

Investitionsabzugsbetrag/Sonderabschreibung

vgl. insbesondere BMF-Schreiben vom 15.6.2022

<p>Kurzer Überblick</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen ist grundsätzlich nur bei Betrieben (Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Körperschaften) möglich, die aktiv am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen und eine in diesem Sinne werbende Tätigkeit ausüben. ➤ Im Falle einer Betriebsaufspaltung können sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen Investitionsabzugsbeträge beanspruchen. ➤ Entsprechendes gilt bei Organschaften für Organträger und Organgesellschaft. ➤ Auch Personengesellschaften und Gemeinschaften können unter entsprechender Anwendung die Möglichkeiten des § 7g EStG in Anspruch nehmen, wenn es sich um eine Mitunternehmerschaft handelt, indem sie Investitionsabzugsbeträge für künftige Investitionen der Gesamthand vom gemeinschaftlichen Gewinn in Abzug bringen. ➤ Investitionsabzugsbeträge können sowohl vom gemeinschaftlichen Gewinn als auch vom Sonderbetriebsgewinn eines Mitunternehmers abgezogen werden. Bei der Prüfung der Gewinngrenze sind der gemeinschaftliche Gewinn (inklusive der Gewinne aus Ergänzungsbilanzen/-rechnungen der Mitunternehmer) und die Sonderbetriebsgewinne zusammenzurechnen.
<p>Noch nicht eröffnete Betriebe <i>BMF a.a.O., Rz. 2 f.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Begünstigt sind auch Betriebe, die sich noch in der Eröffnungsphase befinden. ➤ Die Betriebseröffnungsphase beginnt in dem Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige erstmals Tätigkeiten ausübt, die objektiv erkennbar auf die Vorbereitung der beabsichtigten betrieblichen Tätigkeit gerichtet sind und endet erst, wenn alle wesentlichen Grundlagen vorhanden sind. ➤ In Zweifelsfällen hat der Steuerpflichtige die Betriebseröffnungsabsicht glaubhaft darzulegen. Indizien für eine Betriebseröffnung sind z.B.: <ul style="list-style-type: none"> ○ eine Gewerbeanmeldung, ○ beantragte Kredite oder ○ Unterlagen, aus denen sich die geplante Anschaffung oder Herstellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen ergibt (z. B. Kostenvoranschläge, Informationsmaterial, konkrete Verhandlungen oder Bestellungen). ➤ Für eine beabsichtigte Betriebseröffnung spricht außerdem, dass der Steuerpflichtige bereits selbst und endgültig mit Aufwendungen belastet ist oder dass die einzelnen zum Zwecke der Betriebseröffnung bereits unternommenen Schritte sich als sinnvolle, zeitlich zusammenhängende

