

Urteil vom 20. Juni 2012, X R 20/11

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 20.06.2012 X R 42/11 - Investitionsabzugsbetrag: Nachweis der Investitionsabsicht bei neugegründeten Betrieben - Anforderungen an die tatrichterliche Überzeugungsbildung - Berücksichtigung eines Zeugenbeweises trotz möglicher Befangenheit des Zeugen - Nachträgliches Ausstellen eines Gefälligkeitsbelegs

BFH X. Senat

EStG § 7g Abs 1 S 2 Nr 2 Buchst a, FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 118 Abs 2

vorgehend FG München, 25. Oktober 2010, Az: 2 K 655/10

Leitsätze

1. NV: Im zeitlichen Anwendungsbereich des § 7g EStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 ist auch bei noch in Gründung befindlichen Betrieben zur Konkretisierung der Investitionsabsicht nicht zwingend eine verbindliche Bestellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen erforderlich .
2. NV: Zwar kann sich das FG bei der Feststellung der Investitionsabsicht aller in Betracht kommenden Beweismittel bedienen. Will es seine Überzeugung vom Vorliegen der Investitionsabsicht aber ausschließlich auf die Aussage eines Zeugen stützen, der sich dabei von einem Näheverhältnis zum Steuerpflichtigen hat leiten lassen, muss es dies eingehend begründen .
3. NV: Bei Zeugen, die aufgrund eines Näheverhältnisses zu einem der Beteiligten möglicherweise befangen sein könnten, muss das Tatsachengericht im Rahmen seiner Beweismittelwürdigung auch die Gründe darstellen, die dafür leitend geworden sind, die Zeugenaussage als glaubhaft anzusehen .

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die zur Einkommensteuer zusammenveranlagt werden.
- 2 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2007 machten sie als negative Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb einen Investitionsabzugsbetrag nach § 7g des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 (UntStRefG) vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912) --EStG n.F.-- in Höhe von 23.440 € geltend. Dies entspricht 40 % der Anschaffungskosten einer Photovoltaikanlage, die der Elektroinstallateur E Anfang Mai 2008 auf dem Dach eines dem Kläger gehörenden Gebäudes zum Preis von 58.600 € netto errichtet hat. Seither erzielt der Kläger aus dem Verkauf des erzeugten Stroms Einkünfte aus Gewerbebetrieb.
- 3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) versagte im angefochtenen Einkommensteuerbescheid den Abzug mit der Begründung, der Kläger habe nicht nachgewiesen, dass er die Anlage noch im Jahr 2007 verbindlich bestellt habe.
- 4 Im anschließenden Einspruchsverfahren legten die Kläger ein auf den 17. Dezember 2007 datiertes Angebot des E vor, dessen Gestaltung und Wortlaut identisch ist mit der unter dem 28. April 2008 erstellten Rechnung des E. Auch mehrere Schreibfehler in dem Angebot sind identisch mit den Schreibfehlern in der Rechnung. Die Vorgangsnummer des Angebots weist bereits die Jahreszahl 2008 aus. Es enthält den Zusatz "mit verbindlicher Bestellung für 2008".
- 5 Das FA bat um Aufklärung dieser Ungereimtheiten. Es handele sich wohl um eine Kopie der Rechnung. Der Prozessbevollmächtigte der Kläger erklärte daraufhin, E habe diesen EDV-Ausdruck erst erstellt, nachdem das FA am 5. Dezember 2009 den Nachweis einer verbindlichen Bestellung der Anlage verlangt habe. In der Sache selbst sei aber nochmals ausdrücklich zu bestätigen, dass am 17. Dezember 2007 die verbindliche Bestellung erfolgt sei.

Der Kläger habe sich während des gesamten Jahres 2007 intensiv mit der Installation beschäftigt und auch mit seinem Prozessbevollmächtigten darüber gesprochen. Die Anlage habe wegen der zum 1. Januar 2008 drohenden Absenkung der Einspeisevergütung bereits im Jahr 2007 installiert werden sollen. Die Verzögerung habe darauf beruht, dass bei einer Besichtigung des Gebäudedachs Mängel festgestellt worden seien, die erst im Jahr 2008 hätten beseitigt werden können.

