# Urteil vom 03. Dezember 2020, IV R 16/18

**Investitionsabzugsbetrag für Maschinenwerkzeuge bei Auftragsproduktion**

ECLI:DE:BFH:2020:U.031220.IVR16.18.0

BFH IV. Senat

EStG § 7g Abs 1 S 2 Nr 2 Buchst b, EStG § 7g Abs 2 S 2, EStG § 7g Abs 5, EStG § 7g Abs 4, EStG § 7g Abs 6, EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 14. Mai 2018, Az: 3 K 74/18

## Leitsätze

Ein Wirtschaftsgut des Investors wird auch dann noch i.S. des § 7g EStG in einer Betriebsstätte des Betriebs des Investors ausschließlich betrieblich genutzt, wenn es in dem Betrieb eines Anderen ausschließlich als Werkzeug zur Herstellung von durch den Investor in Auftrag gegebenen Teilen eingesetzt und in der restlichen Zeit dort für den Investor lediglich verwahrt wird.

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 15.05.2018 - 3 K 74/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

1 Streitig ist die Berücksichtigung eines Investitionsabzugsbetrags und der Sonderabschreibungen nach § 7g des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre 2012 und 2013 geltenden Fassung (EStG) für sog. "Werkzeuge".

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine KG und stellt selbst Produkte her. Sie hat eine einzige Betriebsstätte, die im Inland liegt. Ihren Gewinn ermittelt sie durch Betriebsvermögensvergleich.

3 Zur Herstellung von Bauteilen für ein neu entwickeltes Produkt benötigte die Klägerin im Streitjahr 2013 Spritzgussformen. Solche Spritzgussformen werden als "Werkzeuge" in universelle Spritzgussmaschinen zur Produktion spezieller Kunststoffformteile eingesetzt. Die Klägerin beauftragte im Jahr 2013 ein darauf spezialisiertes Unternehmen, die Firma A, mit der Planung und Herstellung der entsprechenden Spritzgussformen (Werkzeuge) für 81.250 € netto. A sollte später auch die Kunststoffformteile --wie bei Kleinserien branchenüblich unter Zurverfügungstellung der benötigten Werkzeuge-- nach Staffelpreisen liefern und deshalb die Werkzeuge im Besitz behalten. Die neuen Werkzeuge, Konstruktionszeichnungen und Datenblätter gingen nach Abnahme und Bezahlung in das Eigentum der Klägerin über.

4 A vergab den Auftrag zur Herstellung der Werkzeuge an einen Subunternehmer in Italien (Y), der diese auftragsgemäß herstellte. Die neuen Werkzeuge blieben auch nach dem Eigentumserwerb durch die Klägerin zunächst bei Y. Später beauftragte die Klägerin im Einverständnis mit A die Firma B mit der Herstellung der Kunststoffformteile. B beauftragte ihrerseits ein anderes italienisches Unternehmen (Z) mit der Produktion und Lieferung der bestellten Kunststoffformteile nach Deutschland. A und B veranlassten, dass Z dafür die erforderlichen Werkzeuge zur Verfügung standen und wiesen Y an, die Werkzeuge dorthin zu liefern. Nach Abschluss der ersten Produktion der Kunststoffformteile verblieben die zugelieferten Werkzeuge auf Wunsch der Klägerin im Lager der Z, um dort --wie es branchenüblich ist-- für etwaige Folgeaufträge zur Verfügung zu stehen; die Werkzeuge durfte Z

nicht anderweitig einsetzen. Die bestellten Kunststoffformteile wurden aus Italien über B an die Klägerin geliefert. Nach den zwischen der Klägerin und A abgeschlossenen Vereinbarungen müssen A bzw. deren Subunternehmen die Werkzeuge auf Verlangen der Klägerin auch ohne einen gerichtlichen Titel herausgeben.

5 Seither bestellt die Klägerin jährlich einmal die Kunststoffformteile bei B, die diese bei Z herstellen und von dieser liefern lässt. Die Werkzeuge werden dafür für etwa eine Woche pro Jahr tatsächlich genutzt und in der übrigen Zeit bei Z für die Klägerin gelagert.

