

Investitionsabzugsbetrag

Inhalt

1 Einführung

1.1 Vorteile

1.2 Nachteile

2 Vergleich zur Ansparrücklage

3 Einzelheiten und Praxisbeispiele

3.1 Voraussetzungen der Förderung

3.2 Wer kann sie in Anspruch nehmen?

3.3 Grenzen der Förderung

3.4 Wie konkret muss die Absicht sein?

3.5 Gibt es auch vor Betriebsstart Förderung?

3.6 Auswirkungen von Bildung und Auflösung des Abzugsbetrags

3.7 Welche Wirtschaftsgüter werden gefördert?

3.8 Können die 40 % des Abzugsbetrags verteilt werden?

3.9 Wann ist der Abzugsbetrag ohne Investition aufzulösen?

3.10 Wie erfolgt der Ansatz des Investitionsabzugsbetrags?

4 Exkurs: Solaranlagen

5 Checkliste für den schnellen Überblick

1 Einführung

Der Investitionsabzugsbetrag ermöglicht es Unternehmern, Freiberuflern und Landwirten - als Bilanzierende oder Einnahmenüberschussrechner -, die Anschaffung zukünftiger beweglicher Wirtschaftsgüter im Rahmen ihrer Gewinneinkünfte teilweise aus ersparten Steuern zu finanzieren. Das steuerliche Jahresergebnis bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit und aus Land- und Forstwirtschaft des laufenden Jahres wird dazu vorab um bis zu 40 % der Summe, die für die künftige Investition in das Betriebsvermögen eingeplant ist, gemindert.

Die Option des Investitionsabzugsbetrags kann hingegen nicht von Land- und Forstwirten mit Durchschnittssätzen und auch nicht von Handelsschiffen bei Tonnagebesteuerung gebildet werden. Dafür können betriebliche Steuerpflichtige den Abzugsbetrag bei allen Rechtsformen in Anspruch nehmen, beispielsweise

- Einzelunternehmer,
- Freiberufler,
- Personen- und Kapitalgesellschaften,
- Betriebs- und Besitzunternehmen bei einer Betriebsaufspaltung oder
- Organträger und -gesellschaft bei einer Organschaft.

Der vorzeitige Betriebsausgabenabzug bringt über die Steuerstundung einen Liquiditätsvorteil und soll hierdurch die Finanzierung von Investitionen erleichtern und die Wettbewerbssituation im Mittelstand verbessern. Der geschaffene Liquiditätsrahmen über Mittel, die dem Fiskus zunächst vorenthalten werden, kann für die eigenen Investitionen verwendet werden. Im Jahr der späteren Anschaffung oder Herstellung der begünstigten Wirtschaftsgüter wird der Gewinn wieder um den Investitionsabzugsbetrag erhöht. Durch die Gegenrechnung von Abschreibungen und Sonderabschreibungen neutralisiert sich dies steuerlich weitgehend.

Die Nutzung des Investitionsabzugsbetrags und der Sonderabschreibungen bietet Unternehmern und Freiberuflern 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 eröffnen ein breites Gestaltungsspektrum.

Die Nutzung des Investitionsabzugsbetrags bei nur vager Investitionsabsicht bietet aufgrund des Rückgriffs und der Verzinsung von Steuerrückforderungen allerdings keine steuerlichen Vorteile.

1.1 Vorteile

- Reduzierung der Steuerbelastung im Jahr der Bildung, möglicherweise bei höheren Steuersätzen bzw. Gewinnen als im späteren Jahr der Investition
- gewinnmindernde Absetzung eines Betrags in Höhe von 40 % der in den folgenden drei Jahren geplanten Investitionskosten - bis insgesamt 200.000 € - auf einen Schlag
- gezieltes Verschieben der Steuerbelastung in Jahre mit niedrigeren Steuersätzen bzw. Gewinnen als im vorherigen Jahr der Bildung
- Erhöhung der Liquidität durch das „Zurückholen“ bereits im Vorjahr gezahlter Steuern bei einem Verlustrücktrag

1.2 Nachteile

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

2 Vergleich zur Ansparrücklage

Sofort Steuern sparen und erst später investieren: Das gelingt mit dem Investitionsabzugsbetrag, der im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 die zuvor gängige Ansparrücklage abgelöst hat. Insbesondere sind folgende Änderungen erwähnenswert:

