



BdSt-Ratgeber-Reihe Nr. 12 | Stand: 1. Januar 2020

ABSCHREIBUNGSARTEN, INVESTITIONSABZUGSBETRAG, SONDERABSCHREIBUNGEN UND ERHÖHTE ABSETZUNGEN

Außer den Grundarten der Abschreibung können je nach Art der angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen vorgenommen werden. So können erhebliche Steuerstundungseffekte erzielt werden. Erhöhte Absetzungen können statt der normalen Abschreibung in Anspruch genommen werden. Erhöhte Absetzungen können statt der normalen Abschreibung in Anspruch genommen werden. Sie müssen dann in jedem Jahr des Begünstigungszeitraumes mindestens in Höhe der linearen Abschreibung erfolgen. Bei Wirtschaftsgütern, bei denen Sonderabschreibungen vorgenommen werden, sind nebenher auch lineare Abschreibungen vorzunehmen. Völlig neu ist die Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau, die hier erstmals dargestellt wird.

GRUNDARTEN DER ABSCHREIBUNG

Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen (lineare Abschreibung, § 7 Abs. 1 EStG)

Bei Wirtschaftsgütern mit mehrjähriger Nutzungsdauer wird für jedes Jahr derselbe Abschreibungsbetrag angesetzt. Dieser ergibt sich durch die gleichmäßige Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts auf die Jahre seiner betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. Für die allgemein verwendbaren Anlagegüter hat die Finanzverwaltung eine AfA-Tabelle herausgegeben. Unter bestimmten Voraussetzun-

gen können an die Stelle der linearen Abschreibung auch Absetzungen treten, die die Leistungsbeanspruchung des Wirtschaftsguts oder dessen außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung berücksichtigen. Zu beachten ist, dass die Abschreibung monatsgenau zu berücksichtigen ist.

INVESTITIONSABZUGSBETRAG

Der Investitionsabzugsbetrag (IAB) hat den Vorteil, dass durch die erreichte Steuerstundung ein Zins- und Liquiditätsgewinn entsteht. Im Zeitpunkt der Investition wird beim Zusammenwirken von Investitionsabzugsbetrag, Sonderabschreibungen und normalen Abschreibungen ein Großteil der getätigten Aufwendungen sofort kostenwirksam und somit gewinn- und steuermindernd.

Der IAB kann für die künftige Anschaffung oder Herstellung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in Anspruch genommen werden. Er mindert außerbilanziell den zu versteuernden Gewinn. Der IAB kann für neue und auch für gebrauchte bewegliche Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden, die im Zeitraum von drei Jahren nach Bildung des Investitionsabzugsbetrages voraussichtlich angeschafft oder hergestellt werden.

Die voraussichtlichen Kosten für geplante Investitionen können so anteilig bis zu 40 Prozent und bis zu drei Jahre vorweggenommen werden.

Dabei wird eine Steuerstundung erreicht und die Höhe der individuellen Steuersätze kann

bei natürlichen Personen beeinflusst werden. Dieser Liquiditätsvorteil, der durch die Steuerstundung entsteht, soll zur Finanzierung der Investition genutzt werden.

Der IAB kann im Jahr der Investition wiederum außerbilanziell gewinnerhöhend aufgelöst werden.

Im Zuge der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes können dann bis zu 40 Prozent der tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten gewinnmindernd innerbilanziell abgeschrieben werden. Voraussetzung dafür ist die außerbilanzielle Erhöhung um den IAB.

Zusätzlich wird vom Restbetrag die normale Abschreibung für abnutzbare Wirtschaftsgüter durchgeführt und eine Sonderabschreibung kann ebenfalls in Anspruch genommen werden. So können die entsprechenden Aufwendungen für die Investition zeitnah erfolgswirksam verbucht werden. Erfolgt keine Investition im Investitionszeitraum, führt dies zu einer rückwirkenden gewinnerhöhenden Auflösung des IAB und einer entsprechenden Änderung des Steuerbescheides des Jahres, in dem der IAB gebildet wurde. Eine Anschaffung oder Herstellung im Jahr der Geltendmachung des IAB ist nicht möglich.

VORAUSSETZUNGEN:

- Um den IAB in Anspruch nehmen zu können, muss ein Antrag nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen gestellt werden, der durch Datenfernübertragung übermittelt wird. Ein formloser Antrag ist nicht ausreichend. Der Steuerzahler kann ansonsten ohne weitere Angaben Abzugsbeträge für begünstigte künftige Investitionen im beweglichen Anlagevermögen bis zu einem Höchstbetrag von 200.000 Euro abziehen. Eine konkrete Investitionsabsicht wird nicht vorausgesetzt.
- Das Wirtschaftsgut muss nach Bildung des IAB in den folgenden drei Jahren angeschafft oder selbst hergestellt werden.
- Das Wirtschaftsgut muss im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im folgenden Jahr in einer inländischen Betriebs-

stätte des Betriebes verbleiben und ausschließlich oder fast ausschließlich (mind. 90 Prozent) betrieblich genutzt werden.

