

Urteil vom 26. Juli 2012, III R 37/11

Investitionsabzugsbetrag - Nachweis der Investitionsabsicht bei neugegründeten Betrieben - Berücksichtigung der späteren tatsächlichen Anschaffung

BFH III. Senat

EStG § 7g, EStG § 7g, EStG VZ 2007 § 7g

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 02. Mai 2011, Az: 13 K 12121/10

Leitsätze

1. NV: Im zeitlichen Anwendungsbereich des § 7g EStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912) kann der Nachweis der Investitionsabsicht bei der Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen für wesentliche Betriebsgrundlagen noch zu eröffnender Betriebe nicht nur durch eine verbindliche Bestellung des Wirtschaftsgutes bis zum Ende des Jahres, für das der Abzug in Anspruch genommen wird, sondern auch durch andere geeignete (und objektive belegbare) Indizien erfolgen (Anschluss an BFH-Urteil vom 20. Juni 2012 X R 42/11, BFH/NV 2012, 1701).

2. NV: Bei der Prüfung der Investitionsabsicht ist auch eine begrenzte Berücksichtigung der künftigen Entwicklung nach Ende des Veranlagungszeitraums zulässig. Der Nachweis der Investitionsabsicht kann als geführt angesehen werden, wenn in dem Jahr, für das der Investitionsabzug vorgenommen wird, bereits konkrete Verhandlungen über den Erwerb der wesentlichen Betriebsgrundlage geführt werden, die dann nach dem Ende dieses Wirtschaftsjahres -ggf. über weitere Zwischenschritte, deren zeitlicher Abstand den bei ernsthaft geplanten Investitionen üblichen Rahmen nicht wesentlich überschreitet-- tatsächlich in die verbindliche Investitionsentscheidung münden.

Tatbestand

- 1 I. Die verheirateten Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) wurden für das Jahr 2007 (Streitjahr) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie erklärten in ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr neben anderen Einkünften einen gewerblichen Verlust des Klägers aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage in Höhe von 150.000 €. Die von dem Kläger eingereichte Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) wies keine Einnahmen aus. Als Betriebsausgabe wurde ein zum 31. Dezember 2007 gebildeter Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 150.000 € geltend gemacht. Der Gewinnermittlung waren drei Angebote der Firma X vom 24. Mai 2007 über drei Solarstromanlagen mit Leistungen zwischen 30,6 und 61,2 kWp zum Preis von 215.902 € bis 419.594 € brutto beigelegt. Auf Rückfragen des Beklagten und Revisionsklägers (Finanzamt --FA--) erklärten die Kläger, die Anlagen sollten als bewegliche Wirtschaftsgüter im Bundesgebiet montiert werden. Eine Gewerbeanmeldung sei nach Auskunft der zuständigen Gemeinde hierfür nicht erforderlich.
- 2 Das FA setzte die Einkommensteuer 2007 auf 136.177 € fest, ohne einen Investitionsabzugsbetrag zu berücksichtigen. Es berief sich darauf, dass im Falle einer Betriebseröffnung die erforderliche Investitionsabsicht nur durch eine verbindliche Bestellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen konkretisiert werden könne. Der Einspruch, mit dem die Kläger einen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 180.000 € begehrten, blieb erfolglos.
- 3 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1601 veröffentlichten Urteil statt. Das Erfordernis einer verbindlichen Bestellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen sei zu § 7g EStG in der vor den Änderungen durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (UntStRefG) vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912) geltenden Fassung (a.F.) entwickelt worden. Dieses Nachweiserfordernis sei --entgegen dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 8. Mai 2009 IV C 6 -S 2139- b/07/10002 (BStBl I 2009, 633 Rz 29)-- nicht zwingend auf § 7g EStG i.d.F. des UntStRefG (n.F.) übertragbar. Im Streitfall sei die Investitionsabsicht des Klägers bis zum Ende des Abzugsjahres (31. Dezember 2007) auch ohne verbindliche Bestellung hinreichend konkretisiert gewesen.