Vorgang	Investitionsabzugsbetrag	Ansparrücklage
Gültigkeit	Wirtschaftsjahr, das nach dem 17.08.2007 endet	Wirtschaftsjahr, das bis zum 17.08.2007 endet
Bildung	Gewinnminderung außerhalb der Bilanz	Betriebsausgabe in der Gewinnermittlung
Höchstbetrag	bis zu 200.000 €	bis zu 154.000 €
begünstigte Wirtschaftsgüter	abnutzbar, beweglich, gebraucht und neu	nur neues bewegliches Anlagevermögen
Bilanz	235.000 € (2009/2010: 335.000 €)	204.517 €
Einnahmenüberschussrechnung	Gewinn 100.000 € (2009/2010: 200.000 €)	keine Einschränkung beim Gewinn
Wirtschaftswert Landwirt	125.000 € (2009/2010: 175.000 €)	122.710 €
Existenzgründer	keine Sonderprivilegien	verbesserte Förderung
Investition	folgende drei Jahre	folgende zwei Jahre

Nutzung	über 90 % betrieblich	unerheblich
Dokumentation	Funktion in Stichworten, voraussichtlicher Erwerbszeitpunkt	Verfolgbarkeit in Buchführung, kein Erwerbsdatum
Auflösung bei Anschaffung	Gewinnerhöhung um Investitionsabzugsbetrag, Minderung der AfA-Bemessungsgrundlage, Gewinnauswirkung	Gewinnerhöhung um die Höhe der Rücklage, kein Einfluss auf die AfA, Gewinnzuschlag: Rücklage
Auflösung ohne Investition	rückwirkende Gewinnerhöhung im Jahr der Bildung mit Steuerverzinsung	Gewinnerhöhung im Jahr der Auflösung mit Zuschlag auf den Gewinn des späteren Jahres

Der Investitionsabzugsbetrag bringt zwar einige Vorteile für Unternehmer und Freiberufler, die Investitionen planen. Diese Privilegien können aber vor allem bilanzierende Unternehmer nutzen, während die **Freiberufler benachteiligt** sind. Letztere konnten die ehemalige Ansparsabschreibung in ihrer Einnahmenüberschussrechnung nämlich unabhängig von Größenklassen und Gewinnhöhen bilden. Den Abzugsbetrag können Freiberufler dagegen nur noch bei Jahresgewinnen bis 100.000 € nutzen. Damit bleiben viele Ärzte, Steuerberater, Rechtsanwälte und Architekten außen vor.

3 Einzelheiten und Praxisbeispiele

3.1 Voraussetzungen der Förderung

Für die künftige Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens können bis zu 40 % der voraussichtlichen Kosten gewinnmindernd abgezogen werden.

Beispiel

Gewinn per 31.12.2011 vor Investitionsabzugsbetrag laut Gewinnermittlung	90.000 €
geplante Investition 2012 in Höhe von	100.000 €
davon 40 % (Investitionsabzugsbetrag)	40.000 €
zu versteuernder Gewinn	50.000 €
Steuerminderung für 2011 bei Durchschnittsteuersatz von 30 % (von 40.000 € =)	12.000 €
Im Jahr der Investition - 2012 - wird der Gewinn wieder um den Investitionsbetrag erhöht. Im Gegenzug wird der Gewinn um die Abschreibung, gegebenenfalls die Sonderabschreibung, in Höhe von 20 % gemindert.	

Zu den wichtigsten Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Begünstigung gehören:

- künftige Anschaffung oder Herstellung eines **abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts des An-**

lagevermögens (beispielsweise Lkws, Maschinen); auch gebrauchte Güter sind begünstigt

- Anschaffung oder Herstellung erfolgt in den **drei Jahren nach der Bildung des Abzugsbetrags** (beispielsweise bis Ende 2013 bei einem in der Gewinnermittlung für 2010 gebildeten Investitionsabzugsbetrag)
- Wirtschaftsgut wird anschließend **zu mindestens 90 % betrieblich genutzt** (Gegenbeispiel: Pkws von Einzelunternehmern werden in der Regel zu mehr als 10 % privat genutzt)

3.2 Wer kann sie in Anspruch nehmen?

Den Investitionsabzugsbetrag können Steuerpflichtige aller Rechtsformen - Unternehmer, Selbständige, Freiberufler, Landwirte, Personen- und Kapitalgesellschaften - im Vorgriff auf eine geplante Investition beanspruchen. Sie können 40 % der voraussichtlichen Aufwendungen steuermindernd geltend machen, wobei die **Summe der innerhalb von drei Jahren** abgezogenen Beträge **200.000 € nicht übersteigen** darf. Ein Investitionsabzugsbetrag kann nicht in dem Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden, in dem die Investition erfolgt.

