



Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen nach § 7g Einkommensteuergesetz

I. Einführung

Mit § 7g Einkommensteuergesetz (EStG) hat der Gesetzgeber eine Rechtsnorm geschaffen, die einen Preis dafür verdient hätte, beim Leser für größtmögliche Verwirrung zu sorgen. Im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 wurde § 7g EStG zwar neu gefasst und an einigen Stellen verschlankt, andererseits wurden auch einige Voraussetzungen verändert und/oder eingeschränkt, so dass die Vorschrift nach wie vor eine intensive Beschäftigung mit der Materie erfordert. Zusätzlich sind die relevanten Schwellenwerte mit dem "Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung" vom 21. Dezember 2008 (Konjunkturpaket) für einen auf zwei Jahre befristeten Zeitraum erhöht worden. Eine professionelle und kostenintensive Beratung dürfte weiterhin unumgänglich sein; dies aber wird dem Ziel der Norm, mittelständische Unternehmen zu fördern, nicht gerecht.

Diesen Widerspruch vorangeschickt, hat der vorliegende Beitrag nicht den Anspruch, alle Problemfelder des § 7g EStG umfassend darzustellen. Es soll lediglich versucht werden, den Einstieg in diese komplizierte Materie zu erleichtern und besonders auf die Änderungen der Vorschrift einzugehen.

II. Grundsätze der Absetzung für Abnutzung

In § 7 EStG ist vorgeschrieben, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes nicht bereits im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in vollem Umfang geltend gemacht werden können, wenn das Wirtschaftsgut abnutzbar ist (Gegenbeispiel: Grund und Boden) und der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut erfahrungsgemäß mehr als ein Jahr zur Erzielung von Einkünften gebraucht. In diesem Fall müssen die Anschaffungs- und Herstellungskosten auf die Jahre der gewöhnlichen Nutzungsdauer aufgeteilt werden (so genannte Absetzung für Abnutzung: AfA). Hiermit soll der Aufwand für das Wirtschaftsgut auf die Periode der wirtschaftlichen Nutzung verteilt und der periodische Werteverzehr dargestellt werden. Der Aufwand durch Anschaffung oder Herstellung wirkt sich also erst verzögert (quasi in Häppchen) gewinnmindernd aus.

Für die Aufteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer schreibt das Gesetz das Standardverfahren der linearen AfA vor. Hierbei werden die Kosten gleichmäßig auf die Jahre der Nutzungsdauer verteilt. Mit dem Konjunkturpaket ist weiterhin eine degressive Abschreibung für die Jahre 2009 und 2010 (wieder-)eingeführt worden. Sie beträgt 25 Prozent, höchstens jedoch das Zweieinhalbfache der linearen AfA.

Hiervon nicht betroffen sind geringwertige Wirtschaftsgüter (Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis 1.000 Euro ohne Umsatzsteuer, die entweder direkt in voller Höhe abziehbar sind oder in einen Sammelposten einzustellen sind).

Neben den Standardverfahren gibt es noch eine Reihe weiterer besonderer Abschreibungsmethoden, zum Beispiel für Gebäude in § 7 Absatz 5 EStG. Eine der besonderen Abschreibungsmethoden stellt auch die Sonderabschreibung nach § 7g EStG dar. Mit ihr sollen kleine und mittlere Betriebe gefördert werden.

III. Bildung eines Investitionsabzugsbetrags

Für Wirtschaftsgüter, die nach dem 17.12.2007 angeschafft oder hergestellt wurden, ist die Bildung eines außerbilanziellen Investitionsabzugsbetrags möglich.

1. Grundsätzliches zur Technik und Höhe des Investitionsabzugs

Der Gesetzgeber gestattet dem Steuerpflichtigen einen "gewinnmindernden Abzug" von bis zu 40 Prozent der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens.

Anders als die bisherige Fassung des § 7g EStG, die die Bildung einer Rücklage in der Bilanz selbst normierte, ist der Investitionsabzug nunmehr außerhalb der Gewinnermittlung vorzunehmen. Der Investitionsabzugsbetrag wirkt aber nach wie vor wie eine Vorverlagerung der Abschreibung: Er mindert das steuerliche Ergebnis des Betriebes bereits vor der tatsächlichen Anschaffung.

