

Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen

1. Allgemeines	1
2. Begünstigte Betriebe	1
3. Einzelheiten zum Investitionsabzugsbetrag	2
3.1 Investitionsfrist	2
3.2 Umfang der betrieblichen Nutzung	2
3.3 Umfang der begünstigten Investitionskosten	3
3.4 Investitionsabzugshöchstbetrag	3
4. Auflösung des Investitionsabzugsbetrages	4
4.1 Folgen der Nicht-Investition	4
4.2 Freiwillige Komplett- oder Teilauflösung	5
5. Die Sonderabschreibung nach § 7g EStG	6
6. Anwendungsschreiben des Bundesfinanzministeriums zu § 7g EStG	6

1. Allgemeines

Die Regelung des § 7g Einkommensteuergesetz (EStG) soll die Investitionsfähigkeit speziell kleiner und mittlerer Unternehmen erhöhen. Sie ermöglicht kleinen und mittleren Betrieben zum einen die Vorverlagerung von Abschreibungspotenzial in ein Wirtschaftsjahr vor Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes. Sofern die Steuersätze in den einzelnen Jahren gleich sind, findet auf diese Weise eine Steuerstundung statt und es ergeben sich Zins- und Liquiditätsvorteile. Erwartet der Unternehmer für die folgenden Jahre einen geringeren Gewinn, kann es aufgrund des progressiven Steuersatzes neben dem Zinseffekt auch noch zu einer Minderung der Steuerlast kommen. Zum anderen sieht § 7g EStG für kleine und mittlere Betriebe spezielle Sonderabschreibungsmöglichkeiten vor.

2. Begünstigte Betriebe

Die Regelung des § 7g EStG dient speziell der Förderung kleiner und mittlerer Betriebe. Hierfür dürfen die folgenden Betriebsgrößenmerkmale nicht überschritten werden.

Bilanzierende Gewerbetreibende	Betriebsvermögen	235.000 Euro
Bilanzierende Freiberufler	Betriebsvermögen	235.000 Euro
Land- und Forstwirtschaft ohne Einnahme-Überschussrechnung	Wirtschafts-/ Ersatzwirtschaftswert	125.000 Euro
Einnahme-Überschussrechner	Gewinn (ohne Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrages)	100.000 Euro

Die Betriebsgrößenbegrenzung gilt jeweils betriebs- und nicht personenbezogen. Ist ein Steuerpflichtiger Inhaber mehrerer Betriebe, ist für jeden Betrieb eine gesonderte Prüfung der Betriebsgrößenmerkmale möglich.

Stichtag für die Betriebsgrößenermittlung sind die Größenmerkmale am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem der Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wird.

Hinweis: Der [Referentenentwurf zum „Jahressteuergesetz 2020“ vom 17. Juli 2020](#) sieht vor, dass künftig eine einheitliche Gewinngrenze für alle Einkunftsarten in Höhe von 125.000 Euro als Betriebsgrößenmerkmal zugrunde gelegt werden soll. Die erstmalige Anwendung dieses Gewinnkriteriums ist für Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen vorgesehen, die in nach dem 31.12.2019 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden. Über den Verweis in § 7g Absatz 6 Nr. 1 EStG wirkt sich diese Änderung gleichermaßen auch auf die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen nach § 7g Absatz 5 EStG aus (§ 7g Absatz 1 Satz 2 Nr. 1 EStG-E); siehe Punkt 5.).

Die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages ist ausschließlich bei Betrieben möglich, die aktiv am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen und eine in diesem Sinne werbende Tätigkeit ausüben. Allerdings kann unter erhöhten Voraussetzungen bereits in Jahren vor der Betriebseröffnung ein Investitionsabzugsbetrag für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsgutes in Anspruch genommen werden.

3. Einzelheiten zum Investitionsabzugsbetrag

3.1. Investitionsfrist

Der Investitionsabzugsbetrag ermöglicht den begünstigten Betrieben eine Vorverlagerung von Abschreibungspotential in ein Wirtschaftsjahr vor Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes. Die Bildung eines Investitionsabzugsbetrages nach § 7g EStG setzt voraus, dass ein neues oder gebrauchtes, abnutzbares **bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens** in den dem Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden **drei Wirtschaftsjahren** angeschafft oder hergestellt wird. Ein Investitionsplan oder eine feste Bestellung ist nicht erforderlich. Sogenannte geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Absatz 2 EStG) oder Wirtschaftsgüter, die nach § 6 Absatz 2a EStG in einem Sammelposten erfasst werden, sind ebenfalls begünstigt. Für unbewegliche Wirtschaftsgüter (wie zum Beispiel Grundstücke), Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (Wirtschaftsgüter, die zum Verbrauch oder Absatz bestimmt sind) sowie immaterielle Wirtschaftsgüter, zum Beispiel Software, kann hingegen § 7g EStG nicht in Anspruch genommen werden.

