

Merkblatt

Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung § 7g EStG

1. Grundsätzliches

Der mit der Unternehmenssteuerreform 2008 beschlossene Investitionsabzugsbetrag löst die bis dahin geltende Ansparabschreibung ab. Der § 7 g EStG wird damit geändert. Die ebenfalls nachfolgend beschriebenen Sonderabschreibungen des § 7 g Abs. 5 und 6 EStG gelten für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31. Dezember 2007 angeschafft oder hergestellt werden. Dieses Informationsblatt ist so aufgebaut, dass zunächst der Investitionsabzugs- und danach getrennt die Sonderabschreibungsregelung dargestellt werden.

2. Wesentliche Grundzüge „Investitionsabzugsbetrag“

Steuerpflichtige können bereits noch in 2007 (d. h. für Wirtschaftsjahre, die nach Gesetzesverkündung im Bundesgesetzblatt enden und das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entspricht) für künftige Investitionen in abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens **bis zu 40 %** der voraussichtlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen (sog. Investitionsabzugsbetrag). Dies war auch bisher schon über die Ansparrücklage des § 7 g EStG a. F. möglich. Neu ist jedoch, dass der Abzug nun außerbilanziell vorgenommen (außerbilanzielle Gewinnkorrektur) wird und nun keine Rücklagenbildung mehr in der Bilanz erfolgt. Damit ergeben sich Erleichterungen in der Bilanzerstellung.

Voraussetzungen für den gewinnmindernden Abzug:

- a. keine Überschreitung der vorgegeben Größenmerkmale am Ende des Wirtschaftsjahres des Investitionsabzugs
- b. für das anzuschaffende oder herzustellende abnutzbare Wirtschaftsgut des Anlagevermögens besteht eine bestimmte Investitions- und Nutzungsabsicht
- c. das begünstigte Wirtschaftsgut wird seiner Funktion nach dem Finanzamt benannt sowie dessen Höhe der Anschaffungs- und Herstellungskosten
- d. Investitionsabzugsbetrag max. 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten, aber max. 200.000 Euro (Höchstgrenze)

Zusätzliche Voraussetzungen, dass gewinnmindernder Abzug **nicht rückgängig gemacht werden muss, sind:**

- e. begünstigte Wirtschaftsgut wird tatsächlich angeschafft bzw. hergestellt, spätestens im dritten auf die Geltendmachung des Investitionsabzugs folgenden Wirtschaftsjahres
- f. Verbleib des angeschafften bzw. hergestellten Wirtschaftsgutes bis zum Ende des Wirtschaftsjahres, welches der Investition folgt, in „einer“ inländischen Betriebsstätte „des“ Betriebes

zu a.: Größenmerkmale:

Der Betrieb darf am Schluss des Wirtschaftsjahres, in welchem er den Abzug vornehmen will nachfolgende Größen nicht überschreiten.

Gewerbebetrieb oder Selbständige Tätigkeit mit	Größenmerkmale
Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder 5 EStG (Bilanzierung)	Betriebsvermögen von max. 235.000 Euro Ab 01.01.2009 Anhebung auf 335.000 € befristet für 2 Jahre
Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (EUR)	Gewinn von max. 100.000 Euro ohne Investitionsabzugsbetrag gerechnet! Ab 01.01.2009 Anhebung auf 200.000 € befristet für 2 Jahre

Dabei ist zu beachten, dass bereits nach der alten Regelung des § 7g EStG es möglich war für begünstigte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens eine sog. Anspar-Rücklage zu bilden.

Hinweis dazu :

Wird diese Rücklage aufgelöst, z.B. weil dieses begünstigte Wirtschaftsgut fristgerecht angeschafft wurde, wirkt diese Auflösung gewinnerhöhend. Auch die Anschaffung dieses Wirtschaftsguts erhöht das Anlagevermögen entsprechend und beeinflusst somit das Betriebsvermögen. Dies ist entsprechend bei Übergang zur neuen Regelung zu beachten, damit die Größenmerkmale eingehalten werden!

Erläuterung:

Bei Betriebsaufspaltungen gilt: es ist möglich sowohl für die Besitzgesellschaft als auch für die Betriebsgesellschaft einen Investitionsabzug geltend zu machen.

Bei Personengesellschaften kommt es auf das Betriebsvermögen der Personengesellschaft im Falle der Bilanzierung an.

zu b.: begünstigte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens:

Dies betrifft nur bewegliche materielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Im Gegensatz zur alten Regelung sind aber nun **auch gebrauchte** Wirtschaftsgüter begünstigt.

Zum Beispiel Kraftfahrzeuge, Nutzfahrzeuge, selbständige Betriebsvorrichtungen, Maschinen usw..

zu b.: Investitions- und Nutzungsabsicht

Investitionsabsicht bedeutet, dass der Steuerpflichtige voraussichtlich beabsichtigt das begünstigte Wirtschaftsgut innerhalb der genannten Frist anzuschaffen bzw. herzustellen.