	<p>Abfolge mit dem Ziel des endgültigen Abschlusses der Betriebseröffnung darstellen.</p>
<p>begünstigte Wirtschaftsgüter <i>BMF a.a.O., Rz. 6 ff.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Steuerpflichtige können für die künftige Anschaffung oder Herstellung von neuen oder gebrauchten abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden Investitionsabzugsbeträge geltend machen. ➤ Für immaterielle Wirtschaftsgüter, z. B. Software, kann § 7g EStG nicht in Anspruch genommen werden (BFH-Urteil vom 18. Mai 2011, BStBl II S. 865). Das gilt nicht für sog. Trivialprogramme, die nach R 5.5 Abs. 1 EStR zu den abnutzbaren beweglichen und selbständig nutzbaren Wirtschaftsgütern gehören. ➤ Geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2 EStG) oder Wirtschaftsgüter, die nach § 6 Abs. 2a EStG in einem Sammelposten erfasst werden, sind nach § 7g EStG ebenfalls begünstigt. ➤ Die Wirtschaftsgüter müssen mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres entweder vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden.
<p>Höhe des Investitionsabzugs- betrages <i>BMF a.a.O., Rz. 9 ff.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Nach § 7g EStG sind bis zu 50 % der voraussichtlichen Aufwendungen für begünstigte Wirtschaftsgüter, die innerhalb der dreijährigen Investitionsfrist angeschafft oder hergestellt werden, berücksichtigungsfähig. ➤ Soweit Investitionsabzugsbeträgen keine entsprechenden Investitionen gegenüberstehen, sind sie rückgängig zu machen. ➤ Begünstigte Betriebe können Investitionsabzugsbeträge bis zu einer Summe von insgesamt 200.000 € in Anspruch nehmen. Dieser betriebsbezogene Höchstbetrag vermindert sich im jeweiligen Wirtschaftsjahr des Abzuges um die in den drei vorangegangenen Wirtschaftsjahren berücksichtigten Abzugsbeträge nach § 7g Abs. 1 EStG, die noch „vorhanden“ sind, d. h. nicht wieder hinzugerechnet (§ 7g Abs. 2 Satz 1 EStG) oder rückgängig gemacht wurden (§ 7g Abs. 3 und 4 EStG).
<p>Inanspruchnahme nur möglich, wenn <i>BMF a.a.O., Rz. 11 ff.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Investitionsabzugsbeträge können nur in Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden, in denen der Gewinn 200.000 € nicht überschreitet. ➤ Die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen setzt die Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Absatz 1 oder § 5 EStG bzw. Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Absatz 3 EStG voraus.

	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Gewinn im Sinne von § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe b EStG ist der Betrag, der ohne Berücksichtigung von Abzügen und Hinzurechnungen gemäß § 7g Absatz 1 und Absatz 2 Satz 1 EStG der Besteuerung zugrunde zu legen ist; außerbilanzielle Korrekturen der Steuerbilanz sowie Hinzu- und Abrechnungen bei der Einnahmeüberschussrechnung sind zu berücksichtigen. Bei Körperschaften ist der steuerliche Gewinn (Punkt 31 der Richtlinie R 7.1 Absatz 1 Satz 2 KStR 2022) ohne Berücksichtigung von Abzügen und Hinzurechnungen gemäß § 7g Absatz 1 und Absatz 2 Satz 1 EStG (Punkt 6 der Richtlinie R 7.1 Absatz 1 Satz 2 KStR 2022) maßgebend. ➤ Die Gewinngrenze ist für jeden Betrieb getrennt zu ermitteln und gilt unabhängig davon, wie viele Personen an dem Unternehmen beteiligt sind. ➤ Hat der Steuerpflichtige mehrere Betriebe, ist für jeden Betrieb gesondert zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 EStG vorliegen. ➤ Bei Personengesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, ist der Gewinn der Personengesellschaft (gemeinschaftlicher Gewinn inklusive Ergebnisse aus Ergänzungsbilanzen/-rechnungen zzgl. Sonderbetriebsgewinne) maßgebend. Das gilt auch dann, wenn die Investitionsabzugsbeträge für Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden, die zum Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers der Personengesellschaft gehören. ➤ In den Fällen der Betriebsaufspaltung sind das Besitz- und das Betriebsunternehmen bei der Prüfung der Gewinngrenze des § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe b EStG getrennt zu beurteilen. Entsprechendes gilt bei Organschaften für Organträger und Organgesellschaft. ➤ Wird eine Steuerfestsetzung oder eine gesonderte Feststellung nachträglich mit der Folge geändert, dass die Gewinngrenze von 200.000 € überschritten wird, können ggf. in diesem Jahr geltend gemachte Investitionsabzugsbeträge nicht mehr berücksichtigt werden. Der entsprechende Steuer- oder Feststellungsbescheid ist unter den Voraussetzungen der §§ 164, 165 und 172 ff. AO zu ändern.
<p>Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen <i>BMF a.a.O., Rz. 17</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Investitionsabzugsbeträge können ohne weitere Angaben entweder im Rahmen der Steuererklärung oder (bei Vorliegen der verfahrensrechtlichen Voraussetzungen) nach der erstmaligen Steuerfestsetzung bzw. gesonderten Feststellung (z. B. im Rechtsbehelfsverfahren oder durch Änderungsantrag nach § 172 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a AO) geltend gemacht werden. ➤ Das gilt auch bei noch nicht abgeschlossenen Betriebseröffnungen. ➤ Der Nachweis oder die Glaubhaftmachung von Investitionsabsichten ist nicht erforderlich.