- Der Abzugsbetrag beläuft sich auf maximal 40 Prozent der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten.
- Die maximale Höhe des IAB, die gewinnmindernd abgezogen werden darf, wird auf insgesamt 200.000 Euro im Jahr der Inanspruchnahme und in den drei vorangegangenen Jahren begrenzt.
- Die gewinnerhöhende Auflösung des IAB muss spätestens 3 Jahre nach dessen Bildung im Zusammenhang mit begünstigten Investitionen erfolgen, ansonsten werden die Steuerbescheide rückwirkend korrigiert.
- Die Unternehmen, die diesen IAB in Anspruch nehmen möchten, dürfen bestimmte Grenzen nicht übersteigen. So darf bei Gewerbetreibenden oder Selbständigen, die ihren Gewinn mittels Bilanz ermitteln, das Betriebsvermögen maximal 235.000 Euro betragen. Unternehmer, die ihren Gewinn mittels Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln, dürfen ohne Berücksichtigung des IAB einen Gewinn von maximal 100.000 Euro erwirtschaftet haben. Und bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft darf der Einheitswert des jeweiligen Betriebes nicht über 125.000 Euro liegen.

RÜCKWIRKENDE ÄNDERUNG DER STEUERBESCHEIDE:

Beim Ausbleiben der Investition (sowie bei Fehlverwendung des begünstigten Investitionsgutes) wird der Steuerbescheid des Jahres der Bildung korrigiert. Dadurch kommt es zu einer Steuernachforderung, die verzinst werden kann. Der Zinslauf beginnt i. d. R. 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist, und beträgt 0,5 Prozent für jeden vollen Monat. Dies kann vermieden werden, wenn der IAB auf andere durchgeführte begünstigte Investitionen übertragen wird.

WICHTIGE RECHTSPRECHUNG ZUM INVESTITIONSABZUGSBETRAG:

Nach Auffassung des BFH darf die Bildung eines IAB dazu genutzt werden, Mehrergebnisse im Rahmen einer Betriebsprüfung auszugleichen, Urteil v. 28.04.2016 – I R 31/15. Die Ausübung des Wahlrechts zur Inanspruchnahme des IAB ist danach verfahrensrechtlich bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft der Steuerfestsetzung oder Gewinnfeststellung möglich.

SONDERABSCHREIBUNGEN NACH § 7G ESTG

Sonderabschreibungen sind im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und den darauffolgenden vier Jahren in Höhe von bis zu insgesamt 20 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten möglich. Für die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen muss ebenfalls die überwiegende betriebliche Nutzung bis zum auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung folgende Jahr eingehalten werden.

Zudem können Sonderabschreibungen nur in Anspruch genommen werden, wenn der Betrieb zum Schluss des Wirtschaftsjahres, das der Anschaffung oder Herstellung vorausgeht, die oben genannten Grenzen nicht überschreitet.

Die normale Absetzung für Abnutzung bleibt unberührt und wird neben der Sonderabschreibung und des IAB angesetzt. Jedoch wird die Bemessungsgrundlage für die normale Abschreibung und der Sonderabschreibung um den IAB vermindert. Die Sonderabschreibung darf auch unabhängig von der Bildung eines IAB in Anspruch genommen werden, wenn sonst alle Voraussetzungen erfüllt sind.

Hinweis: Da sowohl für die Bildung des IAB als auch für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung die Grenzwerte eingehalten werden müssen, kann es sich ergeben, dass nur eines dieser Förderinstrumente in Anspruch genommen werden kann, da die Grenzwerte zwischenzeitlich überschritten werden. Für die Bildung des IAB wird auf die Einhaltung des Grenzwertes in dem Jahr, in

dem der Abzugsbetrag gebildet werden soll, abgestellt. Für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung wird auf die Einhaltung des Grenzwertes am Schluss des Jahres, das vor dem Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung des Wirtschaftsgutes liegt, abgestellt. Dieser Zeitpunkt wird regelmäßig zwei Jahresabschlussstichtage später liegen. So kann es passieren, dass zum Zeitpunkt der Bildung des IAB die Grenzwerte eingehalten wurden, ein Jahr vor der Anschaffung des Wirtschaftsgutes jedoch nicht. Dann kann zwar der IAB, aber nicht die Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden. Umgedreht ist dies jedoch auch möglich. So kann beispielsweise die Sonderabschreibung geltend gemacht werden, weil im Jahr vor der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes die Grenzwerte eingehalten wurden, die Bildung eines IAB wegen Überschreiten des Grenzwertes aber nicht möglich war. Dies gilt es, bei Investitions- und Finanzierungsplanungen zu berücksichtigen.

