz beziehen.⁶ Ein Zusammenhang zwischen den Bilanzposten ist nicht zu fordern.⁷

Zeitlich erfordert der enge Zusammenhang nach Auffassung der Finanzverwaltung einen unverzüglich nach der Bilanzberichtigung erfolgenden Änderungsantrag.⁸

Sowohl der enge sachliche als auch der enge zeitliche Zusammenhang sind im vorliegenden Fall gegeben. Die begehrte Bilanzänderung bezieht sich auf die Bilanz zum 31.12.2011 und mithin dieselbe Bilanz der Bilanzberichtigung. Im Rahmen der Schlussbesprechung macht sich

⁶ BFH v. 17.07.2008, I R 85/07, DStR 2008, S. 2007; BFH v. 27.09.2006, IV R 7/06, BStBl. II 2008, 600.

⁷ H 4.4 „Bilanzänderung“ EStH; Heinicke in Schmidt § 4 EStG, Rn. 751; Zwirner/Künkele, BC 2012, S. 393.

⁸ R 4.4 Abs. 2 S. 5 EStR; Stapperfend in HHR, § 4 EStG, Rn. 465.

der Steuerpflichtige die Bilanzberichtigung zu eigen. Mithin erfolgt der Antrag auf Bilanzänderung in unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang mit der Bilanzberichtigung.

Die Bilanzberichtigung wirkt sich in Höhe von €80.000,00 auf den steuerlichen Gewinn aus. Mithin kann in diesem Umfang eine gegenläufige Korrektur in Höhe von €80.000,00 vorgenommen werden.

Im Ergebnis kann in diesem Fall in 2011 eine gewinnmindernde Rücklage gem. § 6b Abs. 3 S. 1 EStG in Höhe von €80.000,00 gebildet werden, um das Mehrergebnis aus der Betriebsprüfung vollständig zu kompensieren und eine Zinszahlung zu vermeiden.

Hinweis

Ein Abzug der Rücklage von den Kosten für den Gebäudeumbau im WJ 2012 kommt nur insoweit Betracht, wie eine Bilanzberichtigung in 2012 gegeben ist. Der Abzug gem. § 6b Abs. 3 S. 2 EStG ist ebenfalls als Wahlrecht ausgestaltet, erfolgt bilanziell und erfordert mithin ebenfalls das Vorliegen der Voraussetzungen einer Bilanzänderung.⁹ Soweit eine Bilanzberichtigung im WJ 2012 erfolgt, kann der Abzug vorgenommen werden, im Übrigen ist er ausgeschlossen.

Die Rücklage gem. § 6b EStG ist, soweit eine Bilanzänderung in 2012 nicht in Betracht kommt, mit Ablauf des Investitionszeitraums, also im vorliegenden Fall Ende 2015 gewinnerhöhend aufzulösen.

b) Abzug des Investitionsabzugsbetrags

Der erhöhte Gewinn könnte durch den Abzug eines Investitionsabzugsbetrages gem. § 7g Abs. 1 S. 1 EStG aF (aF=Fassung bis VZ 2015) in Höhe von 40 % der voraussichtlichen Anschaffungskosten des neuen Abschleppwagens kompensiert werden.

Voraussetzung ist, dass die Voraussetzungen für die Anwendung von § 7g EStG aF vorliegend erfüllt sind.

Die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags verlangt gem. § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 1a) EStG aF, dass das steuerbilanzielle Betriebsvermögen nicht den Betrag von €235.000,00 überschreitet. Dabei wird nach Auffassung der Finanzverwaltung aus

⁹ Vgl. BFH v. 19.12.2012, IV R 41/09, BStBl. II 2013, 313; Schießl in Blümich, § 6b EStG, Rn. 282.

