

Investitionsabzugsbetrag

Inhalt

1 Einführung

- 1.1 Vorteile im Überblick
- 1.2 Nachteile im Überblick

2 Fragen und Praxisbeispiele

- 2.1 Förderung/steuerliche Auswirkung
- 2.2 Wer kann den Investitionsabzugsbetrag in Anspruch nehmen?
- 2.3 Begrenzung der maximalen Förderung
- 2.4 Was bedeutet „künftige Anschaffung“ und gibt es einen Höchstbetrag?

2.5 Auswirkung von Bildung oder späterer Auflösung des Abzugsbetrags

2.6 Welche Bedingungen werden an die Wirtschaftsgüter geknüpft?

2.7 Können die 40 % des Abzugsbetrags verteilt werden?

2.8 Wann ist der Abzugsbetrag ohne Investition aufzulösen?

2.9 Wie erfolgt der Ansatz des Investitionsabzugsbetrags?

3 Checkliste

1 Einführung

Der Investitionsabzugsbetrag ermöglicht dem Unternehmer/Freiberufler, die Anschaffung zukünftiger beweglicher Wirtschaftsgüter teilweise aus ersparten Steuern zu finanzieren. Der Gewinn des laufenden Jahres wird vorab um bis zu 40 % der Summe für künftige Investitionen gemindert. Die ersparten Steuern können so für die Investition verwendet werden. Im Jahr der späteren Anschaffung/Investition wird der Gewinn wieder um den Investitionsabzugsbetrag erhöht. Durch die Gegenrechnung von Abschreibungen und Sonderabschreibungen wird dies dann steuerlich weitgehend neutralisiert.

Die Nutzung des Investitionsabzugsbetrags und der Sonderabschreibungen bietet dem Unternehmer eine gute Möglichkeit, Steuerspitzen (hohe Grenzsteuersätze) zu vermeiden und/oder „nichtgezahlte Steuern“ zur Finanzierung der geplanten Investition zu nutzen. Darüber hinaus können Gewinnrealisierungen in steuerlich günstigere Jahre verschoben werden. Der Investitionszeitraum von drei Jahren, die nur grobe Festlegung auf das Investitionsgut und die Einbeziehung der Anschaffung von gebrauchten Wirtschaftsgütern bieten hier ein breites Gestaltungsspektrum. Die Nutzung des Investitionsabzugsbetrags bei nur vager Investitionsabsicht bietet aufgrund des Rückgriffs und der Verzinsung von Steuerrückforderungen keine steuerlichen Vorteile.

1.1 Vorteile im Überblick

- Reduzierung der Steuerbelastung im Jahr der Bildung, möglicherweise bei höheren Steuersätzen/Gewinnen als im späteren Jahr der Investition
- Verteilung des Höchstbetrags von 40 % auf bis zu drei Jahre
- Verschieben der Steuerbelastung in Jahre mit niedrigeren Steuersätzen/Gewinnen als im vorherigen Jahr der Bildung
- Erhöhung der Liquidität durch das „Zurückholen“ bereits im Vorjahr gezahlter Steuern bei einem Verlustrücktrag

1.2 Nachteile im Überblick

- Nutzung von „Abschreibungen/Gewinnminderungen“ zukünftiger Investitionen (Vorgriff beim Aufwand)
- fehlende gewinnmindernde Abschreibungsbeträge im Jahr der Investition/des Geldabflusses
- teure (6-prozentige Verzinsung) Steuerrückforderung für frühere Jahre bei ganz oder teilweise nichterfolgter Investition

2 Fragen und Praxisbeispiele

2.1 Förderung/steuerliche Auswirkung

Für die **künftige** Anschaffung oder Herstellung eines **abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens** können bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs-/Herstellungskosten gewinnmindernd abgezogen werden (Investitionsabzugsbetrag).