BEISPIEL 1:

Gewerbetreibender A ermittelt für das Jahr 2020 seinen Gewinn mittels Bilanz und verfügt vor Bildung des IAB über 200.000 Euro Betriebsvermögen. Er plant, im Jahr 2022 Investitionen in bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, z. B. einen Lastkraftwagen, in Höhe von 200.000 Euro vorzunehmen. Da alle Voraussetzungen erfüllt sind, bildet er außerbilanziell einen IAB in Höhe von 80.000 Euro. Den Gewinn, den er versteuern muss, reduziert er ebenfalls um diese 80.000 Euro. Im Jahr 2022 löst er den IAB außerbilanziell gewinnerhöhend auf, da er begünstigte Investitionen vorgenommen hat. Sein Betriebsvermögen beträgt am 31.12.2021 300.000 Euro. Im Jahr 2022 kann er keine Sonderabschreibungen geltend machen, da der maßgebliche Grenzbetrag von 235.000 Euro Betriebsvermögen überschritten wurde.

ABWANDLUNG:

Das Betriebsvermögen beträgt am 31.12.2021 nur 230.000 Euro.

Er kann Sonderabschreibungen im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und den darauffolgenden vier Jahren in Höhe von bis zu insgesamt 20 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten geltend machen.

BEISPIEL 2:

Gewerbetreibender A ermittelt für das Jahr 2020 seinen Gewinn mittels Bilanz und verfügt vor Bildung des Investitionsabzugsbetrages über 250.000 Euro Betriebsvermögen. Er plant, im Jahr 2021 begünstigte Investitionen in bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in Höhe von 200.000 Euro vorzunehmen. Da die Betriebsvermögensgrenze nicht eingehalten wurde, kann kein IAB gebildet werden. Sein Betriebsvermögen sank und beträgt zum 31.12.2021 nur noch 200.000 Euro. Im Jahr 2022 kann er Sonderabschreibungen geltend machen, da der maßgebliche Grenzbetrag von 235.000 Euro Betriebsvermögen nicht überschritten wurde.

GESTALTUNGSMÖGLICHKEITEN:

Mitunter kann es günstiger sein, ein Wirtschaftsgut vor Ablauf des Investitionszeitraumes von drei Jahren nach Bildung des Investitionsabzugsbetrages anzuschaffen, wenn zu dem Zeitpunkt die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen erfüllt werden. Auf der anderen Seite kann es aber auch günstig sein, wenn kein IAB gebildet wurde, Investitionen noch um ein Jahr zu verschieben, wenn dann die Grenzwerte eingehalten werden und Sonderabschreibungen geltend gemacht werden können.

TIPP: UM STEUEROPTIMALE LÖSUNGEN ZU FINDEN, SOLLTEN INVESTITIONSENTSCHEIDUNGEN MÖGLICHT LANGE IM VORAUS MIT DEM STEUERBERATER BESPROCHEN UND GEPLANT WERDEN!

SONDERABSCHREIBUNGEN NACH § 7B EStG

Zur Förderung des Mietwohnungsneubaus wurde eine zeitlich befristete Sonderabschreibungsmöglichkeit für neu geschaffene eingeführt. Gefördert werden dabei nicht nur Wohnungen im Zusammenhang mit dem Neubau von Gebäuden, sondern auch die Schaffung neuer Wohnungen in bestehenden Gebäuden wie beispielsweise ein Dachgeschossausbau oder die Umwidmung von z.B. Fabrikgebäuden in Wohnungen. Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden drei Jahren können Sonderabschreibungen von bis zu jährlich 5 Prozent der Bemessungsgrundlage neben der normalen Abschreibung in Anspruch genommen werden. Nicht verbrauchtes Volumen kann jedoch nicht in Folgejahre transferiert werden. Bei der Sonderabschreibungsmöglichkeit handelt es sich immer um eine JahresAfA. Das heißt, im Jahr der Fertigstellung und Anschaffung wird immer der gesamte Jahres-AfA-Betrag steuerlich abgesetzt. Die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der begünstigten Wohnung, jedoch maximal 2.000 Euro je Quadratmeter Wohnfläche. Die steuerliche Förderung kann nur für Baumaßnahmen in Anspruch genommen werden, für die ein Bauantrag nach dem 31.08.2018 und vor dem 01.01.2022 gestellt wurde. War kein Bauantrag erforderlich, muss die Bauanzeige in diesen Zeitraum fallen. Zu beachten ist, dass auch für Fälle der Anschaffung eines neuen Gebäudes oder einer neuen Wohnung auf das Datum des Bauantrags bzw. der Bauanzeige abgestellt wird. Auf das Kaufdatum kommt es insofern nicht an.

