

Urteil vom 06. April 2016, X R 15/14

§ 7g EStG i.d.F. des UntStRefG: Investitionsabsicht - Finanzierungszusammenhang

ECLI:DE:BFH:2016:U.060416.XR15.14.0

BFH X. Senat

EStG § 7g, EStG VZ 2008

vorgehend FG Düsseldorf, 16. Juli 2013, Az: 15 K 4719/12 E

Leitsätze

1. Der Steuerpflichtige trägt die Darlegungs- und Feststellungslast für die Investitionsabsicht gemäß § 7g EStG i.d.F. des UntStRefG .
2. Die Durchführung einer Investition ist ein Indiz für die Existenz einer entsprechenden Investitionsabsicht .
3. Ein Finanzierungszusammenhang ist im Geltungsbereich des § 7g EStG i.d.F. des UntStRefG nicht mehr zu fordern (Abweichung von früherer Rechtslage) .

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 17. Juli 2013 15 K 4719/12 E aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielt u.a. mit einem Taxiunternehmen Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Im Streitjahr 2008 ermittelte er seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Die Einkommensteuer wurde zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt.
- 2** In einer Betriebsprüfung Ende des Jahres 2011 kam der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zu der Auffassung, dass für das Streitjahr der Gewinn um 19.260 € zu erhöhen sei. Im Rahmen einer Besprechung der Prüfungsfeststellungen erwog der Steuerberater des Klägers, nachträglich für das Jahr 2008 nach § 7g Abs. 1 EStG i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 (UntStRefG) vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912), einen Investitionsabzugsbetrag für ein 2010 angeschafftes Firmenfahrzeug geltend zu machen. Am 23. November 2011 stellte er einen solchen Antrag über 10.800 €, der sich auf einen im August 2010 zu einem Nettokaufpreis von 27.193,50 € erworbenen PKW bezog. Den Kaufpreis hatte der Kläger über ein Darlehen mit vierjähriger Laufzeit finanziert. Das FA berücksichtigte den Investitionsabzugsbetrag nicht, da der erforderliche Finanzierungszusammenhang fehle.
- 3** Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) hat ausgeführt, es stehe nicht zu seiner Überzeugung fest, dass der Kläger zum Ende des Wirtschaftsjahres 2008 tatsächlich beabsichtigt habe, das dem Grunde nach begünstigte Wirtschaftsgut in dem gesetzlich vorgegebenen Zeitrahmen voraussichtlich anzuschaffen. Die Kläger hätten die erforderliche Investitionsabsicht nicht hinreichend dargelegt und nachgewiesen oder glaubhaft gemacht. Die Behauptung, der Kläger habe regelmäßig neue Firmenfahrzeuge angeschafft, die über fünf Jahre abgeschrieben

und meist auch fremdfinanziert worden seien, sei nicht nachgewiesen und auch nicht erheblich. Eine etwaige bisherige Übung sage zu den tatsächlichen Verhältnissen am maßgebenden Stichtag nichts aus, zumal der im Jahre 1943 geborene Kläger im Streitjahr das Rentenalter erreicht habe und daher nicht auszuschließen sei, dass er den Betrieb habe verkleinern oder einstellen wollen. Nachweise über die angebliche Investitionsplanung fehlten. Es habe nach Bekunden des Klägers selbst keine Gespräche mit einem Fahrzeughändler über eine Finanzierung gegeben. Die Behauptung, vor der Betriebsprüfung habe es keine Liquiditätsprobleme und keine Veranlassung zur Rücklagenbildung gegeben, sei nicht überzeugend, weil der Kläger nach eigenem Vorbringen Altschulden mittels einer Lebensversicherung habe tilgen müssen. Die Bedenken gegen eine bereits im Jahr 2008 bestehende Investitionsabsicht würden noch dadurch bestärkt, dass der Kläger, wenn auch formell zulässig, den Investitionsabzugsbetrag erst als Reaktion auf die angekündigte Gewinnerhöhung 2008 geltend gemacht habe. Dies spreche für investitionsfremde Gründe. Ob es zusätzlich eines sog. Finanzierungszusammenhangs bedürfe, sei nach alledem unerheblich.