Beispiel

Gewinn per 31.12.2010 vor Investitionsabzugsbetrag laut Gewinnermittlung:	90.000 €
geplante Investition 2012 in Höhe von:	100.000 €
davon 40 % = Investitionsabzugsbetrag:	40.000 €
zu versteuernder niedriger Gewinn:	50.000 €
Steuerminderung für das Jahr 2010 bei einem Durchschnittsteuersatz von 30 %:	12.000 €
(= 30 % Steuern von 40.000 €: Investitionsabzugsbetrag = 12.000 €)	

Im Jahr der Investition, also 2012, wird der Gewinn wieder um den Investitionsbetrag erhöht, und im Gegenzug wird der Gewinn um die Abschreibung, ggf. die Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG, in Höhe von 20 % gemindert.

Voraussetzung für die Begünstigung:

- Künftige Anschaffung oder Herstellung von beweglichen Anlagegütern (z.B. Lkws, Maschinen); auch gebrauchte Güter sind begünstigt.
- Die Anschaffung oder Herstellung muss in den folgenden drei Jahren nach der Bildung des Abzugsbetrags erfolgen, also bis Ende 2013 beim in der Gewinnermittlung für 2010 gebildeten Investitionsabzugsbetrag.
- Das Wirtschaftsgut muss anschließend zu mindestens 90 % betrieblich genutzt werden. Daher kommt die Förderung bei Einzelunternehmern für Pkws kaum in Betracht, da sie in der Regel zu mehr als 10 % privat genutzt werden.

2.2 Wer kann den Investitionsabzugsbetrag in Anspruch nehmen?

Bei Unternehmern, Selbständigen, Freiberuflern, Landwirten, Personen- und Kapitalgesellschaften, die ihren Gewinn im Rahmen einer **Bilanzierung** (§ 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG) ermitteln, **darf das Betriebsvermögen zum Ende des Jahres** der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags **235.000 €** (Geschäftsjahre 2009 und 2010: 335.000 €) **nicht übersteigen**. Bei Landwirten darf der Wirtschaftswert nicht größer als 125.000 € (2009 und 2010: erhöht auf 175.000 €) sein.

Unter „**Betriebsvermögen**“ ist das **Eigenkapital des Unternehmens** zu verstehen. Dies kann beispielsweise bei Kapitalgesellschaften aus der Summe aus dem Stammkapital, dem Gewinn-/Verlustvortrag, den freien Rücklagen und dem laufenden Jahresgewinn bestehen. Das „Betriebsvermögen“ gilt nicht personen-, sondern betriebsbezogen und ist für jeden Betrieb des Unternehmers separat zu ermitteln. Bei einer Betriebsaufspaltung wird ebenso das Betriebsvermögen für jeden einzelnen Betrieb geprüft. Es erfolgt keine Zusammenrechnung der Betriebsvermögen.

Hinweis

Das **Eigenkapital des Unternehmens ist unter Umständen gestaltbar**. Beim Personenunternehmen kann es durch Entnahmen und Einlagen und die Höhe des Gewinns, bei Kapitalgesellschaften durch Gewinnausschüttungen und die Höhe des Gewinns beeinflusst werden.

Bei Unternehmern, Selbständigen und Freiberuflern, die ihren Gewinn im Rahmen einer **Einnahmen-Überschuss-Rechnung** (§ 4 Abs. 3 EStG) ermitteln, **darf der Gewinn 100.000 €** (Geschäftsjahre 2009 und 2010: 200.000 €) vor Abzug des Investitionsabzugsbetrags **nicht übersteigen**. In diesem Fall spielt die Größe des Betriebsvermögens keine Rolle.

Maßgebend sind Betriebsvermögen oder Gewinn des Jahrs, in dem der Investitionsabzugsbetrag vorgenommen wird. Er ist betriebs- und nicht personenbedingt und kann von einem Unternehmer für jeden seiner Betriebe in Anspruch genommen werden.