Da die Investitionsförderung nur mittelständische Betriebe begünstigen soll, dürfen Selbständige bestimmte Größenmerkmale nicht überschreiten:

- Bei Unternehmen, die ihren Gewinn durch **Bilanzierung** ermitteln, darf das Betriebsvermögen laut Bilanz in den Jahren 2007-2009 und seit 2011 den Betrag von 235.000 € nicht übersteigen. Für die Geschäftsjahre 2009 und 2010 hatte sich dieser Betrag auf 335.000 € erhöht.
- Bei Unternehmern, Selbständigen und Freiberuflern, die mit einer **Einnahmenüberschussrechnung** arbeiten, darf der Gewinn ohne Berücksichtigung des Abzugsbetrags 2007-2009 und seit 2011 wieder 100.000 € nicht übersteigen. Für die Geschäftsjahre 2009 und 2010 hatte sich dieser Betrag auf 200.000 € erhöht. Die Größe des Betriebsvermögens spielt hier keine Rolle.
- Bei **Landwirten** darf der Wirtschaftswert in den Jahren 2007-2009 und seit 2011 nicht größer als 125.000 € sein. Für die Geschäftsjahre 2009 und 2010 hatte sich dieser auf 175.000 € erhöht.

Unter dem **Betriebsvermögen** versteht man das Eigenkapital des Unternehmens. Dieses kann beispielsweise bei Kapitalgesellschaften aus der Summe von

- Stammkapital,
- Gewinn- oder Verlustvortrag,
- freien Rücklagen und
- laufendem Jahresgewinn

bestehen. Es gilt nicht personen-, sondern betriebsbezogen und muss daher für jeden Betrieb eines Unter-

nehmers separat ermittelt werden. Bei einer Betriebsaufspaltung wird das Betriebsvermögen ebenso für jeden einzelnen Betrieb geprüft wie bei einer Organisation.

Hinweis

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

Beispielrechnung

Das maßgebende Betriebsvermögen (gegebenenfalls zuzüglich der Beträge aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen) für den Schwellenwert berechnet sich wie folgt:

Anlagevermögen inklusive der Grundstücke sind mit ihren steuerlichen Werten

- + Umlaufvermögen
- + aktive Rechnungsabgrenzungsposten
- Rückstellungen
- Steuerrückstellungen - ohne Minderungen aufgrund in Anspruch genomener Investitionsabzugsbeträge
- Verbindlichkeiten
- steuerbilanzielle Rücklagen - beispielsweise 6b-Rücklage oder Rücklage für Ersatzbeschaffung
- passivierte Ansparabschreibungen
- passive Rechnungsabgrenzungsposten
- = **Betriebsvermögen für den Investitionsabzugsbetrag**

Maßgebend sind das Betriebsvermögen oder der Gewinn desjenigen Jahres, in dem der Investitionsabzugsbetrag vorgenommen wird.

Hinweis

Werden die maßgeblichen Betriebsgrößenobergrenzen des Abzugsjahres aufgrund einer nachträglichen Änderung überschritten (beispielsweise durch die zusätzliche Aktivierung eines Wirtschaftsguts oder die Erhöhung des Gewinns), wird der entsprechende Steuerbescheid geändert, sofern dies verfahrensrechtlich noch möglich ist.

3.3 Grenzen der Förderung

Wie bereits erwähnt, kann der Gewinn maximal um **40 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten** eines in den folgenden drei Jahren anzuschaffenden beweglichen Wirtschaftsguts gemindert werden. Die Summe der am Ende des Wirtschaftsjahres in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbeträge darf **je Betrieb 200.000 €** nicht übersteigen.

Dieser Betrag **vermindert** sich um die in den drei vorangegangenen Jahren berücksichtigten **Abzugsbeträ-**

ge, die noch „**übrig**“ sind - also entweder noch nicht dem Gewinn wieder hinzugerechnet oder rückgängig gemacht wurden.

3.4 Wie konkret muss die Absicht sein?

Der Investitionsabzugsbetrag wird nur dann gewährt, wenn der Antragsteller das Wirtschaftsgut, das er anzuschaffen plant, hinreichend individualisiert. In den Unterlagen, die er beim Finanzamt einreicht, muss er

- sowohl die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- als auch den voraussichtlichen **Investitionszeitpunkt** angeben.

Dabei muss er die Investitionsabsicht **glaubhaft** machen: Die Investition sollte dazu sinnvoll, finanzierbar und insgesamt plausibel erscheinen.

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

Beispiel

Ein gewerbliches Fotostudio gibt in den Unterlagen für das Finanzamt an, „Studiobedarf“ anschaffen zu wollen.

Lösung

Es darf keinen Investitionsabzug vornehmen, weil diese Angabe die Voraussetzungen für die Gewährung des Investitionsabzugsbetrags nicht erfüllt: Das begünstigte Wirtschaftsgut ist nicht seiner Funktion nach benannt. Unter die angegebene Sammelbezeichnung können nahezu sämtliche Wirtschaftsgüter fallen, die im Fotostudio verwendet oder eingesetzt werden.