Für die Voraussichtlichkeit einer Investitionsentscheidung ist eine **Prognose** vorzunehmen unter dem Aspekt des künftigen möglichen Investitionsverhaltens des Unternehmers sowie der Konkretisierung und noch möglichen Durchführbarkeit der Investition.

Nutzungsabsicht bedeutet, dass der Steuerpflichtige das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich mindestens bis Ende des auf das Wirtschaftsjahr der Anschaffung bzw. Herstellung folgende Wirtschaftsjahr in einer

inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich nutzt. Zur Klarstellung der inländischen Betriebsstätte ist nun auch eine Verlagerung des Wirtschaftsguts von z. B. einer Niederlassung zur anderen im Inland desselben Betriebs möglich!

Die Worte fast ausschließlich bzw. ausschließlich bedeuten eine mindestens 90 % Nutzung. Dies ist vor allem bei gemischt genutzten Wirtschaftsgüter (privat und betrieblich), wie z. B. einem KfZ, als problematisch anzusehen.

zu c.: Funktionsbenennung:

Grundsätzlich ist ausreichend die **Funktion**, die das künftige Wirtschaftsgut haben soll, zu benennen. Zum Beispiel „Fräsmaschine“, „Transportfahrzeug“ usw. Eine genaue Typbezeichnung ist nicht mehr nötig. Allerdings ist die voraussichtliche Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten jedes Wirtschaftsguts anzugeben und jedes Wirtschaftsgut einer Einzeldokumentation außerhalb der Buchführung zu unterziehen. Dies geschieht auf einem eigenen Vordruck, welcher der Gewinnermittlung beigelegt wird.

zu d.: Investitionsabzugsbetrag

Der Investitionsabzugsbetrag ist auf **40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten** begrenzt, **maximal** soll aber insgesamt ein Betrag von **200.000 Euro** (für das aktuelle und die drei vorangegangenen Wirtschaftsjahre) möglich sein.

Hierzu ein Beispiel:

Wirtschaftsjahr 2007. Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr. Das Größenmerkmal ist eingehalten. Der seit 15 Jahren im Metallbaubereich tätig Unternehmer U plant im Jahr 2009 eine neue CNC-Maschine für 350.000 Euro anzuschaffen. Bereits letztes Jahr 2006 hat er für die Anschaffung eines Mercedes-Sprinter eine Ansparrücklage i.H.v. 20.000 Euro (40 % von 80.000 Euro Neupreis) gebildet. Dieser solle Anfang 2008 ausgeliefert werden. Eine jeweils 100 % betriebliche Nutzung des Sprinters und der Maschine ist sicher.

Lösung:

Aufgrund der neuen Vorschrift des § 7g Absatz 1 EStG kann (Wahlrecht) der U für 40 % von 350.000 Euro somit für 140.000 Euro einen gewinnmindernden Investitionsabzug außerhalb der Bilanz vorgenommen werden. Dabei sind aber, um den Höchstbetrag von 200.000 Euro einzuhalten, auch die drei vorangegangenen Wirtschaftsjahre zu beachten. Deshalb muss auch die bereits 2006 gebildete Ansparrücklage i.H.v. 20.000 Euro beachtet werden. Die Addition der beiden Werte ergibt 160.000 Euro.

Damit ist der Maximalbeitrag von 200.000 Euro eingehalten.

Variante:

Es wurde 2006 zu den 20.000 Euro für den Sprinter noch eine weitere Ansparrücklage i. H. v. 60.000 Euro für eine Abkantmaschine als Rücklage gebildet. Deren Anschaffung sollte ebenfalls in 2008 stattfinden.

Lösung Variante:

Nun würde sich im Jahr 2007 bei Hinzunahme der Rücklagen 2006 ein Betrag von 220.000 Euro ergeben. Dieser übersteigt den erlaubten Höchstbetrag um 20.000 Euro. Soweit also gebildete Ansparrücklagen noch nicht gewinnerhöhend aufgelöst wurden, mindert sich der Höchstbetrag von 200.000 Euro um die noch vorhandenen Ansparrücklagen i. H. v. 80.000 Euro. Damit kann U nur einen Investitionsabzug von 120.000 Euro statt 140.000 Euro in Anspruch nehmen.