- 4 Mit ihrer Revision machen die Kläger geltend, sie hätten nicht näher zu der Investitionsabsicht und den Nutzungsvoraussetzungen dargelegt, nachdem das FA die Investitionsabsicht nie bestritten habe. In der mündlichen Verhandlung hätten sie auf die betriebliche Übung des Klägers hingewiesen, in dem aus vier Taxen bestehenden Fuhrpark regelmäßig Neuinvestitionen vorzunehmen, sobald ein Taxi abgeschrieben sei. Den Kläger selbst habe das FG allerdings nicht gehört. Er führe im Übrigen seinen Betrieb bis heute (2014) unverändert fort und sei wegen seiner geringen Rente dazu auch gezwungen. Falls es überhaupt eines Finanzierungszusammenhangs bedürfe, sei dieser gegeben, nachdem der Kläger die Investition tatsächlich vorgenommen habe.
- 5 Die Kläger beantragen sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Dezember 2012 in der Weise zu ändern, dass bei der Ermittlung des Gewinns des Klägers aus Gewerbebetrieb ein Investitionsabzugsbetrag von 10.800 € berücksichtigt wird.
- 6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 7 Ein Finanzierungszusammenhang liege nicht mehr vor, wenn der Investitionsabzugsbetrag erst im Rahmen einer Betriebsprüfung nach Kenntnisnahme der übrigen Prüfungsfeststellungen beantragt werde. Der Kläger habe den Antrag ersichtlich nur deshalb gestellt, um nachträgliche Einkommenserhöhungen nach der Betriebsprüfung auszugleichen. Das sei ein nach dem Anschaffungszeitpunkt entstandener und nicht investitionsbezogener Grund. Im Übrigen habe das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise den Investitionsabzugsbetrag mit Rücksicht auf die fehlende Investitionsabsicht versagt.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist begründet mit der Maßgabe, dass das FG-Urteil gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen ist. Der Senat vermag nicht abschließend zu beurteilen, ob der Kläger den Investitionsabzugsbetrag zu Recht gebildet hat. Dies betrifft insbesondere die Frage, ob es, worauf das FG seine Entscheidung gestützt hat, an der erforderlichen Investitionsabsicht gefehlt hat. Ein Finanzierungszusammenhang ist hingegen --anders als im Geltungsbereich des § 7g Abs. 1, Abs. 3 EStG i.d.F. vor Inkrafttreten des UntStRefG (EStG a.F.)-- nicht mehr zu fordern.
- 9 1. Nach § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG i.d.F. des UntStRefG können Steuerpflichtige für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (Investitionsabzugsbetrag). Die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags setzt nach § 7g Abs. 1 Satz 2 EStG i.d.F. des UntStRefG weiter voraus, dass der Betrieb bestimmte Größenmerkmale nicht überschreitet (Nr. 1), dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich in den dem Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden drei Wirtschaftsjahren anzuschaffen oder herzustellen (Nr. 2 Buchst. a) 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 (Nr. 2 Buchst. b), und dass er das

begünstigte Wirtschaftsgut in den beim FA einzureichenden Unterlagen seiner Funktion nach benennt und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angibt (Nr. 3). § 7g Abs. 1 Satz 4 EStG i.d.F. des UntStRefG begrenzt die innerhalb eines Vierjahreszeitraums mögliche Summe der Investitionsabzugsbeträge.