Hinweis

Werden die maßgebenden Betriebsgrößenobergrenzen des Abzugsjahrs aufgrund einer nachträglichen Änderung (z.B. zusätzliche Aktivierung eines Wirtschaftsguts, Erhöhung des Gewinns) überschritten, wird der entsprechende Steuerbescheid geändert, sofern das verfahrensrechtlich noch möglich ist.

2.3 Begrenzung der maximalen Förderung

Der Gewinn kann maximal um **40 %** der Anschaffungs- und Herstellungskosten eines in den **folgenden drei Jahren** anzuschaffenden beweglichen Wirtschaftsguts gemindert werden. Die Summe der am Ende des Wirtschaftsjahrs in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbeträge darf je Betrieb 200.000 € nicht übersteigen. Dieser Betrag vermindert sich um die in den drei vorangegangenen Jahren berücksichtigten Abzugsbeträge, die noch „vorhanden“ sind - also entweder noch nicht dem Gewinn wieder hinzugerechnet oder rückgängig gemacht wurden.

2.4 Was bedeutet „künftige Anschaffung“ und gibt es einen Höchstbetrag?

Die Investitionsabsicht muss für die **drei Jahre vorliegen, die dem Jahr der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags folgen** (§ 7g Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Beispiel

Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags im Jahr 2010 (Gewinnminderung im Jahr 2010). Investition in den Jahren 2011, 2012 und spätestens 2013.

Der Investitionsabzugsbetrag wird nur dann anerkannt, wenn das geplante Wirtschaftsgut in den beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen hinreichend bezeichnet wird, und sowohl die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten als auch der voraussichtliche Investitionszeitpunkt angegeben werden. Dabei ist die Investitionsabsicht glaubhaft zu machen. Sie ist nicht glaubhaft, wenn sie nicht sinnvoll, nicht finanzierbar oder insgesamt nicht plausibel erscheint.

Das anzuschaffende Wirtschaftsgut muss nur seiner Funktion nach benannt werden, ein genaues Modell oder eine Bestellung sind nicht erforderlich. Sammelbezeichnungen wie „Büroausstattung“ oder „Fahrzeug“ genügen allerdings nach wie vor nicht.

In Jahren vor Abschluss der Betriebseröffnung kann ein Investitionsabzugsbetrag für die künftige Anschaffung oder Herstellung nur in Anspruch genommen werden, wenn die Investitionsentscheidungen hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen ausreichend konkretisiert sind. Darüber hinaus ist erforderlich, dass das Wirtschaftsgut bis zum Ende des Jahres, in dem der Abzug vorgenommen wird, verbindlich bestellt worden ist. Im Falle der Herstellung muss eine Genehmigung verbindlich beantragt oder mit der Herstellung des Wirtschaftsguts bereits tatsächlich begonnen worden sein.

Hinweis

Die gleichen verschärften Voraussetzungen wie bei einer Betriebseröffnung gelten auch für eine geplante wesentliche Erweiterung eines bereits bestehenden Betriebs.

2.5 Auswirkung von Bildung oder späterer Auflösung des Abzugsbetrags

Wird in der Gewinnermittlung für 2010 ein solcher Abzugsbetrag vorgenommen und die Investition im Jahr 2011 durchgeführt, ergeben sich für den Steuergewinn folgende Auswirkungen:

- Der Gewinn 2010 erhöht sich um 40 % der angefallenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, höchstens aber um den abgezogenen Abzugsbetrag.

- Beim Erwerb im Jahr 2011 kommt es zu einer Hinzurechnung des aufgelösten Abzugsbetrags und somit zu einer Gewinnerhöhung. Dies wird jedoch dadurch kompensiert, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts in Höhe des Hinzurechnungsbetrags gewinnmindernd abgeschrieben werden. Erst die so geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilden die Bemessungsgrundlage für die weiteren Abschreibungen.
- Als weitere Abschreibung kann zunächst die lineare oder degressive AfA entsprechend der Nutzungsdauer vorgenommen werden. Zusätzlich kann eine Sonder-AfA von 20 % geltend gemacht werden, entweder im Investitionsjahr in voller Höhe oder alternativ durch eine Verteilung auf bis zu fünf Jahre.