6 Die Klägerin berücksichtigte im Streitjahr 2012 für die anzuschaffenden Werkzeuge gewinnmindernd einen Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG in Höhe von 28.000 €. Nach der Anschaffung der Werkzeuge aktivierte sie die Werkzeuge als Anlagevermögen und nahm die gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungskosten nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG sowie Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 EStG vor.

7 Im Rahmen einer Außenprüfung wurde streitig, ob die Nutzungsvoraussetzungen nach § 7g EStG eingehalten wurden, da sich die Werkzeuge seit Jahren in Italien befanden. Der Betriebsprüfer vertrat die Ansicht, es liege eine unentgeltliche Überlassung der Werkzeuge an Z in Italien vor, so dass die erforderliche Nutzung in einer inländischen Betriebsstätte der Klägerin nicht gegeben sei. Er machte im Streitjahr 2012 den Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 28.000 € und im Streitjahr 2013 die von der Klägerin nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG vorgenommene Hinzurechnung von 28.000 €, die nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG vorgenommene Herabsetzung der Anschaffungskosten von 28.000 € sowie die nach § 7g Abs. 6 i.V.m. Abs. 5 EStG vorgenommene Sonderabschreibung in Höhe von 10.650 € rückgängig. Dies hatte zur Folge, dass sich die Absetzungen für Abnutzung (AfA) nach § 7 Abs. 1 EStG um einen Betrag von 1.167 € erhöhten. Im Ergebnis stieg dadurch der laufende Gesamthandsgewinn der Klägerin im Streitjahr 2012 um 28.000 € und im Streitjahr 2013 um (./. 28.000 + 28.000 + 10.650 ./. 1.167 =) 9.483 €.

8 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte der Ansicht des Prüfers und erließ für die Streitjahre unter dem 22.03.2017 entsprechend geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheide) und über den Gewerbesteuermessbetrag.

9 Das Finanzgericht (FG) gab der nach erfolgloser Durchführung des Einspruchsverfahrens (Einspruchsentscheidung vom 23.02.2018) erhobenen Klage der Klägerin mit Gerichtsbescheid vom 15.05.2018 - 3 K 74/18 statt und führte zur Begründung im Wesentlichen aus:

10 Die streitigen Werkzeuge gehörten als abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen des Betriebs der Klägerin. Sie seien auch ausschließlich in der inländischen Betriebsstätte der Klägerin genutzt worden, da keine außerbetriebliche Nutzung erfolgt sei bzw. es bei funktionaler Betrachtung ausreiche, wenn das Wirtschaftsgut außerhalb der räumlichen Grenzen des Betriebs genutzt werde, aber --wie hier-- die tatsächliche Gewalt über das Wirtschaftsgut regelmäßig innerhalb kurzer Frist wiedererlangt werden könne und damit im Einflussbereich des Steuerpflichtigen verbleibe.

11 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung von § 7g Abs. 4 Satz 1 und Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 EStG.

12 Es beantragt,
das angegriffene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

13 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision des FA ist unbegründet. Zu Recht hat das FG entschieden, dass die Klägerin die Werkzeuge i.S. des § 7g EStG "in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich betrieblich nutzt" und der von ihr im Streitjahr 2012 in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG und die im Streitjahr 2013 in Anspruch genommene Gewinnminderung nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG sowie die Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 EStG nicht nach § 7g Abs. 4 EStG rückgängig zu machen sind.

15 1. Nach § 7g Abs. 1 EStG können Steuerpflichtige für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren

beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens unter den in § 7g Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG näher bezeichneten Voraussetzungen bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (Investitionsabzugsbetrag). Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags ist u.a., dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich zu nutzen (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b EStG).