Vereinfachungsgründen die Verminderung der Steuerrückstellung infolge der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags unberücksichtigt gelassen.¹⁰

Berücksichtigt werden allerdings Korrekturen des steuerbilanziellen Betriebsvermögens, die sich infolge einer Betriebsprüfung ergeben.¹¹

Das Betriebsvermögen beträgt vorliegend €210.000,00. Die im Wege der Bilanzberichtigung erfolgende Ablehnung der Rückstellung für Wartungsarbeiten führt zu einer Erhöhung des Betriebsvermögens um den Betrag der Rückstellung von €80.000,00. Mithin beträgt das Betriebsvermögen €290.000,00 zum 31.12.2011 und überschreitet das Größenmerkmal des § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 1a) EStG aF. Die Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrages kann nicht zur Kompensation des Mehrergebnisses aus der Betriebsprüfung genutzt werden.

c) Antrag auf Rücklagenbildung mit Einspruchsschreiben

Die Bildung einer Rücklage gem. § 6b Abs. 3 S. 1 EStG im WJ 2011 macht das Vorliegen der Voraussetzungen einer Bilanzänderung gem. § 4 Abs. 2 S. 2 EStG erforderlich.

Dies erfordert einen engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung.

Während der enge sachliche Zusammenhang bejaht werden kann, stellt sich die Frage, ob der enge zeitliche Zusammenhang gewahrt ist, wenn der Antrag auf Bilanzänderung erst mit dem Einspruch gegen die Steuerbescheide, die aufgrund der Betriebsprüfung ergangen sind, gestellt wird.

Der enge zeitliche Zusammenhang ist zu bejahen. Die berichtigte Steuerbilanz liegt dem Steuerbescheid zugrunde, gegen den im Einspruchsverfahren vorgegangen wird. Die berichtigte Steuerbilanz gibt auch den Anlass für das Einspruchsverfahren und mithin die Bilanzänderung. Die Bilanzänderung wird als Reaktion auf die Bilanzberichtigung vorgenommen.¹²

Die Bildung einer Rücklage gem. § 6b Abs. 3 S. 1 EStG im WJ 2011 ist im vorliegenden Fall möglich.

¹⁰ BMF v. 20.11.2013, IV C 6 – S 2139-b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493; Hänsch, BBK 2016, S. 1064.

¹¹ BMF v. 20.11.2013, IV C 6 – S 2139-b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493; Hänsch, BBK 2016, S. 1064.

¹² Vgl. Zwirner/Künkele, BC 2012, S. 393; BFH v. 30.01.2013, III R 72/11, DStR 213, S. 1321.

Fall 2

Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung führt zu einer Erhöhung des steuerlichen Gewinns um €50.000,00 im VZ 2011. Die Hinzurechnung erfolgt außerhalb der Bilanz.

a) Bildung einer Rücklage gem. § 6b Abs. 3 S. 1 EStG

Der erhöhte Gewinn könnte durch die Bildung einer Rücklage gem. § 6b Abs. 3 S. 1 EStG kompensiert werden.

Die Bildung einer Rücklage gem. § 6b Abs. 3 S. 1 EStG erfolgt bilanziell und erfordert mithin das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Bilanzänderung gem. § 4 Abs. 2 S. 2 EStG.

Eine Bilanzänderung ist nur möglich, wenn diese in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung steht.

Da die Hinzurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung außerbilanziell erfolgt, keinen Einfluss auf die Steuerbilanz hat und mithin auch keine Bilanzberichtigung darstellt, ist auch eine Bilanzänderung nicht möglich.¹³

Eine Rücklage gem. § 6b Abs. 3 S. 1 EStG kann im vorliegenden Fall nicht zur Kompensation des Mehrergebnisses aus der Betriebsprüfung gebildet werden.

b) Abzug des Investitionsabzugsbetrags

Der erhöhte Gewinn könnte durch den Abzug eines Investitionsabzugsbetrags gem. § 7g Abs. 1 S. 1 EStG aF in Höhe von 40 % der voraussichtlichen Anschaffungskosten des neuen Abschleppwagens, also in Höhe von €32.000,00, teilweise kompensiert werden.

Dies ist der Fall, wenn die Voraussetzungen für die Anwendung von § 7g EStG aF vorliegend erfüllt sind.

Gem. § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 1a) EStG aF darf das Betriebsvermögen des bilanzierenden Steuerpflichtigen den Betrag von €235.000,00 im Jahr der Geltendmachung des Abzugsbetrags nicht überschreiten.

Diese Voraussetzung kann vorliegend erfüllt werden. Der steuerliche Gewinn des Wirtschaftsjahres 2011 wird um die verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von €50.000,00 außerbilanziell korrigiert. Dies hat keinen Einfluss auf das steuerliche Betriebsvermögen der

¹³ BFH v. 23.01.2008, I R 40/07, DStR 2008, S. 1180; BMF v. 13.08.2008, IV C 6 – S 2141/07/10004 – 2008/0339809, BStBl. I 2008, 845.