- 10** a) Mit der in § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG i.d.F. des UntStRefG enthaltenen Formulierung "beabsichtigt" ist die Investitionsabsicht Teil des gesetzlichen Tatbestands (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 8. Juni 2011 I R 90/10, BFHE 234, 130, BStBl II 2013, 949, unter II.2.b aa; vom 17. Januar 2012 VIII R 48/10, BFHE 236, 341, BStBl II 2013, 952, unter II.3. [inzident]; vom 11. Juli 2013 IV R 9/12, BFHE 242, 14, BStBl II 2014, 609, unter III.2.b cc (2)). Es handelt sich um eine der wesentlichen Neuerungen des § 7g EStG i.d.F. des UntStRefG gegenüber § 7g EStG a.F., unter dessen Geltung die Investitionsabsicht kein gesetzliches Tatbestandsmerkmal war, der BFH zwischenzeitlich auf die Glaubhaftmachung einer Investitionsabsicht ganz verzichtet (vgl. BFH-Urteil vom 12. Dezember 2001 XI R 13/00, BFHE 197, 448, BStBl II 2002, 385, unter II.2.) und sich zuletzt auf ein Mindestmaß an Plausibilität beschränkt hatte (vgl. im Einzelnen Senatsbeschluss vom 22. August 2012 X R 21/09, BFHE 238, 153, BStBl II 2014, 447, unter C.I.3.a, m.w.N.).
- 11** Die Investitionsabsicht hat sich auf den Gewinnermittlungsstichtag sowie den gesamten Investitionszeitraum zu beziehen. Da sie zu den gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen für die Inanspruchnahme einer Steuervergünstigung gehört, trägt der Steuerpflichtige für ihr Vorliegen die Darlegungs- und Feststellungslast. Welche Anforderungen an den Nachweis zu stellen sind, ist von den Umständen des Falles abhängig und nicht allgemeingültig zu beantworten.
- 12** aa) Der Zeitpunkt, zu dem der Investitionsabzugsbetrag geltend gemacht wird, lässt für sich genommen im Allgemeinen keine Rückschlüsse auf das Vorliegen oder Fehlen der Investitionsabsicht zu.
- 13** aaa) Bereits im Geltungsbereich des § 7g Abs. 1, Abs. 3 EStG a.F. hatte es der BFH trotz der in der Vorschrift enthaltenen Wendungen "künftig" sowie "voraussichtlich" grundsätzlich nicht beanstandet, wenn die die Rücklage enthaltende Bilanz erst nach der Investition aufgestellt wurde und damit die Rücklage erst nach Durchführung der Investition geltend gemacht wurde (vgl. BFH-Urteile vom 14. August 2001 XI R 18/01, BFHE 198, 415, BStBl II 2004, 181, unter II.2.; vom 29. April 2008 VIII R 62/06, BFHE 221, 211, BStBl II 2008, 747, unter II.1.c). Diese beiden zukunftsorientierten Formulierungen bezogen sich nach wohl einhelliger Auffassung nicht auf den Zeitpunkt der Fertigung der Gewinnermittlung, sondern auf den Veranlagungszeitraum, für den die Ansparabschreibung gebildet wurde. Zu einer Verschärfung im Rahmen des § 7g EStG i.d.F. des UntStRefG besteht kein Anlass (in diesem Sinne bereits entschieden durch BFH-Urteil in BFHE 234, 130, BStBl II 2013, 949, unter II.2.b, sowie das Senatsurteil vom 20. Juni 2012 X R 42/11, BFHE 237, 377, BStBl II 2013, 719, unter II.3.).
- 14** bbb) Ebenso wenig muss der Investitionsabzugsbetrag bereits bei erstmaliger Einreichung der Steuererklärung geltend gemacht werden. Bereits zu § 7g Abs. 3 EStG a.F. hatte es der BFH zugelassen, wenn die Rücklage später zum Zwecke der Bescheidänderung gebildet wurde, etwa durch gegenläufige Bilanzänderung im Rahmen einer Bilanzberichtigung (BFH-Urteil vom 24. Oktober 2012 I R 13/12, BFH/NV 2013, 520, unter II.2.a), im Einspruchsverfahren nach einer nicht erklärungsgemäßen Steuerfestsetzung (BFH-Urteil vom 17. Januar 2012 VIII R 23/09, BFH/NV 2012, 933, unter II.2.b) oder sogar nach einer Betriebsprüfung zur Abwendung drohender Mehrergebnisse, es sei denn, es waren nicht investitionsbezogene Gründe ausschlaggebend (so ausdrücklich in dem Urteil vom 17. Juni 2010 III R 43/06, BFHE 230, 517, BStBl II 2013, 8, unter II.2.c, unter Hinweis auf das Urteil in BFHE 221, 211, BStBl II 2008, 747). Auch in diesem Punkte besteht für § 7g EStG i.d.F. des UntStRefG zu einer Verschärfung gegenüber der früheren Rechtsprechung kein Anlass.
- 15** bb) Soweit das Bundesministerium der Finanzen (BMF) weiter gehende zwingende Anforderungen an die Investitionsabsicht stellt, folgt der Senat dem nicht.
- 16** aaa) Das BMF hat in seinem Schreiben vom 20. November 2013 IV C 6-S 2139-b/07/10002, 2013/1044077 (BStBl I 2013, 1493) die in der Rechtsprechung zu § 7g EStG a.F. entwickelten Grundsätze zum Finanzierungszusammenhang in das neue Tatbestandsmerkmal der Investitionsabsicht inkorporiert und geht davon aus, dass in den betreffenden Fallgruppen die Investitionsabsicht fehlt. Hiervon sind zum einen Fälle erfasst, in denen zum Zeitpunkt der Geltendmachung der Ansparabschreibung die Investition nicht mehr oder realistischerweise nicht mehr durchführbar war, sei es wegen beschlossener oder bereits durchgeführter Betriebsaufgabe oder -veräußerung, sei es wegen Ablaufs oder kurz bevorstehenden Ablaufs des Investitionszeitraums (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2013, 520, unter II.2.a cc; in BFH/NV 2012, 933, unter II.1.b dd). Zum anderen betrifft es Fälle, in denen die Entscheidung für die Bildung der Rücklage nach durchgeführter Investition unter Umständen getroffen wird, die ihre Funktion der Finanzierungserleichterung nicht wahren. Dies