16 Nach § 7g Abs. 2 EStG ist im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts der für dieses Wirtschaftsgut in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnerhöhend hinzuzurechnen; die Hinzurechnung darf den nach § 7g Abs. 1 EStG abgezogenen Betrag nicht übersteigen. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts können in dem in Satz 1 genannten Wirtschaftsjahr um bis zu 40 %, höchstens jedoch um die Hinzurechnung nach Satz 1, gewinnmindernd herabgesetzt werden; die Bemessungsgrundlage für die AfA, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen sowie die Anschaffungs- oder Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG verringern sich entsprechend.

17 Nach § 7g Abs. 5 EStG können bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens unter den Voraussetzungen des § 7g Abs. 6 EStG u.a. im Jahr der Anschaffung oder Herstellung neben den AfA nach § 7 Abs. 1 oder Abs. 2 EStG Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen werden. Voraussetzung für die Inanspruchnahme dieser Sonderabschreibungen ist nach § 7g Abs. 6 EStG u.a., dass das Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauf folgenden Wirtschaftsjahr in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs des Steuerpflichtigen ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird (§ 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG).

18 Wird in den Fällen des § 7g Abs. 2 EStG das Wirtschaftsgut nicht bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt, sind der Abzug nach § 7g Abs. 1 EStG sowie die Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Verringerung der Bemessungsgrundlage und die Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 EStG rückgängig zu machen (§ 7g Abs. 4 Satz 1 EStG). Ebenso sind unter diesen Voraussetzungen die Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 EStG rückgängig zu machen (§ 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG am Ende).

19 Bei Personengesellschaften und Gemeinschaften sind nach § 7g Abs. 7 EStG die Absätze 1 bis 6 mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft oder die Gemeinschaft tritt.

20 2. Die hier allein streitige Nutzungsvoraussetzung (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b, Abs. 6 Nr. 2, Abs. 4 EStG) verlangt, dass der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich nutzt.

21 a) Mit dieser Bestimmung soll eine dauerhafte zeitliche und räumliche Beziehung des Wirtschaftsguts zum Betrieb des Investors sichergestellt werden (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28.02.2013 - III R 6/12, zu der ähnlichen Voraussetzung in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b des Investitionszulagengesetzes --InvZulG-- 2007, m.w.N.). Dementsprechend ist die (langfristige) Vermietung von Wirtschaftsgütern von der Begünstigung nach § 7g EStG grundsätzlich ausgeschlossen (so bereits BTDrucks 10/336 vom 02.09.1983, S. 25 f., zur ursprünglichen Fassung des § 7g EStG). Eine solche wird angenommen, wenn das Wirtschaftsgut einem Anderen für mehr als drei Monate entgeltlich oder unentgeltlich zur Nutzung überlassen wird (so z.B. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 20.11.2013 - IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, BStBl I 2013, 1493, zu § 7g EStG, sowie die ständige Rechtsprechung zu ähnlichen zulagenrechtlichen Regelungen, z.B. BFH-Urteil vom 28.02.2013 - III R 6/12, zu § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b InvZulG 2007, m.w.N.). Die einem anderen Betrieb überlassenen Wirtschaftsgüter sind danach nur bei einer kurzfristigen Überlassung von bis zu drei Monaten weiterhin dem Betrieb bzw. der Betriebsstätte des Investors zuzurechnen, weil dieser nach kurzer Zeit wieder über die überlassenen Wirtschaftsgüter tatsächlich verfügen kann. Bei langfristiger Überlassung verbleiben die Wirtschaftsgüter dagegen in dem Betrieb bzw. der Betriebsstätte des Nutzungsberechtigten (so die ständige Rechtsprechung zu ähnlichen zulagenrechtlichen Regelungen, z.B. BFH-Urteil vom 28.02.2013 - III R 6/12, zu § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b InvZulG 2007, m.w.N.).