Beispiel

Voraussichtlicher Kauf eines Anlageguts von 50.000 €, Nutzungsdauer zehn Jahre, tatsächliche Anschaffung im Januar 2011

Abzugsbetrag 2010 (40 % von 50.000 €)	- 20.000 €
Investitionsjahr 2011	
Hinzurechnung des 2010 abgezogenen Betrags	+ 20.000 €
Anschaffungskosten	50.000 €
Minderung der AK	- 20.000 €
Bemessungsgrundlage für die AfA	30.000 €
lineare AfA (10 % von 30.000 €)	- 3.000 €
Sonder-AfA (20 % von 30.000 €)	- 6.000 €
Gewinnminderung 2010/11 zusammen	- 29.000 €

Sofern der Investitionsbetrag nicht exakt der späteren Investitionssumme entspricht, sind zwei Fälle zu unterscheiden:

- Sofern die tatsächlichen Anschaffungskosten später höher ausfallen, als mit dem Investitionsabzugsbetrag zunächst prognostiziert, darf in Höhe der übersteigenden Differenz keine gewinnmindernde Kürzung der AfA-Bemessungsgrundlage vorgenommen werden. Daher ist es nicht möglich, vorab nur einen Investitionsabzugsbetrag von 1 € in Anspruch zu nehmen und dann bei der Investition 40 % des Kaufpreises geltend zu machen.
- Übersteigt der Investitionsabzugsbetrag 40 % der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, kann der Restbetrag für innerhalb des verbleibenden Investitionszeitraums nachträglich anfallende Kosten verwendet werden.

Soweit diese allerdings nicht entstehen, ist der noch nicht hinzugerechnete Investitionsabzugsbetrag rückgängig zu machen. Eine Übertragung von Restbeträgen auf andere Wirtschaftsgüter ist auch nicht zulässig, wenn das andere Wirtschaftsgut funktionsgleich ist.

Die Auflösung eines gebildeten Investitionsabzugsbetrags wird auch bei GWG vorgenommen. Insoweit mindern sich Sofortabschreibung und Wert für die Sammelbewertung.

Beispiel

Kauf von Schreibtisch für 200 € und PC von 1.100 €. Für beide Güter war ein Investitionsabzugsbetrag gebildet worden. Die Bemessungsgrundlage für die AfA beim Schreibtisch beträgt 120 € (200 € - 80 €), so dass der Sofortabzug als GWG möglich ist. Beim PC sind es 660 € (1.100 € - 400 €), so dass der Computer in die Sammelbewertung für Güter mit Preisen bis 1.000 € einzustellen und pauschal über fünf Jahre abzuschreiben ist.

2.6 Welche Bedingungen werden an die Wirtschaftsgüter geknüpft?

- **Bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens** (auch GWG bis 150 € bzw. 410 € oder Sammelposten-GWG bei Preisen bis 1.000 €).
- Der Abzugsbetrag ist nicht nur für neue, sondern auch für gebrauchte bewegliche Wirtschaftsgüter zulässig.
- Nichtbegünstigt sind unbewegliche Wirtschaftsgüter (z.B. Grundstücke) sowie Investitionen am Gebäude (z.B. eine Dachphotovoltaikanlage) und immaterielle Wirtschaftsgüter (z.B. Software).
- Das anzuschaffende Wirtschaftsgut muss dem Finanzamt gegenüber **seiner Funktion nach benannt werden**. (Beispiel: Anschaffung eines Transportfahrzeugs: Kann Lkw oder Stapler sein!)
- Die **betriebliche Nutzung** des anzuschaffenden Wirtschaftsguts muss **mindestens 90 %** betragen.
- Das Wirtschaftsgut muss **für den Betrieb genutzt werden** und einen **räumlichen Bezug zum Betrieb** haben. Damit entfällt die Förderung für **weitervermietete Wirtschaftsgüter**. Eine außerbetriebliche Nutzung für einen anderen Betrieb des Unternehmers oder eine Privatnutzung ist schädlich.
- Das angeschaffte Wirtschaftsgut muss **mindestens zwei Jahre im Betrieb** verbleiben