Beispiel: Unternehmer U hat im Jahr 01 einen Überschuss der Einnahmen über Ausgaben von 100. Im Jahr 02 beträgt der Überschuss voraussichtlich 50. U kann durch einen Investitionsabzugsbetrag in 01 in Höhe von 25, die im Jahr 02 aufgelöst wird, erreichen, dass in beiden Jahren ein Gewinn von 75 als steuerliche Bemessungsgrundlage zu Grunde gelegt wird. Er erreicht hiermit neben dem Zinseffekt durch die Steuerstundung eine Steuerminderung durch Aushebeln der Progression (ähnlich der Steuerminderung bei der Zusammenveranlagung).

Der Investitionsabzugsbetrag ermöglicht es dem Unternehmer damit zum Beispiel einen außerordentlichen einmaligen Gewinn am Jahresende (Weihnachtsgeschäft) zu neutralisieren.

2. Begünstigte Betriebe

Betriebe, die ihren Gewinn durch Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Absatz 3 EStG ermitteln, sind begünstigungsfähig, soweit ihr Gewinn nicht 100.000 Euro übersteigt. Durch das Konjunkturpaket wurde diese Schwelle für die Jahre 2009 und 2010 auf 200.000 Euro angehoben. Insoweit bringt die Neuregelung des § 7g EStG eine Verschärfung mit sich, da bisher sämtliche Einnahme-Überschuss-Rechner unabhängig von ihrem Gewinn einbezogen waren.

Wird der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, darf das Betriebsvermögen (Eigenkapital) in der Steuerbilanz im Jahr des Abzugs (Altfassung: Im vorangegangenen Jahr) nicht mehr als 235.000 Euro betragen haben (so genannte kleine und mittlere Unternehmen = KMU). Durch das Konjunkturpaket wurde diese Schwelle für die Jahre 2009 und 2010 auf 335.000 Euro angehoben.

3. Bewegliche Anlagegüter

Begünstigt sind nur bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, diese können auch geringwertig sein. Nicht erfasst werden also unbewegliche Wirtschaftsgüter (wie zum Beispiel Grundstücke oder Markenrechte) und Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (Wirtschaftsgüter, die zum Verbrauch oder Absatz bestimmt sind).

Im Vergleich zur Altfassung müssen die anzuschaffenden Wirtschaftsgüter aber nicht mehr notwendigerweise neu sein. Dies ist als Erweiterung des Anwendungsbereichs zu begrüßen, zumal hierdurch vielfach Streitigkeiten mit dem Finanzamt darüber vorgebeugt wird, ab wann ein Wirtschaftsgut als neu zu betrachten ist.

4. Anschaffungskosten höchstens 200.000 Euro

Die Anschaffungskosten aller am Bilanzstichtag nach § 7g EStG gebildeten Rücklagen dürfen höchstens 200.000 Euro (Altfassung: 154.000 Euro) betragen. Die bisherige erweiternde Regelung für Existenzgründer mit einem Höchstbetrag von 307.000 Euro ist allerdings ersatzlos gestrichen worden.

In der Praxis kommt der Obergrenze allenfalls noch bei freiberuflichen Praxen Bedeutung zu, da in allen anderen Fällen die Beschränkung auf KMU in der Regel Investitionen in dieser Größenordnung verhindern dürfte.

5. Beabsichtigte Investition in den nächsten drei Jahren

Nach dem Wortlaut des § 7g Absatz 1 S. 2 EStG ist für den Investitionsabzugsbetrag erforderlich, dass der Unternehmer "beabsichtigt", das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich in einem der dem Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden drei Wirtschaftsjahre (Altfassung: Zwei Jahre) angeschafft oder hergestellt wird. Die voraussichtliche Investition ist bei Bildung jedes einzelnen Abzugsbetrags (für jedes Wirtschaftsgut ist ein gesonderter Abzugsbetrag zu bilden) "seiner Funktion nach" zu benennen. Zuletzt ist das Wirtschaftsgut mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres im Inland betrieblich oder fast ausschließlich betrieblich zu nutzen.

Während der Terminus "beabsichtigt" eine Verschärfung zur alten Rechtslage bewirken könnte, stellt die lediglich funktionale Beschreibung des anzuschaffenden Wirtschaftsguts eine Erleichterung dar: Zum Nachweis der Investitionsabsicht ist nach einem neuen BMF-Schreiben (vom 8. Mai 2009) die Vorlage eines Investitionsplanes oder gar einer festen Bestellung aber jedenfalls nicht erforderlich. Was die Funktionsbeschreibung der Investition betrifft, so ist die betriebsinterne Bestimmung stichwortartig darzulegen. So kommen dem BMF zufolge Aussagen wie "Möbel für Sitz- und Schreibgelegenheit" oder "EDV-Technik für Buchhaltung und Schriftverkehr" in Betracht. Sammelbezeichnungen wie "Maschinen" oder "Fuhrpark" sollen nicht ausreichen.