- 4 Das FA rügt mit seiner Revision, das FG habe § 7g EStG n.F. verletzt. Angesichts des Gesetzeswortlauts, wonach § 7g EStG n.F. --anders als seine Vorgängerregelung-- ausdrücklich eine Investitionsabsicht erfordere, müsse in Fällen der Betriebseröffnung an dem Erfordernis einer verbindlichen Bestellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen festgehalten werden. Außerdem habe auch die Neufassung nicht alle Missbrauchsgefahren beseitigen können. Auch wenn nunmehr bei Nichtvornahme der Investition nach § 7g Abs. 3 EStG n.F. die Möglichkeit bestehe, eine Steuerfestsetzung rückwirkend zu ändern, bleibe das Risiko, dass die Steuernachforderung infolge einer Insolvenz des Steuerpflichtigen nicht beigetrieben werden könne. Im Übrigen trete ein Stundungseffekt ein. Nach dem Urteil des Niedersächsischen FG vom 5. Mai 2011 1 K 266/10 (nicht rechtskräftig; Az. beim Bundesfinanzhof --BFH--: IV R 9/12) liege in den Fällen des § 7g Abs. 3 EStG n.F. ein rückwirkendes Ereignis vor. Danach beginne der Zinslauf für eine Steuernachforderung, die auf einem zum 31. Dezember 2007 gebildeten Abzugsbetrag beruhe, gemäß § 233a Abs. 2a der Abgabenordnung 15 Monate nach Ablauf des 31. Dezember 2010, d.h. erst am 1. April 2012. Die im Streitjahr angestellten Überlegungen des Klägers, in Photovoltaikanlagen zu investieren, reichten nicht für die Inanspruchnahme des Abzugsbetrags aus. Ebenso sei das Investitionsvorhaben noch nicht durch die im Streitjahr eingeholten drei Angebote über die Errichtung von Solarstromanlagen und die in der mündlichen Verhandlung geäußerte Absicht, die Anlagen auf den Scheunenflächen und Ställen des Bruders errichten zu wollen, hinreichend konkretisiert gewesen. Die Tatsache, dass in den Folgejahren drei Anlagen mit wesentlich größeren Leistungen angeschafft worden seien, habe keine Bedeutung für die Frage des Vorhandenseins der Investitionsabsicht im Abzugsjahr. Im Übrigen habe der Kläger die Gestattungsverträge, nach denen er die Anlagen auf fremden Dächern habe installieren können, erst in den Jahren 2009 und 2010 abgeschlossen.
- 5 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 7 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 8 Im rechtlichen Ausgangspunkt ist das FG zwar zu Recht davon ausgegangen, dass im zeitlichen Anwendungsbereich des § 7g EStG n.F. für den Fall einer nicht abgeschlossenen Betriebseröffnung die erforderliche Konkretisierung der Investitionsabsicht bei der Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags für eine wesentliche Betriebsgrundlage nicht ausschließlich durch eine verbindliche Bestellung dieses Wirtschaftsguts bis zum Ende des Jahres, für das der Abzug vorgenommen wird, erfolgen kann (ebenso BFH-Urteil vom 20. Juni 2012 X R 42/11, BFHE 237, 377). Die Überzeugungsbildung des FG (Tatsachenwürdigung), wonach die erforderliche Investitionsabsicht (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a EStG n.F.) bereits Ende des Streitjahres vorhanden gewesen sei, hält aber einer revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand.
- 9 1. Steuerpflichtige können für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (§ 7g Abs. 1 Satz 1 EStG n.F.). Die Inanspruchnahme eines solchen Investitionsabzugsbetrags setzt gemäß § 7g Abs. 1 Satz 2 EStG n.F. weiter voraus, dass der Betrieb bestimmte Größenmerkmale nicht überschreitet (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG n.F.), der Steuerpflichtige beabsichtigt, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich in den dem Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden drei Wirtschaftsjahren anzuschaffen oder herzustellen (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a EStG n.F.) sowie mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich zu nutzen (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b EStG n.F.), und er das begünstigte Wirtschaftsgut in den beim FA einzureichenden Unterlagen seiner Funktion nach benennt und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angibt (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG n.F.).
- 10 2. Bei der Prüfung der Frage, ob der Steuerpflichtige beabsichtigt, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich in den dem Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden drei Wirtschaftsjahren anzuschaffen oder herzustellen (Investitionsabsicht nach § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a EStG n.F.), hält es der Senat auch im zeitlichen Anwendungsbereich des § 7g EStG n.F. für erforderlich, in Jahren vor Abschluss der Betriebseröffnung strenge Maßstäbe anzulegen (gleicher Ansicht BFH-Urteil vom 20. Juni 2012 X R 42/11, BFHE 237, 377, unter II.2.a).