(Ausnahme: Verschrottung wg. Zerstörung u.a.). Werden diese sogenannten Verbleibensvoraussetzungen nicht erfüllt, erfolgt die „Rückabwicklung“ des Investitionsabzugsbetrags durch Änderung der entsprechenden Steuerbescheide und Verzinsung der Steuernachforderung (siehe unten).

- Es muss sich um ein **Wirtschaftsgut des Anlagevermögens** handeln, das dem Unternehmen länger als ein Jahr dient. Es ist allerdings nicht schädlich, wenn das Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung/Herstellung vom Umlaufvermögen in das Anlagevermögen überführt wird.

2.7 Können die 40 % des Abzugsbetrags verteilt werden?

Für das begünstigte Wirtschaftsgut kann ein Investitionsabzugsbetrag nur in einem Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden. Erhöhen sich die prognostizierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach dem Abzugsjahr, können bis zu 40 % dieser zusätzlichen Aufwendungen den ursprünglichen Abzugsbetrag erhöhen, soweit dadurch der für das Abzugsjahr geltende Höchstbetrag nicht überschritten wird und die Steuerfestsetzung des Abzugsjahrs verfahrensrechtlich noch änderbar ist.

Dagegen können Bestandteile der berücksichtigungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die wegen des Höchstbetrags nicht im Abzugsjahr abgezogen werden konnten, nicht in einem Folgejahr geltend gemacht werden. Entsprechendes gilt auch dann, wenn im Abzugsjahr nicht der höchstmögliche Abzugsbetrag von 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen wurde.

2.8 Wann ist der Abzugsbetrag ohne Investition aufzulösen?

Erfolgt später keine Investition oder liegen die Anschaffungskosten unter den ursprünglich geplanten Anschaffungskosten, so werden die **Steuerbescheide** des Jahres, in dem der Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wurde, **berichtigt**. Dies führt **rückwirkend** zur einer Erhöhung des Steuersatzes für das Jahr der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags und zu einer **Verzinsung** des Nachzahlungsbetrags mit 6 % p.a., wenn der ursprüngliche Bescheid mehr als 15 Monate nach Ablauf des Veranlagungszeitraums geändert wird. Dies soll den entstandenen Vorteil aus der Steuerstundung ausgleichen.

Beispiel

Im Einkommensteuerbescheid für 2009 wurde ein Investitionsabzugsbetrag abgezogen. Mangels Erwerb wird dieser

postwendend im Jahr 2010 wieder aufgelöst. Der am 14.12.2010 bekannt gegebene berichtigte Bescheid führt zu einer Nachzahlung von 7.000 €. Zu verzinsen sind 7.000 € für die Zeit vom 01.04.2010 bis zum 14.12.2010. Das sind acht volle Monate und somit 280 € ($7.000 \text{ €} \times 0,5 \% \times 8$).

Eine Berichtigung sollte stets unmittelbar dann erfolgen, wenn die Aufgabe der Investitionsabsicht erkennbar ist, um später eine hohe Nachverzinsung zu vermeiden.

Durch diese Verzinsungsregelung ist die früher beliebte Möglichkeit entfallen, einen Minderungsposten für künftige Investitionen in einem Jahr mit hoher **Progression** zu bilden und in einem Jahr mit niedrigerem Steuersatz aufzulösen – ohne tatsächliche Investition.

Denkbar ist eine wiederholte Beanspruchung von Investitionsabzugsbeträgen für bestimmte Investitionen nach Ablauf des vorangegangenen Investitionszeitraums. Das ist aber nur zulässig, wenn der Unternehmer oder Freiberufler ausreichend begründet, weshalb die Investitionen trotz gegenteiliger Absichtserklärung bislang noch nicht durchgeführt wurden, aber dennoch weiterhin geplant sind.