Hinweis

Da der Abzugsbetrag der konkreten Investitionsförderung, nicht aber einer allgemeinen Liquiditätserleichterung dient, ist er nicht nur dann rückgängig zu machen, wenn gar **keine Investition** erfolgt. Er wird auch dann gestrichen, wenn der Antragsteller ein **anderes Wirtschaftsgut** anschafft oder herstellt als dasjenige, das er bei der Vornahme des Investitionsabzugs benannt hat.

Das später angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut muss ferner dieselbe Funktion erfüllen wie ursprünglich beantragt. Ausgeschlossen ist daher die Nennung einer ganzen Gattung oder gar der Gesamtheit aller Wirtschaftsgüter, die betrieblich verwendet werden könnten.

Begünstigt sind ausschließlich Wirtschaftsgüter, die in einem bestimmten **räumlichen Zusammenhang** beispielsweise mit dem Büro, der Werkshalle oder dem Stall stehen. Die folgende tabellarische Übersicht illustriert dies anhand von Beispielen.

Beschreibung	begünstigte Wirtschaftsgüter	nichtbegünstigte Wirtschaftsgüter
Vorrichtung oder Werkzeug für die Herstellung eines Wirtschaftsguts	Produktionsmaschine, Werkzeug für Reparatur und Wartung	Einrichtungsgegenstand für die Produktionshalle
Vorrichtung für die Beseitigung und Entsorgung betrieblicher Abfälle	Sammelbehälter für Abfälle, Reinigungsmaschine	Produktionsmaschine
Vorrichtung für die Verbesserung des Raumklimas in betrieblichen Räumen und Hallen	Klima- und Trockengerät (sofern nicht Gebäudebestandteil)	Produktionsmaschine, Einrichtungsgegenstand
Vorrichtung für die Versorgung des Viehs in einem landwirtschaftlichen Betrieb	Fütterungsanlage, Futterbehälter, Werkzeug für die Futterverteilung	Klimagerät, Abfallbehälter, Stall Einrichtung

Beispiele für stichwortartige Bezeichnungen, aus denen sich die **Funktion** des jeweiligen Wirtschaftsguts ergibt:

Stichwortartige Bezeichnung	begünstigte Wirtschaftsgüter	nichtbegünstigte Wirtschaftsgüter
Bürotechnikgegenstand	Computer, Drucker, Faxgerät, Telefon, Kopierer	Büroeinrichtungsgegenstand, Büromöbelstück
Nutzfahrzeug	Traktor, Lkw, Mähdrescher, Anhänger, Gabelstapler	Pkw
Pkw	Jedes Fahrzeug, das üblicherweise vorrangig der Personenbeförderung dient	Traktor, Lkw, Mähdrescher, Anhänger, Gabelstapler
Büroeinrichtungsgegenstand/ -möbelstück	Schreibtisch, Stuhl, Rollcontainer, Regal, Dekorationsgegenstand	Bürotechnikgegenstand, Klimagerät

Bei einer Funktionsbeschreibung oder der Verwendung einer zulässigen stichwortartigen Bezeichnung ist der jeweilige Investitionsabzugsbetrag grundsätzlich für jedes einzelne Wirtschaftsgut gesondert zu dokumentieren. Eine Zusammenfassung **mehrerer** funktionsgleicher **Wirtschaftsgüter**, deren voraussichtliche Kosten übereinstimmen, ist zulässig. Dabei ist die Anzahl dieser Wirtschaftsgüter anzugeben.

Beispiel

geplante Anschaffung: 5 Bürostühle für je 100 €
 erforderliche 5 x Büroeinrichtungsgegenstand
 Dokumentation: für insgesamt 500 €

Wird ein über die Funktionsbeschreibung hinausgehender Begriff verwendet, ist dieser Grundlage für die Prüfung der Funktionsgleichheit der geplanten und tatsächlich getätigten Investition. Wurde etwa die Bezeichnung „Bürostuhl“ verwendet, ist auch nur die Anschaffung einer entsprechenden Sitzgelegenheit (beispielsweise eines Chfessels oder eines einfachen Drehstuhls), nicht aber die eines Wandregals begünstigt.

3.5 Gibt es auch vor Betriebsstart Förderung?

In den Jahren vor einer Betriebseröffnung kann der Investitionsabzugsbetrag für eine künftige Anschaffung oder Herstellung nach der derzeit geltenden Auffassung der Finanzverwaltung nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die **Investitionsentscheidungen hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen ausreichend konkretisiert** sind. Darüber hinaus ist es erforderlich, dass das Wirtschaftsgut bis zum Ende des Jahres, in dem der Abzug vorgenommen wird, verbindlich bestellt worden ist. Bei einer Herstellung muss entweder die Genehmigung verbindlich beantragt oder die Herstellung begonnen worden sein.