<p style="text-align: center;">Hinzurechnung von Investitionsabzugsbeträgen bei Durchführung begünstigter Investitionen <i>BMF a.a.O., Rz. 23</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Wird ein begünstigtes Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt, das die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen voraussichtlich erfüllen wird, kann der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem ein oder mehrere begünstigte Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt werden, um 50 % der jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, höchstens jedoch in Höhe der insgesamt geltend gemachten und bislang noch nicht hinzugerechneten oder rückgängig gemachten Abzugsbeträge, erhöht werden (Hinzurechnung von Investitionsabzugsbeträgen). ➤ Die Hinzurechnung von Investitionsabzugsbeträgen, die weder im Rahmen der Steuererklärung noch bis zum Eintritt der Unanfechtbarkeit der erstmaligen Steuerfestsetzung oder der erstmaligen gesonderten Feststellung (Ablauf der Einspruchsfrist von einem Monat, § 355 Absatz 1 Satz 1 AO) geltend gemacht werden, setzt voraus, dass das betreffende Wirtschaftsgut zum Zeitpunkt der jeweiligen Inanspruchnahme dieser Investitionsabzugsbeträge noch nicht angeschafft oder hergestellt worden ist (§ 7g Absatz 2 Satz 2 EStG). So können beispielsweise im Rahmen einer Betriebsprüfung zulässigerweise nachträglich beanspruchte Investitionsabzugsbeträge nur für Investitionen verwendet werden, die zeitlich nach der Inanspruchnahme erfolgen. Im Ergebnis scheidet nach Ablauf der Investitionsfrist die nachträgliche Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen aufgrund § 7g Absatz 2 Satz 2 EStG aus. Entsprechendes gilt für nachträglich anfallende Anschaffungs- oder Herstellungskosten. ➤ Bei der Hinzurechnung ist vom Steuerpflichtigen anzugeben, welche Investitionsabzugsbeträge verwendet werden (Abzugsjahr und Höhe). ➤ Mit der Ausübung des Wahlrechtes nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG entscheidet der Steuerpflichtige, ob und in welchem Umfang in Anspruch genommene Investitionsabzugsbeträge getätigten Investitionen zugeordnet werden. ➤ Dabei sind auch Teilhinzurechnungen möglich.
<p style="text-align: center;">Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten <i>BMF a.a.O., Rz. 27f.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Zum Ausgleich der Gewinnerhöhung durch die Hinzurechnung von Investitionsabzugsbeträgen aufgrund begünstigter Investitionen können die jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung um bis zu 50 % gewinnmindernd herabgesetzt werden. ➤ Die Minderung ist beschränkt auf die wirtschaftsgutbezogene Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG. ➤ Damit wird im Ergebnis (entsprechend dem Sinn und Zweck des § 7g EStG) Abschreibungsvolumen in einem Jahr vor der tatsächlichen Investition gewinnmindernd berücksichtigt. ➤ Bei Inanspruchnahme der Herabsetzungen nach § 7g Abs. 2 Satz 3 EStG vermindern sich die jeweiligen Bemessungsgrundlagen für die Absetzungen nach den §§ 7 ff. EStG um diese Beträge. ➤ Darüber hinaus kann die Kürzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Anwendung der Regelungen zu den