- 11** a) Ohne eine besondere Prüfung der Investitionsabsicht würde es Steuerpflichtigen, die eine Betriebsgründung nicht einmal in Erwägung ziehen, frei stehen, ihre Einkommensteuerbelastung --zumindest bis zu dem Zeitpunkt, zu dem das FA die auf § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG n.F. beruhende Rückgängigmachung des Abzugs nach Ablauf von drei Jahren in Änderungsbescheide umsetzt-- nach Belieben zu mindern. Eine solche Minderung der Einkommensteuerbelastung wäre mit dem verfassungsrechtlichen Gebot einer möglichst unausweichlichen Normierung steuerrechtlicher Be- und Entlastungsgründe unvereinbar (BFH-Urteil vom 19. September 2002 X R 51/00, BFHE 200, 343, BStBl II 2004, 184, zu § 7g EStG a.F., m.w.N. der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts).
- 12** b) Der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 633 Rz 29 Satz 2) ist jedoch nicht darin zuzustimmen, dass auch 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 ausschließlich durch eine verbindliche Bestellung des Wirtschaftsguts bis zum Ende des Jahres, für das der Abzug vorgenommen wird, erfolgen kann. Dem Tatbestand des § 7g EStG n.F. lässt sich eine derartige Einschränkung nicht entnehmen. Zur weiteren Begründung verweist der erkennende Senat auf die Ausführungen des X. Senats in der Entscheidung vom 20. Juni 2012 X R 42/11 (BFHE 237, 377, unter II.2.b), denen er sich anschließt. Demnach sind zum Nachweis der erforderlichen Investitionsabsicht bei in Gründung befindlichen Betrieben auch andere geeignete (und objektiv belegbare) Indizien als ausschließlich eine verbindliche Bestellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen zuzulassen. Folglich hat der Tatrichter über das Vorhandensein oder Fehlen der Investitionsabsicht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu entscheiden (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO). Er ist dabei weder an feste Beweisregeln noch an Typisierungen oder unwiderlegbare Vermutungen gebunden.
- 13** c) Allerdings unterliegt die Prüfung der Investitionsabsicht in der Situation einer noch nicht abgeschlossenen Betriebseröffnung --wie bereits ausgeführt-- strengen Maßstäben. Dabei sind insbesondere folgende Grundsätze zu beachten (s. dazu im Einzelnen BFH-Urteil vom 20. Juni 2012 X R 42/11, BFHE 237, 377, unter II.2.c bb):
- 14** aa) Holt der Steuerpflichtige im Abzugsjahr hinsichtlich anzuschaffender oder herzustellender wesentlicher Betriebsgrundlagen allein unverbindliche Angebote oder Kostenvoranschläge ein, wird dies bei isolierter Betrachtung in vielen Fällen nicht ausreichen, um die erforderliche Investitionsabsicht nachzuweisen. Aus einem derartigen --für den Steuerpflichtigen kostenfreien und risikolosen-- Erkundungsverhalten lässt sich regelmäßig noch nicht mit der erforderlichen Sicherheit der Schluss auf eine vorhandene Investitionsabsicht ableiten. Hingegen wird sich im Allgemeinen auf eine vorhandene Investitionsabsicht schließen lassen, wenn der Steuerpflichtige im Abzugsjahr bereits selbst und endgültig mit Aufwendungen belastet ist, um die bereits in Gang gesetzte Betriebseröffnung in absehbarer Zeit verwirklichen zu können.
- 15** bb) Daneben ist bei der Prüfung der Investitionsabsicht auch eine begrenzte Berücksichtigung der künftigen Entwicklung zulässig. Auch wenn die Prognoseentscheidung grundsätzlich aus der Sicht des jeweiligen Bilanzstichtags bzw. des Endes des Gewinnermittlungszeitraums zu treffen ist, ist ein solches Vorgehen zulässig, wenn allein die bis zum Stichtag offen zutage getretenen äußeren Umstände für eine sichere Beurteilung des Vorliegens oder Nichtvorliegens innerer Tatsachen noch nicht ausreichen. Daher kann der Nachweis der Investitionsabsicht als geführt angesehen werden, wenn in dem Jahr, für das der Investitionsabzug vorgenommen wird, bereits konkrete Verhandlungen über den Erwerb der wesentlichen Betriebsgrundlage geführt werden, die dann nach dem Ende dieses Wirtschaftsjahres --ggf. über weitere Zwischenschritte, deren zeitlicher Abstand den bei ernsthaft geplanten Investitionen üblichen Rahmen nicht wesentlich überschreitet-- tatsächlich in die verbindliche Investitionsentscheidung münden.
- 16** cc) Demnach wird man --auch ohne verbindliche Bestellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen-- typische und gewichtige Indizien für eine Investitionsabsicht bei in Gründung befindlichen Betrieben darin zu sehen haben, dass beispielsweise der Steuerpflichtige im Rahmen der von ihm in Gang gesetzten Betriebseröffnung bereits selbst und endgültig mit Aufwendungen belastet ist, oder dass die einzelnen Schritte, die der Steuerpflichtige zum Zwecke der Betriebseröffnung bereits in dem Jahr unternommen hat, für das er den Investitionsabzug beantragt, sich als sinnvolle, zeitlich zusammenhängende Abfolge mit dem absehbaren Ziel des endgültigen Abschlusses der Betriebseröffnung darstellen, auch wenn die letzten Teilakte bis zur rechtsverbindlichen Investitionsentscheidung nicht mehr zwingend in dem genannten Jahr liegen müssen.
- 17** 3. Die Überzeugungsbildung des FG (Tatsachenwürdigung) wird diesen Maßstäben, die bei der im Streitfall gegebenen Situation einer Betriebseröffnung anwendbar sind, nicht gerecht. Sie erweist sich als lückenhaft und

kann daher nicht die Bindungswirkung des § 118 Abs. 2 FGO entfalten.