Hinweis

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

Nach Einschätzung mehrerer Finanzgerichte und seit Mitte 2012 auch des Bundesfinanzhofs ist es für die Bildung des Investitionsabzugsbetrags aber **nicht** notwendig, dass wesentliche Betriebsgrundlagen im Fall eines noch nicht eröffneten Betriebs **verbindlich bestellt** sein müssen. Denn im Gegensatz zur ehemaligen Ansparrücklage besteht durch die Vollverzinsung jetzt nicht mehr die Missbrauchsgefahr einer Nutzung „ins Blaue hinein“. Deshalb ist lediglich erforderlich, dass der Selbständige das begünstigte bewegliche Wirtschaftsgut in den beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen seiner Funktion nach benennt und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angibt. Die Finanzverwaltung kann die zur alten Ansparrücklage ergangene Rechtsprechung nicht auf den heute geltenden Investitionsabzugsbetrag übertragen, der Unternehmer hat bei Anwendung der Neufassung nämlich die Möglichkeit, die Voraussetzung einer Investitionsabsicht auch durch **andere Indizien** als ausschließlich die Bestellung zu belegen.

Hinweis

Diese Urteile gegen die Ansicht der Finanzämter begünstigen vor allem Existenzgründer und Berufsstarter, denn hierdurch kommt die Steuervergünstigung gezielt denjenigen zugute, die sie in ihrer Anfangsphase als Liquiditätshilfe besonders benötigen.

Das Urteil des Bundesfinanzhofs ist insbesondere für Betreiber von Solaranlagen (siehe Punkt 4) von großer Bedeutung. Sie können die Investitionsförderung beanspruchen, wenn sie die Brennzellen am Ende des Vorjahres zwar noch nicht verbindlich bestellt haben, die spätere Durchführung der Investition aber aus anderen Gründen bereits absehbar ist. Insbesondere der private Eigentümer von Eigenheim oder Mehrfamilienhaus wird nämlich durch den Einbau der Solaranlage regelmäßig erst zu einem Be-

triesträger. Daher sind eine Betriebseröffnung und die Frage der verbindlichen Bestellung besonders häufig anzutreffen.

Dennoch ist eine verbindliche Bestellung immer empfehlenswert, um Streit mit dem Finanzamt von vornherein aus dem Weg zu gehen!

Nach bisheriger Ansicht der Finanzverwaltung können bei bestehenden Betrieben für die Prognoseentscheidung die Verhältnisse vergangener Veranlagungszeiträume wichtige Anhaltspunkte liefern. Wird hingegen ein Gewerbe **neu gegründet**, fehlen solche Erkenntnisse. Um eine ungerechtfertigte Inanspruchnahme der Förderung zu vermeiden, verlangte die Finanzverwaltung bislang, dass die Investitionsentscheidung hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen **ausreichend konkretisiert** ist. Sollen wesentliche Betriebsgrundlagen angeschafft werden, setzte das eine verbindliche Bestellung voraus.

Die aktuelle Rechtsprechung beurteilt dies jedoch anders. Anders als die Ansicht der Finanzverwaltung ist die Abzugsregelung **auch zugunsten von Betriebsgründern anwendbar**.

Hinweis

Unabhängig von der Sichtweise muss aber eine bereits im Abzugsjahr bestehende Investitionsabsicht bestehen und weiterhin nachgewiesen werden - insbesondere bei einer Betriebseröffnung. Alternativ zur verbindlichen Bestellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen muss auf Grundlage dieser Nachweise feststellbar sein, dass der Steuerpflichtige ernsthaft und endgültig zur Anschaffung des begünstigten beweglichen Wirtschaftsguts entschlossen war. Besteht hingegen lediglich ein vager Investitionsplan, fehlt es an einer hinreichenden Absicht. Das ist auch der Fall, wenn zwar ein Investitionsentschluss vorliegt, dieser aber vom Eintritt bestimmter Bedingungen abhängig ist.

Beispiel

Im Abzugsjahr wird ein Angebot über den Kauf einer wesentlichen Betriebsgrundlage eingeholt.

Lösung

Hieraus folgt nicht automatisch, dass eine hinreichend konkrete Investitionsabsicht besteht. Denn ein Angebot besagt lediglich, dass sich eine Person mit der Anschaffung beschäftigt hat, und sagt nichts darüber aus, ob sie sich bereits zum Kauf entschlossen hat oder noch in der Phase der Entscheidungsfindung ist.