- 6 Nach Zurückweisung des Einspruchs legten die Kläger im Klageverfahren ein nunmehr auf den 6. Dezember 2007 datiertes "Angebot" des E vor, das mit "Verbindliche Bestellung" überschrieben ist. Die Vorgangsnummer weist nunmehr das Jahr 2007 aus, allerdings unterscheidet sich die Kundennummer von derjenigen, die in der tatsächlich von E erstellten Rechnung verwendet worden ist. Es sind zwei Schreibfehler wie in den zuvor eingereichten Dokumenten vorhanden. Auch hierzu meinte das FA, das Schriftstück sei wohl nachträglich erstellt.
- 7 Daraufhin reichten die Kläger eine auf den 13. September 2010 datierte, mit dem Firmenstempel und der Unterschrift des E versehene "Bestätigung zur Vorlage beim Finanzgericht" ein, in der dieser erklärte, der Kläger habe am 6. Dezember 2007 bei ihm eine Photovoltaikanlage zum Preis von 58.600 € verbindlich bestellt. In seiner Zeugenvernehmung durch das Finanzgericht (FG) hat E erklärt, dieses Schreiben nicht verfasst zu haben.
- 8 In der mündlichen Verhandlung vor dem FG hat der Prozessbevollmächtigte der Kläger bemerkt, die Beischafterung der Belege für das alte Jahr sei "unklug" gewesen.
- 9 Das FG gab der Klage statt (Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 521). Der als Zeuge vernommene E habe glaubhaft erklärt, dass er sich mit den Klägern bereits im Oktober 2007 anlässlich einer Besichtigung des Daches des Gebäudes, auf dem die Anlage habe errichtet werden sollen, über Umfang und Preis der Anlage geeinigt habe. Allerdings sei bei dieser Besichtigung eine Asbestbelastung der Dachhaut festgestellt worden. Diese habe zunächst --mit einem Kostenaufwand von 24.000 €-- beseitigt werden müssen, was wegen der Überlastung des beauftragten Dachdeckers erst im Frühjahr 2008 möglich gewesen sei.
- 10 Damit sei die Investitionsabsicht in ausreichender Weise nachgewiesen. Zwar habe die höchstrichterliche Rechtsprechung zu § 7g EStG in der vor Inkrafttreten des UntStRefG geltenden Fassung (EStG a.F.) in Fällen noch nicht abgeschlossener Betriebseröffnung die verbindliche Bestellung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen verlangt; auch sei § 7g EStG n.F. angesichts des ausdrücklich ins Gesetz aufgenommenen Erfordernisses der "Investitionsabsicht" eher strenger ausgefallen als die Vorgängervorschrift. Gleichwohl bedeute dies nicht, dass die zu § 7g EStG a.F. ergangene Rechtsprechung insoweit uneingeschränkt auch auf die Neufassung übertragbar wäre. Denn die frühere Fassung der Norm habe die Rücklagenbildung "ins Blaue hinein" ermöglicht, während die Neufassung die Missbrauchsgefahr bereits durch die bei unterbleibender Investition zwingende rückwirkende Rückgängigmachung des Abzugs samt Verzinsung erheblich gemindert habe. Auch habe der Gesetzgeber das abstrakte und nicht an feste Beweisregeln gebundene Merkmal der "Investitionsabsicht" gewählt, obwohl ihm bekannt gewesen sei, dass die Fälle der noch nicht abgeschlossenen Betriebseröffnung bereits nach früherer Rechtslage umstritten gewesen seien. Schließlich würde der Gesetzeszweck (Investitionsförderung) durch zu hohe Nachweiserfordernisse konterkariert.
- 11 Mit seiner Revision verweist das FA darauf, dass § 7g EStG n.F. --anders als die Vorgängerfassung-- ausdrücklich eine Investitionsabsicht erfordere und mit dem UntStRefG die Anforderungen an die Glaubhaftmachung dieses Merkmals nicht etwa abgesenkt, sondern im Gegenteil hätten verschärft werden sollen. Da im Gesetz keine Einzelheiten zur Glaubhaftmachung geregelt seien, könne auf die Rechtsprechung zu § 7g EStG a.F. zurückgegriffen werden. Das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 19. September 2002 X R 51/00 (BFHE 200, 343, BStBl II 2004, 184), das sich mit dem Erfordernis der verbindlichen Bestellung befasst habe, werde in den Gesetzesmaterialien zum UntStRefG (BTDrucks 16/4841, 52) ausdrücklich zitiert.
- 12 Die Neufassung habe nicht sämtliche Missbrauchsgefahren beseitigen können: So bleibe dem Steuerpflichtigen auch nach einer rückwirkenden Rückgängigmachung des Investitionsabzugs --insbesondere in Hochzinsphasen-- ein Zinsvorteil, weil der Zinslauf erst 15 Monate nach Ende des Kalenderjahres der Rückgängigmachung beginne. Zudem bestehe die Gefahr, dass das FA den Rückzahlungsanspruch bei einer zwischenzeitlichen Insolvenz des Steuerpflichtigen nicht realisieren könne.
- 13 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