Die Sonderabschreibung kann letztmalig für den Veranlagungszeitraum 2026 in Anspruch genommen werden. Dies gilt unabhängig vom Fertigstellungsdatum der Wohnung und Ablauf der 4 Jahre für die Sonderabschreibung. Soll die gesamte Förderung in Anspruch genommen werden, muss die Fertigstellung der Wohnung spätestens im Jahr 2023 erfolgen. Zudem dürfen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten 3.000 Euro je

Quadratmeter Wohnfläche nicht überschritten werden. Dabei werden nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die innerhalb der ersten 3 Jahre nach Ablauf des Jahres der Anschaffung oder Herstellung anfallen, mit einbezogen. Wird die Baukostenobergrenze von 3.000 Euro je Quadratmeter Wohnfläche nachträglich überschritten, sind bereits geltend gemachte Sonderabschreibungen rückgängig zu machen. Bei einer Überschreitung der Baukostengrenze von 3.000 Euro je Quadratmeter Wohnfläche führt dies ohne weiteren Ermessensspielraum zum vollständigen Ausschluss der Förderung.

ERHÖHTE ABSETZUNGEN

Erhöhte Absetzungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen (§ 7h EStG)

Begünstigt sind Gebäude, die in einem inländischen Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich liegen. Jeweils bis zu 9 Prozent der Herstellungs- und Anschaffungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne von § 177 des Baugesetzbuches können im Jahr der Herstellung und in den folgenden 7 Jahren abgesetzt werden. In den folgenden 4 Jahren können jeweils bis zu 7 Prozent abgesetzt werden. Die erhöhte Absetzung gilt auch für Aufwendungen zur Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung von Gebäuden mit geschichtlicher, künstlerischer oder städtebaulicher Bedeutung.

Die erhöhten Absetzungen können nur für Herstellungs- und Anschaffungskosten in Anspruch genommen werden, die nicht durch Zuschüsse aus Sanierungs- und Entwicklungsfördermitteln gedeckt sind. Die Voraussetzungen für die erhöhte AfA müssen durch eine Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde nachgewiesen werden.

Nach dieser Regelung ist nur der Erhalt der sanierungsbedürftigen Gebäude begünstigt, nicht jedoch der technische Neubau von Gebäuden. Ein neu ins Gesetz eingefügtes § 7h Abs. 1a EStG stellt klar, dass die erhöhte AfA nicht angesetzt werden darf, wenn die

durchgeführten Maßnahmen zur Herstellung eines neuen Gebäudes führen. Die Prüfung, ob die Maßnahmen zur Herstellung eines neuen Gebäudes führen, obliegt für Baumaßnahmen, die nach dem 31.12.2018 begonnen wurden, der Finanzbehörde. Bislang lag auch diese Beurteilung im Zuständigkeitsbereich der Gemeinde und die Finanzbehörde war daran gebunden.

Von einem steuerrechtlich schädlichen bautechnischen Neubau ist bei Umbaumaßnahmen regelmäßig auszugehen, wenn die neu eingefügten Gebäudeteile dem Gesamtgebäude das bautechnische Gepräge eines neuen Gebäudes verleihen, etwa wenn verbrauchte Teile ersetzt werden, die für die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmend sind, wie z.B. Fundamente, tragende Außen- und Innenwände, Geschosdecken und die Dachkonstruktion.

Auch inhaltlich hat sich etwas an der 7h-Bescheinigung geändert: Die Gemeinde muss nun die Höhe der begünstigten Modernisierungs- und Instandsetzungskosten bescheinigen. Dies gilt für ab 2019 ausgestellte Bescheinigungen. Erfolgte dies bislang nicht, führte das in der Praxis zum Problem, wenn der Bauherr an dem sanierungsbedürftigen Gebäude nicht nur begünstigte Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen oder begünstigte Maßnahmen zur Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung des Gebäudes durchgeführt hat.

Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen (§ 7i EStG)

Gelten im Inland gelegene Gebäude nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften als Baudenkmal, beträgt die erhöhte Absetzung im Jahr der Herstellung und in den folgenden 7 Jahren bis zu 9 Prozent der Herstellungsaufwendungen für die Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal und in den folgenden 4 Jahren bis zu 7 Prozent. Das gilt auch für Anschaffungskosten, die auf begünstigte Baumaßnahmen entfallen. Die erhöhte AfA kann nur auf solche Aufwendungen angewandt werden, die nicht durch Zuschüsse aus öffentlichen Kassen gedeckt sind. Die Voraussetzungen für die erhöhte AfA sind auch hier durch eine Bescheinigung der zuständigen Stelle nachzuweisen.