Hinweis: In der Praxis gibt es Fälle, in denen 2017 in ernsthafter Investitionsabsicht ein Investitionsabzugsbetrag gebildet wurde. Die Corona-Krise und die daraus folgende Liquiditätskrise machen es aber unmöglich, die geplante Investition bis zum Ende des 3-jährigen Investitionszeitraums durchzuführen. Nach bisheriger Rechtslage wären dann die betreffenden Investitionsabzugsbeträge rückgängig zu machen und die daraus resultierenden Steuernachforderungen nach § 233a AO zu verzinsen. Zur Vermeidung negativer Effekte und zur Steigerung der Liquidität der Unternehmen, ist die Frist für Investitionsabzugsbeträge, deren 3-jährige Investitionsfrist in 2020 ausläuft, durch das [Zweite Corona-Steuerhilfegesetz](#) um ein Jahr **auf 4 Jahre verlängert** worden. Dadurch haben Steuerpflichtige, die in 2020 investieren wollen, aber wegen der Corona-Krise nicht investieren können, die Gelegenheit, die Investition in 2021 ohne negative steuerliche Folgen (Rückgängigmachung, Verzinsung der Steuernachforderung) nachzuholen.

3.2 Umfang der betrieblichen Nutzung

Nach bisheriger Rechtslage muss neben der Anschaffung beziehungsweise Herstellung der Steuerpflichtige beabsichtigen, das Wirtschaftsgut bis mindestens zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer **inländischen Betriebsstätte**

des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich (90 Prozent) zu nutzen. In begründeten Zweifelsfällen hat der Steuerpflichtige darzulegen, dass der Umfang der betrieblichen Nutzung mindestens 90 Prozent beträgt. Wenn das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung zwar mehr als 10 Prozent privat genutzt, aber bezogen auf den gesamten Nutzungszeitraum (von der Anschaffung / Herstellung bis zum Ende des der Anschaffung / Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres) die 10%-Grenze nicht übersteigt, liegt eine schädliche Verwendung nicht vor (vgl. BMF-Schreiben vom 20.03.2017; Rn. 43).

Hinweis: Der Referentenentwurf zum „Jahressteuergesetz 2020“ sieht auch hier eine weitere Flexibilisierung vor. Künftig soll es ausreichen, wenn das betreffende Wirtschaftsgut **im maßgebenden Nutzungszeitraum zu mehr als 50% betrieblich genutzt** wird. Die Nutzung ist dabei zeitraumbezogen und nicht wirtschaftsjahrbezogen zu prüfen. Eine schädliche betriebsfremde Nutzung liegt nicht nur bei einer Privatnutzung, sondern auch bei einer Verwendung in einem anderen Betrieb des Steuerpflichtigen vor. Dagegen stellt beispielsweise die Vermietung eines zum notwendigen Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsguts eine betriebliche Nutzung dar und ist somit unschädlich.

3.3 Umfang der begünstigten Investitionskosten

Von den tatsächlichen Anschaffungs- beziehungsweise Herstellungskosten können bis zu **40 Prozent** als Investitionsabzugsbetrag gewinnmindernd in Anspruch genommen werden. Sofern ein Unternehmer den in den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes enthaltenen Vorsteuerbetrag geltend machen kann, ist hier der Netto-Betrag der zu erwartenden Kosten maßgeblich (§ 9b Absatz 1 EStG). Der Bruttobetrag ist hingegen die Bemessungsgrundlage, wenn der Unternehmer steuerfreie Umsätze ausführt, die den Vorsteuerabzug ausschließen.

Hinweis: Gemäß Entwurf des „Jahressteuergesetzes 2020“ sollen Steuerpflichtige künftig Investitionsabzugsbeträge in Höhe von **50% der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten** von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens außerbilanziell abziehen können, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Erstmals berücksichtigt werden soll diese Regelung für Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen, die in nach dem 31.12.2019 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden.