- 14 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.
- 15 Sie beziehen sich auf das finanzgerichtliche Urteil, das sie für zutreffend halten.
- 16 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren beigetreten. Es hat keinen Antrag gestellt, unterstützt in der Sache aber die Position des FA. Der Steuerpflichtige müsse seine Investitionsabsicht nach den allgemeinen verfahrensrechtlichen Grundsätzen darlegen und beweisen. Das Erfordernis einer verbindlichen Bestellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen vermeide die Möglichkeit, die Steuervergünstigung "ins Blaue hinein" in Anspruch nehmen zu können und ergebe sich unmittelbar aus der Notwendigkeit des Vorliegens eines "Betriebs", da ein solcher das Vorhandensein aller wesentlicher Betriebsgrundlagen voraussetze.

Entscheidungsgründe

- 17 II. Die Revision ist zulässig.
 - 18 Das Fehlen eines innerhalb der Monatsfrist des § 120 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ausdrücklich gestellten Antrags steht der Erfüllung der formellen Erfordernisse des § 120 Abs. 3 Nr. 1 FGO nicht entgegen. Denn es genügt, wenn sich aus der Revisionsbegründung das Prozessbegehren unzweideutig ergibt (Senatsurteil vom 7. Juli 2004 X R 24/03, BFHE 206, 292, BStBl II 2004, 975, unter II.A., m.w.N.). Dies ist hier der Fall, weil das FA in der Revisionsbegründung als "Ziel" des von ihm eingelegten Rechtsmittels angegeben hat, die Abweisung der Klage erreichen zu wollen.
- III.
- 19 Die Revision ist auch begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
 - 20 1. Im rechtlichen Ausgangspunkt hat das FG allerdings zu Recht die Auffassung vertreten, dass im zeitlichen Anwendungsbereich des § 7g EStG n.F. die erforderliche Konkretisierung der Investitionsabsicht bei der Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen für wesentliche Betriebsgrundlagen noch zu eröffnender Betriebe nicht zwingend eine verbindliche Bestellung des Wirtschaftsguts bis zum Ende des Jahres, für das der Abzug geltend gemacht wird, erfordert. Wegen der Einzelheiten verweist der Senat auf seine Entscheidung vom 20.06.2012 X R 42/11, BFHE 237, 377, (www.bundesfinanzhof.de/entscheidungen).
 - 21 2. Die vom FG vorgenommene Beweiswürdigung schöpft jedoch das Gesamtergebnis des Verfahrens nicht aus, ist daher lückenhaft und kann nicht die Bindungswirkung des § 118 Abs. 2 FGO entfalten.
 - 22 a) Nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO muss das FG nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung entscheiden. Das Gesamtergebnis des Verfahrens bilden alle rechtserheblichen Umstände tatsächlicher Art, die Gegenstand der mündlichen Verhandlung waren.
 - 23 Das FG ist bei der Feststellung und Gewichtung der entscheidungserheblichen Tatsachen und Beweisergebnisse keinen starren Regeln unterworfen; es darf aber nicht willkürlich verfahren. Es muss insbesondere die gebildete subjektive Überzeugung objektivieren. Sie muss verstandesmäßig einsichtig und logisch nachvollziehbar sein und sich auf festgestellte Tatsachen stützen. Zwar ist die trichterliche Überzeugungsbildung revisionsrechtlich nur eingeschränkt überprüfbar. Das FG hat jedoch im Einzelnen darzulegen, wie und dass es seine Überzeugung in rechtlich zulässiger und einwandfreier Weise gewonnen hat (BFH-Beschluss vom 13. März 1997 I B 78/96, BFH/NV 1997, 772). Die subjektive Gewissheit des Trichters vom Vorliegen eines entscheidungserheblichen Sachverhalts ist nur dann ausreichend und für das Revisionsgericht bindend, wenn sie auf einer logischen, verstandesmäßig einsichtigen Beweiswürdigung beruht, deren nachvollziehbare Folgerungen den Denkgesetzen entsprechen und von den festgestellten Tatsachen getragen werden. Fehlt es an einer tragfähigen Tatsachengrundlage für die Folgerungen in der trichterlichen Entscheidung oder fehlt die nachvollziehbare Ableitung dieser Folgerungen aus den festgestellten Tatsachen und Umständen, so liegt ein Verstoß gegen die Denkgesetze vor, der als Fehler der Rechtsanwendung auch ohne besondere Rüge vom Revisionsgericht beanstandet werden kann (vgl. zum Ganzen BFH-Urteil vom 2. Dezember 2004 III R 49/03, BFHE 208, 531, BStBl II 2005, 483, unter II.1.d, mit zahlreichen weiteren Nachweisen).
 - 24 Allein die Feststellung, ein Zeuge habe etwas glaubhaft bestätigt, erfüllt das Gebot der Nachvollziehbarkeit der