22 b) Nach Ansicht des erkennenden Senats liegt eine die Begünstigung des § 7g EStG ausschließende langfristige

Nutzungsüberlassung allerdings nur vor, wenn das Wirtschaftsgut einem Anderen entgeltlich oder unentgeltlich zur grundsätzlich eigenverantwortlichen Nutzung überlassen wird, wie dies typisch für die Überlassung eines Wirtschaftsguts im Rahmen eines Miet-, Pacht- oder Leihverhältnisses ist. Die mit der Voraussetzung einer Nutzung in einer Betriebsstätte des Betriebs des Steuerpflichtigen geforderte räumliche Bindung des Wirtschaftsguts an den Betrieb des Investors zeigt sich insbesondere darin, dass der Investor die tatsächliche Gewalt über das Wirtschaftsgut hat oder --im Fall der kurzfristigen Nutzungsüberlassung-- jedenfalls innerhalb kurzer Zeit wiedererlangt. Das Wirtschaftsgut bleibt damit im "Einflussbereich" des Steuerpflichtigen und behält dadurch die erforderliche räumliche Bindung zu seinem Betrieb. Das ist nicht mehr der Fall, wenn das Wirtschaftsgut langfristig an einen Anderen überlassen wird und dieser, wie im Fall eines Miet-, Pacht- oder Leihvertrags, das Wirtschaftsgut in dieser Zeit zu eigenen Zwecken nutzen und den Nutzungsüberlassenden von der Nutzung des Wirtschaftsguts und damit auch von der tatsächlichen Gewalt über das Wirtschaftsgut langfristig ausschließen kann. Bei langfristiger Überlassung verbleiben die Wirtschaftsgüter daher im Betrieb bzw. der Betriebsstätte des Nutzungsberechtigten, unabhängig davon, ob der Investor den Einsatz der überlassenen Wirtschaftsgüter z.B. durch bestimmte Weisungsmöglichkeiten, Zutritts- oder Kontrollbefugnisse beeinflussen kann (z.B. BFH-Urteile vom 30.06.2005 - III R 47/03, BFHE 210, 538, BStBl II 2006, 78; vom 03.08.2000 - III R 76/97, BFHE 194, 282, BStBl II 2001, 446; vom 15.03.1991 - III R 18/88, BFH/NV 1991, 626, jeweils zum InvZulG).

**23** Anders verhält es sich in einem Fall wie dem Streitfall. Auch wenn die Werkzeuge mehr als drei Monate bei Y bzw. Z verbleiben, sind Y und Z in dieser Zeit gerade nicht zu deren Nutzung zu eigenen Zwecken berechtigt. Sie dürfen die Werkzeuge ausschließlich für die Produktion der von der Klägerin in ihrem Betrieb benötigten Teile einsetzen. Eine anderweitige Nutzung der Werkzeuge ist ihnen vertraglich untersagt. Sie haben gegenüber der Klägerin auch kein Besitzrecht, sondern sind zur jederzeitigen Herausgabe der Werkzeuge auf deren Verlangen verpflichtet. Anders als im Fall einer langfristigen Nutzungsüberlassung aufgrund eines Miet-, Pacht- oder Leihvertrags (wie er dem Sachverhalt des BFH-Urteils vom 28.02.2013 - III R 6/12 zugrunde lag) hat die Klägerin jederzeit die Möglichkeit, die tatsächliche Gewalt über die Werkzeuge innerhalb kurzer Zeit wiederzuerlangen. Die Werkzeuge werden zwischen ihrem jeweiligen Einsatz von Y bzw. Z für die Klägerin lediglich verwahrt, um der Klägerin die Kosten und Risiken des jeweiligen Transports zu ersparen. Diese Umstände rechtfertigen es nach Ansicht des Senats, noch von einer Zuordnung der Wirtschaftsgüter zum Betrieb der Klägerin auszugehen. Insoweit ist der erforderliche räumliche Bezug des Wirtschaftsguts zum Betrieb des Investors funktional zu verstehen (wie hier im Ergebnis z.B. Blümich/Brandis, § 7g EStG Rz 47; Schmidt/Kulosa, EStG, 39. Aufl., § 7g Rz 11 f.; Kratzsch in Frotscher/Geurts, EStG, Freiburg 2018, § 7g Rz 49; Bugge in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 7g Rz E 16).