S-GmbH, so dass das Größenmerkmal vorliegend erfüllt werden kann. Das steuerliche Betriebsvermögen zum 31.12.2011 beläuft sich auf €210.000,00.

Zudem muss der Steuerpflichtige die Absicht zur Investition in Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in den nächsten drei dem Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahren und die Absicht zur Nutzung im Betriebsvermögen mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung/Herstellung folgenden Wirtschaftsjahr nachweisen. Des Weiteren sind die anzuschaffenden/herzustellenden Wirtschaftsgüter ihrer Funktion nach und mit den voraussichtlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten gegenüber dem Finanzamt gem. § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG aF mittels Unterlagen zu benennen.

Die Dokumentation des anzuschaffenden Wirtschaftsguts ist im Rahmen der Schlussbesprechung mit den voraussichtlichen Anschaffungskosten erfolgt.

Hinsichtlich der Absicht zur Investition und Nutzung trägt der Steuerpflichtige die Feststellungslast, dass diese Absicht bereits zum Bilanzstichtag vorgelegen hat. Es ist aufgrund der objektiven Umstände des Einzelfalls ein Rückschluss auf die subjektive Investitionsabsicht zu ziehen.¹⁴ Es handelt sich um eine Prognoseentscheidung über das zukünftige Investitionsverhalten.

Dabei können u.a. die tatsächliche Anschaffung, die Länge des Zeitraums zwischen der Anschaffung und dem Bilanzstichtag, das Investitionsverhalten und die Tatsache, ob das Wirtschaftsgut seiner Art und Funktion nach bereits im Betriebsvermögen enthalten war, als Indizien herangezogen werden.¹⁵

Vorliegend führen die objektiven Umstände dazu, dass das Bestehen der Investitions- und Nutzungsabsicht zum 31.12.2011 nachgewiesen werden kann. Der neue Abschleppwagen ersetzt einen funktionsgleichen alten Wagen. Die Anschaffung ist tatsächlich erfolgt und zudem im WJ 2013, also recht zeitnah zu dem Bilanzstichtag. Das in 2013 angeschaffte Wirtschaftsgut Abschleppwagen stellt ein bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens dar und wird im inländischen Betrieb mindestens bis Ende 2015 genutzt. Mithin sprechen die Indizien für das Vorliegen der Investitions- und Nutzungsabsicht.

¹⁴ BFH v. 23.03.2016, IV R 9/14, DStR 2016, S. 1856.

¹⁵ BFH v. 06.04.2016, X R 28/14, BFHE 254, 218; BFH 28.04.2016, I R 31/15, DStRE 2016, S. 1094; Reddig, NWB 2016, S. 2624.

Es stellt sich aber die Frage, ob die Tatsache, dass die Investition in dem Zeitpunkt, in dem der Abzug begehrt wird, bereits erfolgt ist, der Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrags in 2011 entgegensteht.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung scheint dies der Fall zu sein. Diese fordert, dass zusätzlich ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal - der Finanzierungszusammenhang - erfüllt sein muss. Dieser Zusammenhang könne nicht erfüllt sein, wenn das Wirtschaftsgut in dem Zeitpunkt, in dem der Abzug begehrt werde, bereits angeschafft worden ist.¹⁶

Die Rechtsprechung verneint in aktuellen Entscheidungen, das zusätzliche Erfordernis eines Finanzierungszusammenhangs und lässt auch in den Fällen, in denen die Investition bereits erfolgt ist, die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags zu.¹⁷ Der Investitionsabzugsbetrag kann demnach geltend gemacht werden, um Mehrergebnisse infolge einer Betriebsprüfung zu kompensieren.¹⁸

Damit kann im vorliegenden Fall im Jahr 2011 ein Investitionsabzugsbetrag in Höhe von €32.000,00 geltend gemacht werden, um das Mehrergebnis teilweise zu kompensieren und die darauf entfallende Zinsbelastung teilweise nicht entstehen zu lassen.