	<p>geringwertigen Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 2 EStG oder zum Sammelposten nach § 6 Abs. 2a EStG führen, wenn die dort genannten Betragsgrenzen unterschritten werden.</p>
<p>Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen <i>BMF a.a.O., Rz. 29 f.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Werden bis zum Ende des dreijährigen Investitionszeitraums keine (ausreichenden) begünstigten Investitionen getätigt, die zu Hinzurechnungen nach § 7g Absatz 2 Satz 1 EStG geführt haben, sind insoweit noch „vorhandene“ Investitionsabzugsbeträge bei der Steuerfestsetzung oder gesonderten Feststellung rückgängig zu machen, bei der der Abzug vorgenommen wurde. ➤ Auf Antrag des Steuerpflichtigen können Investitionsabzugsbeträge auch vorzeitig freiwillig ganz oder teilweise rückgängig gemacht werden. ➤ Investitionsabzugsbeträge sind auch dann rückgängig zu machen, wenn der Steuerpflichtige zwar fristgerecht begünstigte Investitionen tätigt, es aber unterlassen hat, in einem Vorjahr abgezogene Investitionsabzugsbeträge außerbilanziell entsprechend hinzuzurechnen und das Finanzamt auf dieser Grundlage einen nicht mehr änderbaren Steuerbescheid für das Jahr der Investitionen erlassen hat.
<p>Nichteinhaltung der Verbleibens- und Nutzungsfristen <i>BMF a.a.O., Rz. 33 f.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Werden aufgrund der Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsgutes Investitionsabzugsbeträge hinzugerechnet und gegebenenfalls die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemindert, das Wirtschaftsgut aber nicht bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt (Verbleibens- und Nutzungsfristen), ist die Anwendung von § 7g Abs. 2 EStG rückgängig zu machen. ➤ Hat die Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß § 7g Abs. 2 Satz 3 EStG zur Anwendung von § 6 Abs. 2 oder 2a EStG geführt oder wurden die insoweit maßgebenden maximalen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bereits vor Anwendung von § 7g Abs. 2 Satz 3 EStG unterschritten, werden aus Vereinfachungsgründen seitens der Finanzverwaltung die Einhaltung der Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen im Sinne des § 7g Abs. 4 Satz 1 EStG nicht geprüft.
<p>Schädliche Verwendung einer Investition <i>BMF a.a.O., Rz. 35</i></p>	<p>Eine im Sinne des § 7g Absatz 4 EStG schädliche Verwendung liegt insbesondere dann vor, wenn das betreffende Wirtschaftsgut vor dem Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres aus dem begünstigten Betrieb</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ ausscheidet, ○ dort nicht mehr zu mindestens 90 % betrieblich genutzt wird oder ○ der Betrieb veräußert oder aufgegeben wird.

**Nutzung in einer
inländischen Betriebsstätte
des Betriebes**

BMF a.a.O., Rz. 36 ff.