**24** c) Entgegen der Auffassung des FA wurden die Werkzeuge i.S. des § 7g EStG auch ausschließlich betrieblich von der Klägerin genutzt. Selbst wenn die Werkzeuge in die jeweiligen Spritzgussmaschinen von Y bzw. Z eingesetzt wurden, um damit die für die Klägerin hergestellten Formteile zu produzieren, liegt darin keine die betriebliche Nutzung durch die Klägerin ausschließende betriebliche Nutzung der Werkzeuge durch Y bzw. Z. Nach den Feststellungen des FG produzieren Y und Z wie für die Klägerin auch für viele andere Auftraggeber Produkte, für die der jeweilige Auftraggeber die entsprechenden Werkzeuge zur Verfügung zu stellen hat. Wie das FG zutreffend ausführt, erlangen Y und Z kein Entgelt aus dem Einsatz der Werkzeuge, sondern nur aus dem Spritzvorgang unter Nutzung der eigenen Spritzgussmaschine und des eingesetzten Materials. Die durch die Werkzeuge der Klägerin erfolgende Wertschöpfung wird allein in ihrem Betrieb, nicht in dem von Y bzw. Z erfasst. Letztlich besteht die betriebliche Tätigkeit dieser Unternehmen daher nicht in der Herstellung bestimmter Produkte, sondern in der Durchführung des Spritzvorgangs. Die von der Klägerin hierfür zur Verfügung zu stellenden Werkzeuge sind dabei für den Betrieb von Y bzw. Z von untergeordneter, für den Betrieb der Klägerin hingegen von entscheidender Bedeutung. Dies rechtfertigt es, in Fällen wie dem Streitfall von einer betrieblichen Nutzung des Wirtschaftsguts durch den Investor --hier: durch die Klägerin-- auszugehen.

**25** d) Da es sich, was zwischen den Beteiligten zu Recht nicht streitig ist, bei den in Italien belegenen Betrieben von Y bzw. Z nicht um (ausländische) Betriebsstätten der Klägerin handelt, hat die Klägerin die Werkzeuge, für die sie einen Investitionsabzugsbetrag sowie Sonderabschreibungen in Anspruch genommen hat, danach i.S. des § 7g EStG in einer inländischen Betriebsstätte ihres Betriebs ausschließlich betrieblich genutzt. Zwischen den Beteiligten ist auch die Höhe der von der Klägerin begehrten Begünstigungen nach § 7g EStG zu Recht nicht in Streit.

**26** 3. Ausgehend von den dargestellten Rechtsgrundsätzen hat das FG der Klage der Klägerin danach zu Recht stattgegeben. Dabei legt der Senat den hinsichtlich des Streitjahres 2013 missverständlichen Tenor des angegriffenen Urteils dahin aus, dass der Klägerin dadurch nicht mehr zugesprochen wurde, als von ihr für dieses Jahr (zu Recht) begehrt. Die Klägerin hatte in ihrem Schriftsatz vom 27.03.2018 ausgeführt, sie beantrage, "unter Berücksichtigung der Sonderabschreibung für das Spritzgusswerkzeug den Gewinn für 2013 um 9.483,00 €

niedriger und den Gewerbesteuermessbetrag um 333,00 € niedriger festzusetzen". Das FG, das über die Klage durch Gerichtsbescheid entschieden hat, hat diesen schriftsätzlich angekündigten Antrag der Klägerin dahin umformuliert, dass die Klägerin für 2013 "sinngemäß" beantrage, den "Gewinn ... um 37.483 €" zu mindern, und hat seinen stattgebenden Tenor entsprechend gefasst. Zugleich hat es allerdings dem FA aufgegeben, den Gewerbesteuermessbetrag und die festzustellenden Besteuerungsgrundlagen nach Maßgabe der Urteilsgründe zu errechnen. Aus diesen ergibt sich eindeutig, dass lediglich die nach Durchführung der Außenprüfung erfolgten Änderungen hinsichtlich § 7g EStG rückgängig gemacht werden sollten. Diese umfassten auch, den nach § 7g Abs. 4 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 EStG erfolgten außerbilanziellen Abzug von 28.000 € wieder (gewinnerhöhend) rückgängig zu machen.

**27** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de