3.4 Investitionsabzugshöchstbetrag

Das zulässige Abzugsvolumen kann für jedes Wirtschaftsgut unterschiedlich ausgeschöpft werden (bisher: max. 40% oder weniger; JStG 2020–E: max. 50%). Die Summe aller am Bilanzstichtag nach § 7g EStG gebildeten Rücklagen darf jedoch höchstens **200.000 Euro** betragen. Nach unten sind keine Grenzen gesetzt. Die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags ist auch dann zulässig, wenn durch ihn ein Verlust entsteht oder erhöht wird. Der **Höchstbetrag** ist betriebsbezogen. Ist ein Steuerpflichtiger Inhaber mehrerer Betriebe, kann der Höchstbetrag somit für jeden Betrieb in Anspruch genommen werden. Wurden bereits nach altem Recht Ansparabschreibungen gebildet, die noch nicht aufgelöst sind, reduziert sich der für den Investitionsabzugsbetrag geltende Höchstbetrag von 200.000 Euro um die noch vorhandenen Ansparabschreibungen. Hierbei ist zu beachten, dass auch bei Altfällen ein Investitionsabzugsbetrag in einem Folgejahr innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraumes (JStG-E: 4 Jahre) bis zum gesetzlichen Höchstbetrag aufgestockt werden kann (Rn. 6 des BMF-Schreibens vom 20.11.2013 ist nicht mehr anzuwenden; dafür BMF-Schreiben vom 15.01.2016).

Beispiel

Höchstbetrag des Investitionsabzugsbetrags:

Z hat im Jahr 02 für zwei Wirtschaftsgüter einen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 60.000 Euro (Fahrzeug) beziehungsweise 40.000 Euro (Maschine) und für ein weiteres Wirtschaftsgut im Jahr 03 in Höhe von 50.000 Euro in Anspruch genommen. Im Jahr 04 möchte er für eine geplante Anschaffung von 200.000 Euro erneut einen Investitionsabzugsbetrag geltend machen. Der Pkw ist im Jahr 04 angeschafft worden, die Maschine soll nicht mehr erworben werden.

Den maximalen Betrag von 80.000 Euro (40 % von 200.000 Euro) kann Z aber nur in Anspruch nehmen, wenn er dadurch nicht die Höchstgrenze von 200.000 Euro überschreiten würde.

Das Fahrzeug, für dessen Anschaffung der Investitionsabzugsbetrag 02 gewinnmindernd berücksichtigt wurde, ist 04 planmäßig angeschafft worden. Daher war eine Gewinnerhöhung in Höhe von 60.000 Euro vorzunehmen. Für die Maschine besteht keine Investitionsabsicht mehr. Daher ist der Betrag in Höhe von 40.000 Euro aufzulösen. Somit ergibt sich folgende Berechnung:

Investitionsabzugsbetrag in 02	100.000 Euro
Investitionsabzugsbetrag in 03	50.000 Euro
Investitionsabzugsbetrag in 04	80.000 Euro
Hinzurechnung nach § 7g Absatz 2 Satz 1 EStG	./. 60.000 Euro
Auflösung nach § 7g Absatz 2 Satz 2 EStG	./. 40.000 Euro
Gesamtbetrag	130.000 Euro

Die Höchstgrenze des § 7g Absatz 1 EStG ist nicht überschritten. Z kann in 04 den Betrag von 80.000 Euro gewinnmindernd abziehen.

Voraussetzung ist, dass sowohl die Daten der Bildung, als auch Auflösung und Rückgängigmachung der Investitionsabzugsbeträge per Datenfernübertragung übermittelt werden.

Steuertechnisch ist der Investitionsabzugsbetrag außerhalb der Bilanz beziehungsweise außerhalb der Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 EStG zu berücksichtigen.