zu e.: späteste Anschaffung oder Herstellung

Die späteste Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts ist das **dritte auf das Jahr der Inanspruchnahme des Investitionsabzugs folgende Wirtschaftsjahr**. Sollte dies nicht der Fall sein so ist der Abzug nach § 7g Absatz 3 EStG wieder rückgängig zu machen, d. h. im Jahr des Abzugs wieder gewinnerhöhend zu berücksichtigen. der Steuer- oder Feststellungsbescheid sind zu ändern. Ein großer buchungstechnischer Aufwand, wie er früher durch den Bilanzbezug bestand, wird mit der neuen Regelung aber vermieden. im Übrigen gilt diese Rückgängigmachung auch, wenn kein funktionsgleiches Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt wird, z. B. statt einem benannten Transportfahrzeug ein PKW. Zudem sind die daraus resultierenden Steuernachforderungen gemäß § 233a AO mit 0,5 % je Monat zu verzinsen.

zu f.: Verbleib des angeschafften bzw. hergestellten Wirtschaftsguts in inländischer Betriebsstätte des Betriebes

Hierzu ist anzumerken, dass der Gesetzgeber es für nötig erachtet, damit der Investitionsabzug nicht nachträglich rückgängig gemacht werden muss, dass das Wirtschaftsgut zum einen in einer inländischen Betriebsstätte **im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und dem darauffolgenden Wirtschaftsjahr verbleiben muss**. Zum anderen ist eine mehr als 90 % betriebliche Nutzung für diese Wirtschaftsjahre erforderlich.

Buchungstechnische Behandlung

Dazu ein Beispiel:

Zum 31. Dezember 2008 hat Unternehmer U ein Investitionsabzug für ein anzuschaffendes Transportfahrzeug (neu: 40.000 Euro) in Höhe von 16.000 Euro (40 % von 40.000 Euro) geltend gemacht. Am 12.03.2009 wird dieses Transportfahrzeug für 40.000 Euro angeschafft und wird zu 100 % betrieblich genutzt.

Lösung:

31.12.2008: **Gewinnminderung außerhalb der Bilanz** zu 16.000 Euro; Nachweisführung über Vordruck
als Gebot

31.12.2009: **Gewinnerhöhung außerhalb der Bilanz** durch Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags
16.000 Euro (dabei gilt immer: max. Hinzurechnung nur i.H. des gebildeten Investitionsabzugs!)
als Gebot

31.12.2009: **Gewinnminderung durch Herabsetzung** der Anschaffungskosten i.H. des gebildeten
Investitionsabzugs 16.000 Euro, in der Bilanz
als Wahlrecht

31.12.2009: Minderung der AfA-Bemessungsgrundlage um die **AfA, erhöhte Absetzung,
Sonderabschreibung** (wird nachfolgend behandelt)

Sonderfälle

Natürlich gibt es für jeden Sachverhalt auch Sonderfälle, die beachtet werden müssen, so z.B. wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten größer sind als ursprünglich bei der Bildung des Investitionsabzugs eingeplant.

Beispiel:

U plant einen LKW für 60.000 Euro in 2009 anzuschaffen. Dazu macht er einen Investitionsabzug im Jahr 2008 i. H. v. 24.000 Euro geltend. Dieser Betrag wurde außerhalb der Bilanz gewinnmindernd abgezogen.

In 2009 wird der LKW für nun 65.000 Euro angeschafft. Damit wären 40 % von 65.000 Euro, also 26.000 Euro gewinnerhöhend hinzuzurechnen.

Aber es gilt: Im Wirtschaftsjahr 2008 sind **nur** die gebildeten 24.000 Euro gewinnerhöhend außerhalb der Bilanz hinzuzurechnen (Betriebseinnahme) und die Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen um 24.000 Euro zu mindern (Betriebsausgabe), da dies maximal dem Investitionsabzug 2007 entspricht

Daneben existieren weitere Sonderfälle, die im Einzelfall auch mit dem Steuerberater abzuklären sind und hier nicht abschließend behandelt werden können. So z. B.:

- 40 % der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind kleiner als gebildeter Investitionsabzugsbetrag (Gegenstück zum vorher genannten Fall)
- Unterbliebene Investition oder Investition entspricht nicht der angegebenen Funktion
- Vorzeitige Auflösung des Investitionsabzugsbetrags
- Nutzungsänderung bzw. kein Verbleib in Betriebsstätte

Verlustjahre

Ein steuermindernder Investitionsabzug kann unter den o. g. Voraussetzungen auch geltend gemacht werden, auch wenn dadurch ein Verlust entsteht oder sich erhöht.

3. Sonderabschreibung

Für die Sonderabschreibung nach der neuen Fassung des § 7g ist es nun nicht mehr Voraussetzung, dass auch vorher ein Investitionsabzug in Anspruch genommen wurde. Damit sind die beiden Elemente entkoppelt. Neu ist nun, dass auch, wie beim Investitionsabzug, gebrauchte abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in den Genuss der 20 % Sonderabschreibung kommen. Die Regelung gilt für angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter ab dem 31. Dezember 2007.