Weitere Sachverhalte, wann ein Investitionsabzugsbetrag vorzeitig aufzulösen ist:

- Es wurde zwar investiert, das Wirtschaftsgut ist aber nicht begünstigt.
- Es liegt eine Betriebsveräußerung oder -aufgabe vor.
- Ein Rechtsnachfolger (Erbe oder Beschenkter) will die vom Vorgänger geplante Investition nicht durchführen.
- Anschaffung oder Herstellung eines nichtfunktionsgleichen Wirtschaftsguts.
- Freiwillige Rückgängigmachung des Abzugsbetrags vor Ablauf des Dreijahreszeitraums.
- Nichteinhaltung der Verbleibens- und Nutzungsfristen im Betrieb.
- Es erfolgt eine schädliche Verwendung, weil das Wirtschaftsgut vor dem Ende des der Investition folgenden Geschäftsjahrs aus dem begünstigten Betrieb ausscheidet oder dort nicht mehr zu mindestens 90 % betrieblich genutzt wird.

2.9 Wie erfolgt der Ansatz des Investitionsabzugsbetrags?

Liegen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags vor, kann der Gewinn entsprechend gemindert werden. Bei einer Gewinnermittlung durch Bilanzierung erfolgt der Abzug außerhalb der Bilanz. Die notwendigen Angaben zur Funktion des begünstigten Wirtschaftsguts und zur Höhe der voraus-

sichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten müssen sich aus den der Steuererklärung beizufügenden Unterlagen ergeben (z.B. in Form einer Anlage zur steuerlichen Gewinnermittlung).

Bei einer Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags ist der Gewinn zu erhöhen. Dabei erfolgt die Hinzurechnung außerhalb der Bilanz. Die Minderung der Investitionskosten des begünstigten Wirtschaftsguts ist durch eine erfolgswirksame Kürzung der entsprechenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen (Buchung: außerordentlicher Aufwand an Wirtschaftsgut).

Unternehmer oder Freiberufler haben den maßgebenden Sachverhalt für die Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags spätestens mit Abgabe der Steuererklärung für das Wirtschaftsjahr anzuzeigen, in dem das die Rückabwicklung auslösende Ereignis (z.B. Ablauf der Investitionsfrist, schädliche Verwendung) eintritt.

Der Investitionsabzugsbetrag konnte erstmals für Wirtschaftsjahre angewendet werden, die nach dem Tag der Gesetzesverkündung am 14.08.2007 enden. Bei einem nicht vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr war eine Anwendung damit erstmals für das gesamte Jahr 2007 möglich.

3 Checkliste

Gültigkeit	Wirtschaftsjahr-Ende ab 17.08.2007
Bildung	Gewinnminderung außerhalb der Bilanz
Höchstbetrag	bis zu 200.000 €
Begünstigte Wirtschaftsgüter	- abnutzbare bewegliche - gebraucht und neu
Betriebsgrößenmerkmal	
Bilanz	235.000 €/335.000 €
Überschuss Freiberufler	100.000 €/200.000 €
Wirtschaftswert Landwirt	125.000 €/175.000 €
Existenzgründer	Keine Sonderprivilegien
Investition	folgende drei Jahre
Nutzung	mehr als 90 % betrieblich
Dokumentation	Funktion in Stichworten und voraussichtlicher Erwerbzeitpunkt
Auflösung bei Anschaffung	- Gewinnerhöhung um Investitionsabzugsbetrag - Minderung der AfA-Bemessungsgrundlage - Gewinnauswirkung 0
Auflösung ohne Investition	rückwirkende Gewinnerhöhung im Jahr der Bildung mit Steuerverzinsung

Ihr Steuerberater steht Ihnen gerne für weitere Fragen zur Verfügung.

Rechtsstand: August 2010

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.