Beweiswürdigung zumindest dann nicht, wenn der Zeuge aufgrund eines Näheverhältnisses zu einem der Beteiligten möglicherweise befangen sein könnte. Das Gericht hat dann im Rahmen seiner Beweiswürdigung auch die Gründe darzustellen, die für seine Überzeugung über die Glaubhaftigkeit der Zeugenaussage leitend gewesen sind (BFH-Urteile vom 5. März 1980 II R 148/76, BFHE 130, 198, BStBl II 1980, 402, unter 2., und in BFHE 208, 531, BStBl II 2005, 483, unter II.1.d).

- 25 b) Nach diesen Grundsätzen hätte das FG darlegen müssen, weshalb es von der Glaubwürdigkeit des E überzeugt war. E hatte bei seiner Vernehmung durch das FG eingeräumt, ein "Sportsfreund" des Klägers zu sein und ausdrücklich erklärt, unter "Sportsfreunden" seien schriftliche Aufträge nicht üblich. Damit lag das Bestehen eines Näheverhältnisses zwischen E und dem Kläger auf der Hand.
- 26 Vor allem aber hatte der Prozessbevollmächtigte des Klägers bereits im Einspruchsverfahren eingeräumt, dass E an der nachträglichen Erstellung des auf den 17. Dezember 2007 datierten Angebots mitgewirkt hatte. Auch die Vorlage des weiteren, auf den 6. Dezember 2007 datierten Angebots während des Klageverfahrens ist nach Aktenlage kaum ohne Mitwirkung des E denkbar. In der Ausstellung eines Gefälligkeitsbelegs zugunsten eines "Sportsfreunds" dokumentiert sich aber, dass der Zeuge bereit ist, aufgrund des bestehenden Näheverhältnisses rechtliche Grenzen zu überschreiten.
- 27 c) Das FG hat im Rahmen seiner Beweiswürdigung indes weder das Näheverhältnis zwischen E und dem Kläger noch die wahrscheinliche Mitwirkung des E an der Erstellung der Belege im Nachhinein erwähnt. Seine Beweiswürdigung erschöpft sich vielmehr in dem --formelhaften-- Satz: "Dieser Sachverhalt wurde vom Zeugen <E> insoweit widerspruchsfrei, glaubwürdig und zur Überzeugung des Gerichts dargestellt."
- 28 Damit wird die Wertung, der Zeuge sei glaubwürdig, lediglich behauptet. Nach den unter a dargestellten Grundsätzen hätte das FG im Streitfall jedoch nachvollziehbar begründen müssen, weshalb es trotz der aufgezeigten Umstände von der Glaubwürdigkeit des Zeugen ausging. Im Übrigen deutet die Formulierung, der Sachverhalt sei vom Zeugen "insoweit" widerspruchsfrei dargestellt worden, darauf hin, dass aus Sicht des FG an anderer Stelle der Zeugenaussage durchaus Widersprüche zu verzeichnen gewesen sein könnten.
- 29 Das FG bezieht seine Auffassung, der Sachverhalt sei vom Zeugen "insoweit" widerspruchsfrei dargestellt worden, ausdrücklich auch auf die Aussage des E, die Dacharbeiten hätten deshalb erst im Frühjahr 2008 durchgeführt werden können, weil das betreffende Unternehmen "bereits für das Jahr 2007 mit Aufträgen vollständig ausgebucht war". Dabei übersieht das FG indes, dass diese Ausführungen ausweislich des Protokolls der vor dem FG durchgeführten mündlichen Verhandlung nicht etwa auf der Aussage des Zeugen beruhen. Vielmehr hatte der Prozessbevollmächtigte der Kläger in der mündlichen Verhandlung erklärt, er habe sich von der Dachdeckerfirma in der Verhandlungspause kurz zuvor telefonisch entsprechend informieren lassen.