Je enger Abzugsbetrag und Investitionszeitpunkt zeitlich zusammenfallen, desto konkreter müssen die Angaben sein, um kritische Fragen der Finanzverwaltung zu vermeiden. Wird ein Abzugsbetrag etwa erst im Einspruchsverfahren begehrt, so muss der Steuerpflichtige nach Ansicht des BMF darlegen, aus welchen Gründen der Abzugsbetrag trotz voraussichtlicher Investitionsabsicht nicht bereits in den maßgeblichen Wirtschaftsjahren abgezogen worden ist. Der Steuerpflichtige muss dann anhand geeigneter Unterlagen oder Erläuterungen glaubhaft machen, dass im Wirtschaftsjahr der Bildung des Abzugsbetrags eine voraussichtliche Investitionsabsicht bestanden hat. Die Behauptung, der Abzug des Investitionsabzugsbetrags sei versehentlich unterblieben, reicht der Finanzverwaltung in diesem Fall gerade nicht aus.

6. Zulässige Höhe der Investitionsabzugsbetrags

Die maximal zulässige Höhe des Investitionsabzugsbetrags beträgt 40 Prozent der zu erwartenden Anschaffungskosten.

Nach der alten Rechtslage war für die Bildung einer Sonderabschreibung (siehe unten) die vorherige Bildung einer Investitionsrücklage nach § 7g EStG zwingend erforderlich. Dies hatte dazu geführt, dass insoweit Rücklagen von lediglich 1 Euro "auf Verdacht" gebildet wurden. Dies ist mit dem neuen § 7g EStG nicht mehr erforderlich.

IV. Auflösung des Investitionsabzugsbetrags

Hat der Steuerpflichtige nach den zuvor beschriebenen Grundsätzen einen Abzug vorgenommen, so muss er diesen bei Anschaffung/Herstellung oder spätestens nach drei Jahren gewinnerhöhend wieder hinzurechnen. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten des Wirtschaftsguts verringern sich entsprechend.

1. Zeitpunkt der Auflösung

Der Investitionsabzugsbetrag muss gewinnerhöhend hinzugerechnet werden, sobald das anvisierte Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt wird. Sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten geringer als die bei der Vornahme des Abzugs angenommenen Kosten, ist der Abzug in Höhe des Differenzbetrags rückgängig zu machen.

Nach drei Jahren ist der Abzugsbetrag auch dann rückgängig zu machen, wenn kein Wirtschaftsgut angeschafft wurde. Eine Sonderabschreibung ist in diesem Fall nicht möglich, es findet vielmehr eine rückwirkende Neuveranlagung statt (siehe unten).

2. Neuveranlagung

§ 7g EStG enthält für die Fälle der Rückgängigmachung des Abzugs eine spezielle Korrekturvorschrift für die Veranlagung des Abzugsjahres. Hierdurch kommt es in Verbindung mit den allgemeinen steuerlichen Regeln zu einer Verzinsung mit 6 Prozent pro Jahr. Nach der bisherigen Rechtslage hatte ein besonderer Gewinnzuschlag in Höhe von 6 Prozent zu erfolgen, so dass die Neufassung hier lediglich eine veränderte Systematik bringt.

Die zu einer Verzinsung von 6 Prozent führende Neuveranlagung soll die infolge nicht erfüllter Investitionsversprechen in Anspruch genommenen Steuervorteile wieder ausgleichen. In folgenden Fällen ist eine Neuveranlagung durchzuführen:

- Die geplante Investition wird überhaupt nicht durchgeführt.
- Die Anschaffung findet außerhalb der Drei-Jahres-Frist statt.
- Es wird ein Wirtschaftsgut mit anderer Funktion angeschafft.
- Die Anschaffungskosten bleiben hinter dem geschätzten Betrag zurück (hier anteilige Rückgängigmachung).
- Das angeschaffte Wirtschaftsgut wird nicht bis zum Ende des der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte fast ausschließlich betrieblich genutzt (hier ist wohl davon auszugehen, dass das Wirtschaftsgut nicht mehr als 10 Prozent außerbetrieblich genutzt werden darf).

V. Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Sonderabschreibung nach § 7g Absatz 5 und 6 EStG

Die hier beschriebenen Regelungen gelten für alle Wirtschaftsgüter, die am dem 01.01.2008 angeschafft oder hergestellt werden.