4. Auflösung des Investitionsabzugsbetrages

4.1 Folgen der Nicht-Investition

Kommt es innerhalb des Investitionszeitraums zu keiner Investition, muss der Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Absatz 3 Satz 1 1. Halbsatz EStG rückgängig gemacht werden. Der Investitionsabzugsbetrag wird dann rückwirkend im Jahr der Bildung gewinnerhöhend aufgelöst und der Steuerbescheid des früheren Jahrs zum Nachteil des Steuerpflichtigen geändert. Allerdings kann es durch die nachträgliche Korrektur zu Steuernachforderungen nebst Verzinsung gemäß § 233a Abgabenordnung (AO) kommen. Ohne ernsthafte Investitionsabsicht macht die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags regelmäßig keinen Sinn. Denn eine endgültige Gewinnverlagerung in ein späteres Jahr ist ohne Investition nicht möglich. Der ursprüngliche Bescheid kann wegen der eigenständigen Korrekturvorschrift des § 7g Absatz 3 EStG selbst dann geändert werden, wenn er bereits bestandskräftig ist. Die Rückgängigmachung des Abzugsbetrags erfolgt – wie auch seine Inanspruchnahme – außerhalb der Bilanz.

Hinweis: Kommt es wegen der Corona-Krise zu einer Betriebsaufgabe i.S.d. § 16 Absatz 3 EStG und ist bis dahin keine Investition erfolgt, kommt es ebenfalls zur Rückgängigmachung eines Investitionsabzugsbetrags. Die im Jahr der ursprünglichen Vornahme des Gewinnabzugsbetrags eintretende Gewinnerhöhung ist Teil des laufenden Gewinns des Jahrs der Rückgängigmachung, eine Auflösung zugunsten des begünstigten Aufgabegewinns ist nicht zulässig (BFH, Urteil v. 27.4.2016, X R 16/15).

Auf Antrag des Steuerpflichtigen können Investitionsabzugsbeträge auch vorzeitig freiwillig ganz oder teilweise rückgängig gemacht werden.

4.2 Freiwillige Komplett- oder Teilauflösung

Nach § 7g Absatz 3 Satz 1 2. Halbsatz EStG ist die **vorzeitige Rückgängigmachung** von Investitionsabzugsbeträgen vor Ablauf der Investitionsfrist zulässig. Das bietet sich an, wenn absehbar ist, dass es nicht mehr zu der geplanten Investition kommen wird (auch nicht im Jahr 2021). Durch eine vorzeitige Auflösung können also höhere Zinsen nach § 233a AO infolge einer später geänderten Steuerfestsetzung vermieden werden, wenn absehbar ist, dass die Investition trotz des verlängerten Investitionszeitraums infolge der schlechten finanziellen Lage nicht mehr erfolgen wird. Für diese Fälle bringt die durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz vorgesehene Verlängerung des Investitionszeitraums keine Vorteile. Der Gesetzgeber hätte in diesen Fällen besser auf die Verzinsung der Steuernachforderung verzichten sollen.

Eine **vorzeitige Teilauflösung** des Investitionsabzugsbetrags ist zulässig (BMF v. 20.3.2017, siehe Punkt 6.). Dies sollte in Betracht gezogen werden in den Fällen, in denen der Investitionsabzugsbetrag überhöht gebildet wurde, weil die aus heutiger Sicht zu erwartenden Anschaffungskosten niedriger als die bspw. in 2017 geschätzten Anschaffungskosten sind. Die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags ist zwar nicht mehr auf ein bestimmtes Wirtschaftsgut bezogen, sondern für beliebige Investitionen in das bewegliche Anlagevermögen zulässig. Allerdings muss der Investitionsabzugsbetrag rückwirkend aufgelöst werden, soweit er 40 % (JStG 2020-E: 50 %) der bis zum Ende des Investitionszeitraums angefallenen tatsächlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten übersteigt. Die **Rückgängigmachung des überhöhten Betrags** muss dann für 2017 gebildete Investitionsabzugsbeträge zwar erst spätestens mit Ablauf des jetzt 4-jährigen Investitionszeitraums erfolgen. So lange braucht der Steuerpflichtige aber nicht zu warten. Wenn 2020 absehbar ist, dass bis zum Fristablauf in 2021 **nicht ausreichend investiert** wird, kann der überhöhte Betrag auch schon vorher freiwillig rückgängig gemacht werden. Auch damit können höhere Zinsen infolge einer später geänderten Steuerfestsetzung vermieden werden.

Die wiederholte Beanspruchung von Investitionsabzugsbeträgen für bestimmte Investitionen nach Ablauf des vorangegangenen Investitionszeitraums ist nur zulässig, wenn der Steuerpflichtige ausreichend begründet, weshalb die Investitionen trotz gegenteiliger Absichtserklärung bislang noch nicht durchgeführt wurden, aber dennoch weiterhin geplant sind. Das gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige bei der erneuten Geltendmachung die Anzahl dieser Wirtschaftsgüter erhöht oder vermindert.