- 18** a) Zwar ist die finanzrichterliche Überzeugungsbildung revisionsrechtlich nur eingeschränkt auf Verstöße gegen Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze überprüfbar. Das FG hat jedoch im Einzelnen darzulegen, dass und wie es seine Überzeugung in rechtlich zulässiger und einwandfreier Weise gewonnen hat. Die subjektive Gewissheit des Tatrichters vom Vorliegen eines entscheidungserheblichen Sachverhalts ist nur dann ausreichend und für das Revisionsgericht bindend, wenn sie auf einer logischen, verstandesmäßig einsichtigen Tatsachen- bzw. 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 tatrichterlichen 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 ohne besondere Rüge vom Revisionsgericht beanstandet werden kann (Senatsurteil vom 2. Dezember 2004 III R 49/03, BFHE 208, 531, BStBl II 2005, 483; BFH-Urteil vom 15. Februar 1995 II R 53/92, BFH/NV 1996, 18).
- 19** b) Das FG hat seine Tatsachenwürdigung entscheidend darauf gestützt, dass der Einkommensteuererklärung 2007 drei Angebote einer Solarfirma --alle aus dem Streitjahr stammend-- beigefügt waren. Daneben spreche für eine Investitionsabsicht, so das FG, dass sich der Kläger bereits im Streitjahr um konkrete Dachflächen für die Installation der Anlage bemüht habe. Ergänzend hat es noch auf die weitere Entwicklung abgestellt, in dem es ausführt, die Anlagen seien in den Jahren 2009 und 2010 installiert worden.
- 20** Aus diesem Sachverhalt lässt sich noch nicht mit der erforderlichen Sicherheit auf eine vorhandene Investitionsabsicht zum 31. Dezember 2007 schließen. So gehen die vom Kläger im Streitjahr unternommenen Handlungen nicht über ein Vorbereitungsstadium hinaus. Es handelte sich um Maßnahmen, die für den Kläger kostenlos und risikofrei waren. Solche Handlungen bieten keine gesicherte Grundlage für die Annahme, dass die erforderliche Investitionsabsicht bereits am Ende des Abzugsjahres vorgelegen hat. Das FG hat zwar zu Recht auch auf die weitere Entwicklung abgestellt. Diesbezüglich ist aber zu berücksichtigen, dass die Angebote bereits im Mai 2007 eingeholt wurden, die Installation der Anlagen aber nicht im Folgejahr 2008, sondern erst in den Jahren 2009 und 2010 erfolgt ist. Ein solch langer Zeitraum lässt --ohne Vorliegen besonderer Umstände-- nicht mehr den sicheren Schluss zu, dass die Investitionsabsicht bereits bis zum Ende des Abzugsjahres hinreichend konkretisiert gewesen ist.
- 21** 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann mangels ausreichender tatsächlicher Feststellungen nicht abschließend prüfen, ob beim Kläger die erforderliche Investitionsabsicht bereits zum 31. Dezember 2007 vorhanden war.
- 22** Das FG wird deshalb im zweiten Rechtsgang insbesondere festzustellen haben, welche Zwischenschritte der Kläger in welchem zeitlichen Abstand nach dem 31. Dezember 2007 --insbesondere im Jahr 2008-- bis zur Verwirklichung der Investitionsentscheidung unternommen hat. Es ist aufzuklären, aus welchen Gründen die Investitionsentscheidung nicht zeitnah nach Einholung der Angebote realisiert wurde. Dabei kann ggf. auch der Umstand von Bedeutung sein, dass der Kläger die Anlagen von Anfang an nicht auf eigenen, sondern auf fremden Dächern installieren wollte. Im Übrigen geht der fehlende Nachweis sinnvoller und zeitlich zusammenhängender --auf Abschluss der Betriebseröffnung gerichteter-- Zwischenschritte nach den Regeln der Feststellungslast zu Lasten des Steuerpflichtigen.
- 23** Nach alledem wird das FG als Tatsacheninstanz zu würdigen haben, ob die einzelnen Schritte, die der Kläger zum Zwecke der Betriebseröffnung bereits im Streitjahr unternommen hat, unter Berücksichtigung der danach erfolgten Zwischenschritte, deren zeitlicher Abstand den bei ernsthaft geplanten Investitionen üblichen Rahmen nicht übersteigen darf, als eine sinnvolle, zeitlich zusammenhängende Abfolge mit dem absehbaren Ziel des endgültigen Abschlusses der Betriebseröffnung zu werten sind.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de