Für die hinreichende Konkretisierung der voraussichtlichen Investition ist daher weiterhin eine **Prognoseentscheidung** über das künftige Investitionsverhalten erforderlich. Maßgebend sind die Verhältnisse am Ende des Wirtschaftsjahres der beabsichtigten Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags. Zu diesem Zeit-

punkt muss die Investition auch noch durchführbar sein. Die Vorlage eines Investitionsplans oder eine feste Bestellung eines bestimmten Wirtschaftsguts ist dagegen auch weiterhin regelmäßig nicht erforderlich.

3.6 Auswirkungen von Bildung und Auflösung des Abzugsbetrags

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

- Der **Gewinn** in 2011 - also im **Investitionsjahr** - **erhöht** sich um 40 % der angefallenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, höchstens aber um den 2010 abgezogenen Betrag.
- Dies wird dadurch kompensiert, dass die **Kosten** 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 durch eine Verteilung auf bis zu fünf Jahre.

Beispiel

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

Antragsjahr	2010
Abzugsbetrag 2010 (40 % von 50.000 €=)	- 20.000 €
Investitionsjahr	2011
Hinzurechnung des abgezogenen Betrags	+ 20.000 €
Anschaffungskosten	50.000 €
Minderung der Anschaffungskosten	- 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	2010/2011
zusammen	- 29.000 €

Entspricht der Investitionsbetrag nicht der späteren Investitionssumme, sind zwei Fälle zu unterscheiden:

- Sofern die tatsächlichen **Anschaffungskosten höher** ausfallen als mit dem Investitionsabzugsbetrag 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 insoweit verbleibende Restbetrag - nur - für Kosten verwendet werden, die innerhalb des verbleibenden Investitionszeitraums nachträglich für dieses bestimmte Anlagegut anfallen. Entstehen keine weiteren Kosten, ist der noch nicht hinzugerechnete Investitionsabzugsbetrag gewinnerhöhend rückgängig zu machen. Eine Übertragung von Restbeträgen auf andere Wirtschaftsgüter ist auch dann nicht zulässig, wenn das andere Wirtschaftsgut funktionsgleich ist.

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

Beispiel

Kauf eines Schreibtischs für 200 € und eines PC für 1.100 €. Für beide Güter ist ein Investitionsabzugsbetrag gebildet worden.

Die Bemessungsgrundlage für die AfA beim Schreibtisch beträgt (200 € - 80 € =) 120 €, so dass der Sofortabzug als geringwertiges Wirtschaftsgut möglich ist.

Beim PC sind es (1.100 € - 440 € =) 660 €, so dass der Computer in die Sammelbewertung für Güter mit Preisen bis 1.000 € einzustellen und pauschal über fünf Jahre abzuschreiben ist.

3.7 Welche Wirtschaftsgüter werden gefördert?

Gefördert werden **bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens**. Dies betrifft auch **geringwertige Wirtschaftsgüter** bis 150 € bzw. 410 € oder Wirtschaftsgüter in Sammelposten bei Preisen bis 1.000 €. Der Abzugsbetrag ist nicht nur für neue, sondern auch für gebrauchte bewegliche Wirtschaftsgüter zulässig.

Nicht begünstigt sind unbewegliche Wirtschaftsgüter (beispielsweise Grundstücke), Investitionen am Gebäude (beispielsweise Dachphotovoltaikanlagen) und immaterielle Wirtschaftsgüter (beispielsweise Software).

Das anzuschaffende Wirtschaftsgut muss zu mindestens **90 % betrieblich 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.

Hinweis

Beim Pkw zählt die Finanzverwaltung die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeit zur betrieblichen Nutzung. Allerdings wird es vielen Unternehmern und Freiberuflern schwer fallen, einen Privatanteil in solch geringer Höhe vorzuweisen,

etwa mittels eines Fahrtenbuchs. Bei Anwendung der pauschalen Listenpreisregel geht der Fiskus grundsätzlich von einem schädlichen Nutzungsumfang aus, also von Privatanteilen von mehr als 10 %.

Das angeschaffte Wirtschaftsgut muss mindestens **zwei Jahre im Betrieb** verbleiben (es sei denn, es wird beispielsweise wegen Zerstörung verschrottet). Wird diese sogenannte Verbleibensvoraussetzung nicht erfüllt, wird der Investitionsabzugsbetrag durch Änderung der entsprechenden Steuerbescheide und Verzinsung der Steuernachforderung rückabgewickelt.

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 bzw. Herstellung vom Umlaufvermögen ins Anlagevermögen überführt wird.

3.8 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 % der zusätzlichen Aufwendungen den ursprünglichen Abzugsbetrag erhöhen, soweit dadurch der für das Abzugsjahr geltende Höchstbetrag nicht überschritten wird und die Steuerfestsetzung des Abzugsjahres verfahrensrechtlich noch änderbar ist.