Ein Steuerpflichtiger kann im Jahr der Anschaffung beziehungsweise Herstellung des Wirtschaftsgutes und in den folgenden vier Jahren eine Sonderabschreibung nach § 7g Absatz 5 und 6 EStG geltend machen. Anders als noch bei der bisherigen Rechtslage ist es nicht mehr erforderlich, vor der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung auch eine Ansparabschreibung (jetzt: Investitionsabzugsbetrag) vorgenommen zu haben. Hierdurch sind also die bisherigen - sinnlosen - Ansparabschreibungen "auf Verdacht" in Höhe von 1 Euro hinfällig geworden.

Für die Sonderabschreibung sind die folgenden Voraussetzungen erforderlich:

1. Begünstigte Betriebe

Ermittelt der Steuerpflichtige seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich darf das Betriebsvermögen (auch) in der Steuerbilanz, die dem Jahr der Anschaffung oder Herstellung vorangeht, nicht mehr als 235.000 Euro - für die Jahre 2009 und 2010 nicht mehr als 335.000 Euro - betragen haben. Ermittelt er den Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung, muss sein Gewinn unter 100.000 - für die Jahre 2009 und 2010 unter 200.000 Euro - Euro liegen.

2. Verbleibensfrist

Das Wirtschaftsgut muss im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauf folgenden Wirtschaftsjahr in einer inländischen Betriebsstätte verbleiben. Hiermit soll sichergestellt werden, dass der im Augenblick der Anschaffung beziehungsweise Herstellung bestehende räumliche Zusammenhang mit der inländischen Betriebsstätte für den genannten Zeitraum nicht gelöst wird.

3. Höhe und Dauer der Sonderabschreibung

Die Höhe der Sonderabschreibung beträgt im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden vier Jahren insgesamt bis zu 20 Prozent der Anschaffungskosten. Mit der Unternehmenssteuerreform ist die bisherige degressive AfA abgeschafft worden, so dass lediglich die lineare AfA verbleibt. Das Konjunkturpaket ermöglicht jedoch - wie oben dargestellt - eine degressive Abschreibung in den Jahren 2009 und 2010 in Höhe von 25 Prozent, höchstens jedoch mit dem Zweieinhalbfachen der linearen AfA. Die Sonderabschreibung kann neben den übrigen Abschreibungen geltend gemacht werden.

VI. Besonderheiten für Existenzgründer

Existenzgründer genossen in der Altfassung des § 7g EStG erhebliche zusätzliche Vergünstigungen. Diese sind mit der Neuregelung weggefallen.

Somit bleibt als einzige "Vergünstigung" von Existenzgründern, dass sie im Jahr der Betriebseröffnung stets die Größenmerkmale erfüllen, weil es für sie kein vorangegangenes Wirtschaftsjahr gibt.

VII. Zusammenfassung

Sowohl die Sonderabschreibung, als auch die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags verschaffen dem Unternehmer im Regelfall (lediglich) eine Steuerstundung für bis zu drei Jahre. Dem Unternehmer erwachsen hierdurch Zins- und Liquiditätsvorteile.

Werden die Investitionspläne nicht realisiert, kassiert der Fiskus durch die Neuveranlagung im Ergebnis die Zinsvorteile wieder ein.

Durch die Unternehmensteuerreform hat sich die Handhabung des § 7g EStG zwar etwas erleichtert, weil sie systematisch bereinigt wurde und einige komplizierte Regelungen weggefallen sind. Jedoch sind auch Änderungen vorgenommen worden, die sich nachteilig auswirken können. Hierzu zählen etwa die Einführung einer Gewinnschranke für Einnahmen-Überschuss-Rechner oder die Abschaffung der Begünstigungen für Existenzgründer. Insofern sollte jeder Unternehmer selbst prüfen, inwieweit er von der Neufassung profitieren kann oder nicht.

Hinweis: Dieses Merkblatt soll - als Service Ihrer IHK Köln - nur erste Hinweise geben und erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Obwohl es mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt wurde, kann eine Haftung für die inhaltliche Richtigkeit nicht übernommen werden.

Mitgliedsunternehmen der IHK Köln und solche Personen, die in der Region Köln die Gründung eines Unternehmens planen, erhalten weitere Informationen.

Stand: Mai 2009

Ihr(e) Ansprechpartner(in):

Ellen Lindner

Tel. 0221 1640-303

Fax 0221 1640-369

E-Mail: ellen.lindner@koeln.ihk.de

Dr. Tobias Rolfes

Tel. 0221 1640-305

Fax 0221 1640-369

E-Mail: tobias.rolfes@koeln.ihk.de

Industrie- und Handelskammer zu Köln

Unter Sachsenhausen 10 - 26

50667 Köln

www.ihk-koeln.de