- Eine betriebliche Nutzung im Sinne des § 7g EStG liegt entweder bei einer Verwendung des Wirtschaftsgutes in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes oder bei einer Vermietung (Nutzungsüberlassung gegen Entgelt) vor.
- Dabei ist die betriebliche Nutzung funktional zu prüfen, so dass ein Wirtschaftsgut (z. B. Werkzeug) auch dann einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes zuzurechnen sein kann, wenn es sich räumlich im Betrieb eines Anderen befindet.
- Anhaltspunkt für die betriebliche Nutzung des Wirtschaftsgutes in einer inländischen Betriebsstätte des begünstigten Betriebes im Verbleibens- und Nutzungszeitraum ist regelmäßig die Erfassung im Bestandsverzeichnis (Anlageverzeichnis), es sei denn, es handelt sich um ein geringwertiges Wirtschaftsgut im Sinne von § 6 Abs. 2 EStG oder um ein Wirtschaftsgut, das nach § 6 Abs. 2a EStG in einem Sammelposten erfasst wurde.
- Der Steuerpflichtige hat die Möglichkeit, die betriebliche Nutzung anderweitig nachzuweisen.
- Soweit das Wirtschaftsgut vermietet wird, muss die Miete als Betriebseinnahme erfasst sein. Die Angemessenheit der Miete ist bei der Prüfung der betrieblichen Nutzung im Sinne des § 7g EStG unbeachtlich. Bei nicht fremdüblichen und unangemessenen Mieten sind aber die allgemeinen Regelungen zu Nutzungsentnahmen und verdeckten Gewinnausschüttungen anzuwenden.
- Die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzung wird z.B. dann nicht mehr erfüllt, wenn das Wirtschaftsgut innerhalb des Verbleibens- und Nutzungszeitraums
 - veräußert oder entnommen wird,
 - in einen anderen Betrieb, in eine ausländische Betriebsstätte oder in das Umlaufvermögen überführt wird.
- Die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzung gelten allerdings als erfüllt, wenn das vorzeitige Ausscheiden des Wirtschaftsgutes unmittelbar auf einem nicht vom Willen des Steuerpflichtigen abhängigen Ereignis beruht, z. B. infolge
 - Ablaufes der Nutzungsdauer wegen wirtschaftlichen Verbrauches,
 - Umtausches wegen Mangelhaftigkeit gegen ein anderes Wirtschaftsgut gleicher oder besserer Qualität oder
 - höherer Gewalt oder behördlicher Eingriffe (vgl. R 6.6 Absatz 2 EStR).
- Ein noch erzielbarer Schrott- oder Schlachtwert steht einem wirtschaftlichen Verbrauch oder einer Mangelhaftigkeit nicht entgegen.

<p>Ausschließliche oder fast ausschließliche betriebliche Nutzung <i>BMF a.a.O., Rz. 41 ff.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Ein Wirtschaftsgut wird ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt, wenn es der Steuerpflichtige zu nicht mehr als 10 % privat nutzt. Der Steuerpflichtige hat in begründeten Zweifelsfällen darzulegen, dass der Umfang der betrieblichen Nutzung mindestens 90 % beträgt. ➤ Die außerbetriebliche Nutzung eines Wirtschaftsgutes ist zeitraumbezogen und nicht wirtschaftsjahrbezogen zu prüfen. Eine schädliche Verwendung liegt nicht vor, wenn das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung zwar mehr als 10 % privat genutzt wird, die außerbetriebliche Nutzung aber bezogen auf den gesamten Nutzungszeitraum (von der Anschaffung oder Herstellung bis zum Ende des der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres) die 10 %-Grenze nicht übersteigt. ➤ Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung mit einem betrieblichen Fahrzeug sind der betrieblichen Nutzung des Pkws zuzurechnen. ➤ Der Umfang der betrieblichen Nutzung im maßgebenden Nutzungszeitraum ist vom Steuerpflichtigen anhand geeigneter Unterlagen darzulegen; im Fall des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 3 EStG durch das ordnungsgemäße Fahrtenbuch. Bei Anwendung der sog. 1 %-Regelung (§ 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 EStG) ist ohne Vorlage ergänzender Belege, die eine ausschließliche oder fast ausschließliche betriebliche Nutzung des Kraftfahrzeuges zweifelsfrei dokumentieren, von einem schädlichen Nutzungsumfang auszugehen.
<p>Sonderabschreibungen neben den planmäßigen AfA-Beträgen</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens können unter den nachfolgenden Bedingungen im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Jahren neben der linearen bzw. degressiven AfA Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 20 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen werden.
<p>Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Die Sonderabschreibungen können nur in Anspruch genommen werden, wenn <ul style="list-style-type: none"> ○ der Betrieb im Wirtschaftsjahr, das der Anschaffung oder Herstellung vorangeht, die Gewinngrenze des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG nicht überschreitet, und ○ das Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauffolgenden Wirtschaftsjahr vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs des Steuerpflichtigen ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird; ➤ § 7g Abs. 4 EStG findet entsprechende Anwendung.

Relevante Vorschriften

- § 7g EStG
- BMF, 26.8.2019, IV C 6 - S 2139 - b/07/10002 – 02
- BMF, 20.3.2017, IV C 6 - S 2139 - b/07/10002 – 02