Dagegen können Bestandteile der berücksichtigungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die den Höchstbetrag **im Abzugsjahr überschritten** haben und deshalb nicht 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.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung besteht nämlich **kein Wahlrecht, den Investitionsabzugsbetrag** für ein bestimmtes Wirtschaftsgut **auf den Investitionszeitraum zu verteilen**. Die progressionsmindernde Verteilung über mehrere Jahre würde zudem zu weitergehenden Fragen führen:

- Würde sich der Investitionszeitraum bei einer Verteilung verlängern, da beim Beginn auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs abgestellt wird?
- Wie wäre zu verfahren, wenn die tatsächlichen Investitionskosten geringer sind als geplant?
- Welche Teilbeträge wären dann vorrangig hinzuzurechnen?

Die Überprüfung und Überwachung von geltend gemachten Abzugsbeträgen würde erheblich erschwert, da mehrere Teilabzüge nachvollzogen und dokumentiert werden müssten. Bei einer Rückgängigmachung der Abzugsbeträge wären mehrere Steuerbescheide zu ändern. Damit gilt die Beschränkung des Investitionsabzugsbetrags auf ein Abzugsjahr.

3.9 Wann ist der Abzugsbetrag ohne Investition aufzulösen?

Erfolgt im Gegensatz zur Planung doch keine Investition oder liegen die Anschaffungskosten unter dem ursprünglich Angedachten, so werden die **Steuerbescheide** des Jahres, in dem der Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wurde, **berichtigt**. Dies führt **rückwirkend** zur Erhöhung des Steuersatzes für das Jahr, in dem der Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wurde, und zur **Verzinsung des Nachzahlungsbetrags** mit 6 % pro Jahr, wenn der ursprüngliche Bescheid mehr als 15 Monate nach Ablauf des Veranlagungszeitraums geändert wird.

Beispiel

Im Einkommensteuerbescheid für 2009 wurde ein Investitionsabzugsbetrag geltend gemacht. Mangels Erwerb wird dieser postwendend im Jahr 2010 wieder aufgelöst. Der am 14.12.2010 bekanntgegebene 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 $(7.000 \text{ €} \times 0,5 \% \times 8 =) 280 \text{ €}$.

Die Berichtigung sollte stets unmittelbar 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 anderen 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 er die Investition trotz gegenteiliger Absichtserklärung noch nicht durchgeführt hat, aber weiterhin durchzuführen plant.

Ein Investitionsabzugsbetrag ist ferner **vorzeitig aufzulösen**, wenn

- zwar investiert wurde, das Wirtschaftsgut aber nicht begünstigt ist,
- eine Betriebsveräußerung oder -aufgabe vorliegt,
- ein Rechtsnachfolger die vom Vorgänger geplante Investition nicht durchführen will,

- ein nichtfunktionsgleiches Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt wird,
- der Abzugsbetrag vor Ablauf des Dreijahreszeitraums freiwillig rückgängig gemacht wird,
- die Verbleibens- und Nutzungsfristen im Betrieb nicht eingehalten werden oder
- das Wirtschaftsgut vor dem Ende des auf die Investition folgenden Geschäftsjahres aus dem begünstigten Betrieb ausscheidet oder dort nicht mehr zu mindestens 90 % betrieblich genutzt wird.

3.10 Wie erfolgt der Ansatz des Investitionsabzugsbetrags?

Bei einer Gewinnermittlung durch **Bilanzierung** erfolgt der Abzug außerhalb der Bilanz und bei der **EÜR** durch Dokumentation in der einfachen Gewinnermittlungsrechnung. Die notwendigen Angaben zur Funktion des Wirtschaftsguts und zur Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten müssen sich aus den Unterlagen ergeben, die der Steuererklärung beigefügt sind (beispielsweise 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 müssen den maßgebenden Sachverhalt für die Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags spätestens mit Abgabe der Steuererklärung für das Wirtschaftsjahr anzeigen, in dem das Ereignis eintritt, das die Rückabwicklung auslöst.

Der Investitionsabzugsbetrag konnte erstmals für Wirtschaftsjahre angewendet werden, die nach dem Tag der Gesetzesverkündung am 14.08.2007 endeten, bei nicht vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren also für das gesamte Jahr 2007.

4 Exkurs: Solaranlagen

Betreiben private Hausbesitzer auf dem Dach ihres Eigenheims eine Solaranlage, so zählt der Gewinn oder Verlust, der ihnen durch die Anlage entsteht, unabhängig von ihren sonstigen Tätigkeiten zu ihren Einkünften aus **Gewerbebetrieb**. Er muss bei der Einkommensteuererklärung in der Anlage G eingetragen werden. Die Höhe der Einkommensteuer richtet sich nach den persönlichen Einkommensverhältnissen des Betreibers.