- 30 d) Nicht nachvollziehbar ist zudem, weshalb das FG ausdrücklich auch eine weitere --nicht protokollierte-- Behauptung des Zeugen als glaubhaft angesehen hat, ein Asbestdach sei nach den im Jahr 2007 gegebenen Marktverhältnissen selbst im Fall der Veräußerung des Gebäudes nicht mit einem wirtschaftlichen Nachteil --geringerer Verkaufserlös im Vergleich zu einem Gebäude mit saniertem Dach-- verbunden gewesen.
- 31 Zum einen legt das FG nicht dar, weshalb E als Elektroinstallateur über die Sachkunde für eine derartige Aussage --die erhebliche Erfahrungen auf dem Gebiete der Preisbildung auf dem Immobilienmarkt voraussetzt-- verfügen könnte. Zum anderen erscheint diese Aussage angesichts der bereits lange vor dem Jahr 2007 geführten breiten öffentlichen Diskussion über die Gesundheitsgefahren des Baustoffs Asbest und des allgemein verbreiteten Wissens über die erheblichen Kosten, die Asbestsanierungen mit sich bringen, inhaltlich nicht als so zweifelsfrei zutreffend, wie das FG meint. Zweifel an der Richtigkeit dieser Aussage des E hätten sich dem FG auch deshalb aufdrängen müssen, weil die vom Prozessbevollmächtigten des Klägers auf 24.000 € bezifferten Kosten der Dachsanierung im konkreten Fall eine Größenordnung erreichten, die aus der Sicht potenzieller Kaufinteressenten nicht mehr als vernachlässigbar erscheint.
- 32 e) Darüber hinaus hätte das FG den sich aufdrängenden Widersprüchen zwischen den unterschiedlichen Behauptungen über den Zeitpunkt der verbindlichen Bestellung bzw. verbindlichen Einigung nachgehen müssen. So hat der Kläger im Einspruchsverfahren auch nach Hinweis des FA auf die Ungereimtheiten hinsichtlich der Belege nochmals "ausdrücklich bestätigt", dass die verbindliche Bestellung am 17. Dezember 2007 erfolgt sei (Schreiben vom 30. Dezember 2009). Im Klageverfahren hat er dann behauptet, die verbindliche Bestellung am 6. Dezember 2007 vorgenommen zu haben. Der Zeuge hat sich demgegenüber auf eine Auftragserteilung "im Oktober 2007" festgelegt. Das FG setzt sich mit diesen Widersprüchen nicht auseinander.

- 33** f) Für das weitere Verfahren weist der Senat darauf hin, dass er in seiner Entscheidung im Parallelverfahren (Urteil vom 20. Juni 2012 X R 42/11, unter II.2.b dd) ausgeführt hat, zum Nachweis der erforderlichen Investitionsabsicht seien bei in Gründung befindlichen Betrieben "auch andere geeignete (und objektiv belegbare) Indizien" als ausschließlich eine verbindliche Bestellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen zuzulassen.
- 34** Objektiv belegbare Indizien für das Vorhandensein einer Investitionsabsicht bereits im Streitjahr 2007 sind im vorliegenden Verfahren nach Aktenlage bislang nicht erkennbar. Wenn das FG seine Überzeugungsbildung vom Vorliegen der erforderlichen Investitionsabsicht auch im zweiten Rechtsgang allein auf die Zeugenaussage einer Person stützen will, die sich nach Aktenlage bei ihren Aussagen von ihrem Näheverhältnis zum Kläger hat leiten lassen, müsste es dies eingehend begründen. Der Senat weist ergänzend darauf hin, dass bisher kein Beweis zu der Frage erhoben wurde, wann die Dachsanierung in Auftrag gegeben wurde.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de