4.3 Investition innerhalb der Investitionsfrist

Erfolgt die geplante Investition innerhalb der Investitionsfrist, ist im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes der Investitionsabzugsbetrag gewinnerhöhend außerhalb der Bilanz

oder der Einnahme-Überschussrechnung hinzuzurechnen. Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen sind die geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

5. Die Sonderabschreibung nach § 7g Absatz 5 EStG

Kleine und mittlere Unternehmen, die die oben genannten Betriebsgrößenmerkmale am Ende des Wirtschaftsjahres, das dem Wirtschaftsjahr einer Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes vorangeht, nicht überschreiten, können im Jahr der Anschaffung beziehungsweise Herstellung eines neuen oder gebrauchten Wirtschaftsgutes und in den folgenden vier Jahren eine Sonderabschreibung nach § 7g Absatz 5 EStG von insgesamt bis zu 20 Prozent der Kosten geltend machen.

Die Sonderabschreibung ist eine eigenständige Fördermaßnahme, die zusammen mit dem Investitionsabzugsbetrag (§ 7g Absatz 1 – 4 EStG) die Wettbewerbssituation kleiner und mittlerer Betriebe verbessern soll, indem deren Liquidität und Eigenkapitalbildung unterstützt und die Investitions- und Innovationskraft gestärkt wird. Die Sonderabschreibung kann unabhängig von der vorherigen Nutzung eines Investitionsabzugsbetrags geltend gemacht werden.

Die Sonderabschreibung kann darüber hinaus neben der normalen Abschreibung geltend gemacht werden. Voraussetzung ist jedoch, dass das Wirtschaftsgut ab dem Tag der Lieferung oder Herstellung mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahres der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des (begünstigten) Betriebs des Steuerpflichtigen verbleiben muss. Außerdem muss der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut in diesem Zeitraum ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich nutzen. Das bedeutet nach Ansicht der Finanzverwaltung, dass das Wirtschaftsgut nicht zu mehr als zehn Prozent außerbetrieblich genutzt werden darf. Dies kann vor allem bei auch privat genutzten Personenkraftwagen problematisch sein.

Stellt sich später heraus, dass diese Voraussetzungen nicht erfüllt werden, sind entsprechende Steuer- und Feststellungsbescheide zu ändern. Dies gilt auch, wenn sie bereits bestandskräftig geworden sind.

Macht ein Steuerpflichtiger im Investitionsjahr zusätzlich zum Investitionsbetrag eine Sonderabschreibung der bereits um 40 Prozent (JStG 2020-E: 50 Prozent) verminderten Anschaffungs- und Herstellungskosten (siehe oben) geltend, beträgt die Gesamtabschreibung bis zum Ende des Erstjahres 52 Prozent (ab 2020: 60 Prozent unter Berücksichtigung der 50% beim Investitionsabzugsbetrag) zuzüglich lineare Afa.

6. Anwendungsschreiben des Bundesfinanzministeriums zu § 7g EStG

Das Bundesfinanzministerium hat am [20. März 2017](#) ein Schreiben zu § 7g EStG veröffentlicht, in dem Details zur Anwendung von § 7g EStG beschrieben werden. Auch Personengesellschaften und Gemeinschaften können den Investitionsabzug in Anspruch nehmen, wenn es sich um eine Mitunternehmerschaft (§ 13 Absatz 7, § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2, § 18 Absatz 4 Satz 2 EStG) handelt (vgl. dazu [BMF-Schreiben v. 26. August 2019](#)).

Stand: Juli 2020

Hinweis: Dieses Merkblatt soll - als Service der IHK Köln - nur erste Hinweise geben und erhebt daher keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Es wird keine Haftung für die inhaltliche Richtigkeit übernommen.

Ihre Ansprechpartner für weitere Auskünfte:

Corinna Kaus
Tel. +49 221 1640-3050
E-Mail: corinna.kaus@koeln.ihk.de

Ellen Lindner
Tel. +49 221 1640-3030
E-Mail: ellen.lindner@koeln.ihk.de

Dr. Timmy Wengerofsky
Tel. +49 221 1640-3070
E-Mail: timmy.wengerofsky@koeln.ihk.de

Industrie- und Handelskammer zu Köln
Unter Sachsenhausen 10-26
50667 Köln
www.ihk-koeln.de