Der tatsächliche Gewinn oder Verlust wird mit einer formlosen **Einnahmenüberschussrechnung** ermittelt.

Ab Einnahmen von 17.500 € jährlich ist zur Ermittlung der amtlich vorgeschriebene Vordruck „Anlage EÜR“ zu verwenden. Der Gewinn oder Verlust ermittelt sich durch die Angabe der Summe aller im Jahr zugeflossenen Betriebseinnahmen aus den Vergütungen für eingespeisten und gegebenenfalls selbstverbrauchten Strom, vermindert um die Betriebsausgaben (beispielsweise Darlehenszinsen, Abschreibung, Versicherungen, laufende Betriebs- und Wartungskosten).

Bei der Solaranlage handelt es sich um eine **Betriebsvorrichtung** - unabhängig davon, ob die Anlage als auf das Dach aufgesetzte oder in das Dach integrierte Anlage betrieben wird. Sie gehört demnach nicht zum unbeweglichen Gebäude, sondern zu den **beweglichen Wirtschaftsgütern** und hat eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 20 Jahren.

Durch diese Einordnung als bewegliche Betriebsvorrichtung können Hausbesitzer im Vorgriff auf den geplanten Einbau einen **Investitionsabzugsbetrag** von 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten steuermindernd abziehen, wenn sie die Anlage anschließend zu mindestens 90 % betrieblich nutzen. Verwenden sie allerdings **zu viel Strom für den Eigenbedarf**, scheidet der Abzugsbetrag zur vorweggenommenen Gewinnminderung aus.

Hinweis

Die für Betriebsgründer positive aktuelle Rechtsprechung (siehe Punkt 3.5) bedeutet in der Praxis, dass Privatbesitzer von Eigenheim oder Mehrfamilienhaus für eine erst künftig geplante Anschaffung einer Solaranlage bis zu 40 % der voraussichtlichen Kosten bereits bis zu drei Jahre vorab gewinnmindernd über einen Investitionsabzugsbetrag abziehen können, auch ohne verbindliche Bestellung. Sie werden immer dann insoweit zum Gewerbetreibenden, wenn sie den später erzeugten Strom zumindest teilweise (in der Regel ab 10 %) in die öffentlichen Netze einspeisen.

Aber die Inanspruchnahme des Steuerrabatts sollte gut überlegt sein. Wird nämlich die dem Finanzamt angemeldete geplante Investition später doch nicht durchgeführt, muss der Abzugsbetrag im Jahr wieder rückgängig gemacht werden, in dem er in Anspruch genommen worden war. Das hat den entscheidenden Nachteil, dass die **Steuernachzahlung** eine **Verzinsung** von stolzen 6 % im Jahr auslöst. Diese Aussicht sollte private Hausbesitzer nicht dazu verleiten, einen Abzugsbetrag einfach nur so geltend zu machen, obwohl sie den Kauf später überhaupt nicht konkret beabsichtigen. Laut Bundesfinanzhof darf das Finanzamt weiterhin bei einer Betriebseröffnung fordern, dass eine Investitionsabsicht ausreichend konkretisiert wird. Aber die verbindliche Bestellung muss nicht unbedingt sein.

5 Checkliste für den schnellen Überblick

Gültigkeit	Ende des Wirtschaftsjahres nach dem 17.08.2007
Bildung	Gewinnminderung außerhalb der Bilanz
Höchstbetrag	200.000 €
Begünstigte Wirtschaftsgüter	- abnutzbar, beweglich - gebraucht und neu
Betriebsgrößenmerkmal Bilanz Überschuss Freiberufler Wirtschaftswert Landwirt	235.000 € / 335.000 € 100.000 € / 200.000 € 125.000 € / 175.000 €
Existenzgründer	keine Sonderprivilegien
Investition	folgende drei Jahre
Nutzung	mehr als 90 % betrieblich
Dokumentation	Funktion in Stichworten, voraussichtlicher Erwerbszeitpunkt
Auflösung bei Anschaffung	- Gewinnerhöhung um Investitionsabzugsbetrag - Minderung der AfA-Bemessungsgrundlage (Da sich die Posten gegenseitig aufheben, ist die Gewinnauswirkung gleich null.)
Auflösung ohne Investition	rückwirkende Gewinnerhöhung im Jahr der Bildung mit Steuerverzinsung

Ihr Steuerberater steht Ihnen gerne für weitere Fragen zur Verfügung.

Rechtsstand: Januar 2013

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.