Hinweis

Gem. § 7g Abs. 2 EStG aF ist der Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, maximal in Höhe des Abzugsbetrages im Jahr der Anschaffung dem Gewinn hinzuzurechnen. Soweit die Hinzurechnung bis zum Ende des Investitionszeitraums unterblieben ist, wird der ursprüngliche Abzug rückgängig gemacht. Die Hinzurechnung erfolgt außerbilanziell¹⁹ und kann damit in vollem Umfang im Zeitpunkt der tatsächlichen Investition vorgenommen werden. Mithin muss die Hinzurechnung vorliegend in 2013 erfolgen.

Eine Herabsetzung der Anschaffungs- und Herstellungskosten des angeschafften Wirtschaftsguts in Höhe von 40 %, maximal in Höhe des hinzugerechneten Betrages, gem. § 7g Abs. 2 S. 2 EStG aF ist als Wahlrecht ausgestaltet und erfordert eine bilanzielle

¹⁶ BMF v. 15.01.2016, IV C 6 – S 2139-b/13/10001, BStBl. I 2016, 83; BMF v. 20.11.2013, IV C 6 – S 2139-b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493.

¹⁷ BFH v. 28.04.2016, I R 31/15, DStRE 2016, S. 1094; BFH v. 23.03.2016, IV R 9/14, DStR 2016, S. 1856.

¹⁸ Reddig, NWB 2016, S. 2624.

¹⁹ Meyer in HHR, § 7g EStG, Rn. 100.

Berücksichtigung.²⁰ Eine solche bilanzielle Berücksichtigung kann jedoch nur im Wege der Bilanzänderung erfolgen, was gem. § 4 Abs. 2 S. 2 EStG nur möglich ist, wenn diese in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung steht und soweit die Gewinnauswirkung der Bilanzberichtigung reicht. Mithin dürfte diese Herabsetzung in vielen Fällen ausscheiden.

Fall 3

Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung führt zu einer Erhöhung des steuerlichen Gewinns um €50.000,00 im VZ 2011. Die Hinzurechnung erfolgt außerhalb der Bilanz.

a) Bildung einer Rücklage gem. § 6b Abs. 3 S. 1 EStG

Die Bildung einer Rücklage gem. § 6b Abs. 3 S. 1 EStG scheidet aus, da es an einer Bilanzberichtigung infolge der Betriebsprüfung fehlt.

b) Abzug des Investitionsabzugsbetrags

Der erhöhte Gewinn könnte durch den Abzug eines Investitionsabzugsbetrags gem. § 7g Abs. 1 S. 1 EStG aF in Höhe von 40 % der voraussichtlichen Anschaffungskosten des neuen Abschleppwagens, also in Höhe von €32.000,00, kompensiert werden.

Nachdem die Voraussetzungen grundsätzlich zu bejahen sind, stellt sich die Frage, ob der Abzug auch möglich ist, wenn dieser mehr als drei Jahre nach der tatsächlichen Investition geltend gemacht wird.

Die Finanzverwaltung verneint dies, da keine Investitionserleichterung erkennbar sei.²¹ Mit der neuen Rechtsprechung ist der bislang zusätzlich geforderte Finanzierungszusammenhang entfallen, so dass die Argumentation der Finanzverwaltung überholt erscheint. Auf den Zeitraum zwischen tatsächlicher Investition und Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags kommt es nicht mehr an.²² Dies kann lediglich relevant für die Frage werden, ob die Investitionsabsicht nachgewiesen werden kann.

Damit kann im vorliegenden Fall das Mehrergebnis teilweise durch den Abzug des Investitionsabzugsbetrags von €32.000,00 kompensiert werden.

²⁰ Meyer in HHR, § 7g EStG, Rn. 106.

²¹ BMF v. 20.11.2013, IV C 6 – S 2139-b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493.

²² Vgl. BFH v. 06.04.2016, X R 28/14, BFHE 254, 218.

Fall 4

Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung führt zu einer Erhöhung des steuerlichen Gewinns um €50.000,00 im VZ 2016. Die Investition ist im VZ 2018 erfolgt und die Betriebsprüfung findet in 2020 statt. Die Hinzurechnung erfolgt außerhalb der Bilanz.

a) Bildung einer Rücklage gem. § 6b Abs. 3 S. 1 EStG

Die Bildung einer Rücklage gem. § 6b Abs. 3 S. 1 EStG scheidet aus, da es an einer Bilanzberichtigung infolge der Betriebsprüfung fehlt.

b) Abzug des Investitionsabzugsbetrags

Der erhöhte Gewinn könnte durch den Abzug eines Investitionsabzugsbetrags gem. § 7g Abs. 1 S. 1 EStG nF (nF=Fassung ab VZ 2016) kompensiert werden.