Auch für die Sonderabschreibung gelten fast die gleichen Voraussetzungen wie für den Investitionsabzug.

Diese Voraussetzungen sind:

- a. keine Überschreitung der vorgegebenen Größenmerkmale am Ende des Wirtschaftsjahres, welches dem Wirtschaftsjahr der Investition vorangeht. Hier gelten die gleichen Größeneinteilungen wie beim Investitionsabzug. **Wichtig hierzu sind die Änderungen der Größen ab 01.01.2009 befristet für 2 Jahre**
- b. begünstigte Wirtschaftsgüter sind abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens
- c. die betriebliche Nutzung des angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsguts muss ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich sein (s. o. g. 90 % Grenze) und zwar im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauffolgenden Wirtschaftsjahr.

- d. Verbleibensvoraussetzung in der inländischen Betriebsstätte des Betriebs (identisch dem Investitionsabzug)
- e. Sonderabschreibung bis max. 20 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten im Jahr der Anschaffung und Herstellung und in den folgenden vier Jahren

Hierzu ein Beispiel:

Unternehmer U hat im Jahr 2008 einen Investitionsabzug i. H. v. 80.000 Euro gebildet für die Anschaffung einer Maschine i. H. v. 200.000 Euro. In 2009 wird planmäßig diese Maschine für 200.000 Euro angeschafft und ausschließlich betrieblich genutzt. Auch im folgenden Jahr verbleibt die Maschine in der Betriebsstätte.

Lösung:

Im Jahr 2009 steht dem U eine Kürzung der Anschaffungskosten von bis zu 40 % zu. Er nimmt die 40 % voll in Anspruch. Damit geht eine Minderung der AfA-Bemessungsgrundlage i. H. v. 80.000 Euro einher.

Diese 80.000 Euro mindern auch den Gewinn außerhalb der Bilanz.

AfA-Bemessungsgrundlage sind nun 120.000 Euro. Darauf kann U nun eine Sonderabschreibung i. H. v. 20 % geltend machen. Dies entspricht 24.000 Euro. Zusätzlich erhält U noch die lineare AfA von 12,5 %, also 15.000 Euro.

Insgesamt sind dann Gewinnminderungen von 80.000 Euro + 24.000 Euro + 15.000 Euro = 119.000 Euro im Jahr 2009 möglich. Dieser Minderung steht allerdings noch die gewinnerhöhende außerbilanzielle Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags aus dem Jahre 2008 von 80.000 Euro entgegen.

Im Ergebnis wirkt sich die Gewinnminderung dann in Höhe der AfA 39.000 Euro aus.

Sollten die Voraussetzungen der ausschließlichen oder fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung und/oder der Verbleib in einer inländischen Betriebsstätte im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung oder im darauffolgenden Wirtschaftsjahr nicht eingehalten werden, kommt es zu einer Versagung der in Anspruch genommenen Sonderabschreibung. **Diese Versagung wirkt rückwirkend**, d. h. es erfolgt eine Korrektur.

Die Regelungen zu den Sonderabschreibungen gelten auch für Personengesellschaften und Gemeinschaften derart, dass an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft tritt.

Existenzgründer

Für Existenzgründer gilt im Falle der Sonderabschreibung, dass Sie in jedem Fall die Größenmerkmale, wie sie unter a. genannt wurden, erfüllen, d.h. somit begünstigt sind. Dies gilt auch für Anschaffungen und Herstellungen

Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2008

In den Richtlinien wurde nun klargestellt, dass nach Beanspruchung des Investitionsabzugsbetrags der restliche Betrag die AfA-Bemessungsgrundlage darstellt (R 7.3).

Zudem wurde erläutert, dass, falls die Anschaffungs- und Herstellungskosten dieses Wirtschaftsgutes nach Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags einen Wert von weniger als 150 € annehmen, dieses Wirtschaftsgut als GWG (nach den neuen Regeln § 6 Abs. 2 EStG) sofort abzuschreiben ist. Bei einem Restbetrag von 150 € - 1.000 € kommt es in den Sammelposten (R 6.13).

Hinweis:

Merkblätter der Handwerkskammer für München und Oberbayern werden mit größter Sorgfalt erstellt, dennoch kann ein Anspruch auf Vollständigkeit sowie Haftung für die inhaltliche Richtigkeit (mit Ausnahme von Vorsatz oder grobem Verschulden) nicht übernommen werden. Für weitere Auskünfte stehen die Rechts- und Betriebsberater der Handwerkskammer den Mitgliedsbetrieben kostenlos zur Verfügung.

(Stand 01/2009)

**Handwerkskammer für München und Oberbayern, Abteilung Betriebswirtschaftliche
Förderungsmaßnahmen**

Verfasser: Alexander Mademann Telefon 089 5119-235 E-Mail: alexander.mademann@hwk-muenchen.de