Auch die neue Fassung des § 7g EStG, die ab dem 01.01.2016 gilt, fordert die Einhaltung des Größenmerkmals. Entfallen ist die Darlegung der Investitionsabsicht und der Funktionsbenennung. Stattdessen haben eine tatsächliche Nutzung des angeschafften/ hergestellten Wirtschaftsguts mindestens bis Ablauf des auf die Investition folgenden Wirtschaftsjahres im Betrieb zu erfolgen und die Geltendmachung des Abzugsbetrages sowie des Erhöhungsbetrages nach amtlichen vorgeschriebenen Datensätzen durch Datenfernübertragung zu erfolgen.

Das Größenmerkmal kann vorliegend eingehalten werden. Auch erfolgt die tatsächliche Nutzung des angeschafften Abschleppwagens über das Jahr der Anschaffung folgende Jahr hinaus, da dieser noch im Betrieb genutzt wird.

Macht der Steuerberater den Abzugsbetrag nun noch zusätzlich mittels Datenfernübertragung in der geforderten Form geltend, steht dem Abzug auch nicht der von dem Finanzamt und der früheren Rechtsprechung geforderte, möglicherweise fehlende Finanzierungszusammenhang entgegen.

Die Urteile sind zwar zu der alten Vorschrift ergangen. § 7g EStG n.F. hat jedoch durch die Neufassung gerade Erleichterungen erfahren.²³ Dem Missbrauchsgedanken werde ausreichend dadurch Rechnung getragen, dass im Falle der fehlenden Investition oder der fehlenden ausreichenden Nutzung im Betrieb der Abzugsbetrag zinspflichtig rückgängig zu machen ist. Dementsprechend könne auf die Investitionsabsicht und die Funktionsbenennung

²³ Reddig, NWB 2015, S. 3574.

verzichtet werden. Es ist nicht ersichtlich, dass die Rechtsprechung in der Neufassung zu einer anderen Entscheidung gelangen könnte. Der Gesetzesbegründung ist zwar mit Verweis auf die Rechtsprechung zu entnehmen, dass der Investitionsabzugsbetrag nicht geltend gemacht werden soll, wenn die Nachholung der Geltendmachung erkennbar dem Ausgleich von nachträglichen Einkommenserhöhungen dient.²⁴ Diese Aussage hat jedoch keinen Eingang in den Gesetzeswortlaut gefunden und bezieht sich explizit auf die überholte Rechtsprechung, so dass diese Aussage vor dem Hintergrund der Rechtsprechungsentwicklung nicht zur Auslegung und Forderung eines ungeschriebenen Tatbestandsmerkmals – Finanzierungszusammenhang – genutzt werden kann.

Im vorliegenden Fall kann der Investitionsabzugsbetrag mittels Datenfernübertragung geltend gemacht werden und zur teilweisen Kompensation des Mehrergebnisses und damit der teilweisen Vermeidung der Zinspflicht genutzt werden.

²⁴ Gesetzentwurf der Bundesregierung v. 13.05.2015 („Zollkodex-Anpassungsgesetz“), BT-Drks. 18/4902, S. 42.

B. LITERATURVERZEICHNIS

- Blümich, Einkommensteuergesetz Körperschaftsteuergesetz Gewerbesteuergesetz, 134. EL, 2016
- Hänsch, F.: Fallstricke bei den Betriebsgrößenmerkmalen des § 7g EStG, BBK 2016, S. 1064
- Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, 276. EL, Oktober 2016
- Reddig, J.: § 7g EStG – Nachträglicher Investitionsabzug zum Ausgleich von Gewinnerhöhungen zulässig, NWB 2016, S. 2624
- Reddig, J.: Neue Gestaltungsmöglichkeiten beim Investitionsabzugsbetrag, NWB 2016, S. 3574
- Schmidt, Einkommensteuergesetz Kommentar, 35. Auflage, 2016
- Zwirner, C./Künkele, K.P.: Bilanzänderungen – Neue Möglichkeiten dank eigener Steuerbilanzpolitik, BC 2012, S. 393