wird typisierend und unwiderleglich vermutet, wenn die Rücklage später als zwei bzw. drei Jahre nach der Investition geltend gemacht wird (vgl. zu der für § 7g EStG a.F. entwickelten Zwei-Jahresfrist BFH-Urteile in BFHE 198, 415, BStBl II 2004, 181; vom 8. November 2006 I R 89/05, BFH/NV 2007, 671, unter II.3.; in BFHE 230, 517, BStBl II 2013, 8, unter II.2.d; das BMF geht von drei Jahren aus), aber auch dann angenommen, wenn die Entscheidung für die Bildung der Rücklage von nach dem Anschaffungszeitpunkt entstandenen und nicht investitionsbezogenen Gründen getragen ist, namentlich dann, wenn sie dem Ausgleich von nachträglichen Einkommenserhöhungen dient (vgl. zur Unterschreitung einer Einkommensgrenze BFH-Urteil in BFHE 221, 211, BStBl II 2008, 747, unter II.2.a; zu alledem BMF-Schreiben in BStBl I 2013, 1493, Rz 20, 22, 25 und 26).

- 17** bbb) Soweit eine Investition tatsächlich nicht vorgenommen wird, kann dies zwar ein Indiz für das Fehlen der Investitionsabsicht von Beginn an sein. Die Frage ist jedoch aufgrund der Rückgängigmachung des Abzugs nach § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG i.d.F. des UntStRefG insbesondere bei Verzinsung nach § 7g Abs. 4 Satz 4 EStG i.d.F. des UntStRefG praktisch nicht mehr relevant. Im Übrigen vermag der Senat der Auffassung des BMF in dessen Absolutheit nicht zu folgen. Die Motive und Begleitumstände für die Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags führen für sich genommen noch keinen Beweis für das Vorliegen oder Nichtvorliegen der Investitionsabsicht selbst. Ein zwingender und ausnahmsloser Schluss von einer Zeitdifferenz zwischen Investition und Geltendmachung oder von einem erkennbaren Kompensationszweck auf eine fehlende Investitionsabsicht ist unzutreffend. So ist es ohne weiteres möglich, dass ein Investitionsabzugsbetrag unter derartigen Umständen geltend gemacht wird, die Investitionsabsicht aber zum Ende des maßgebenden Gewinnermittlungszeitraums nachweislich und unzweifelhaft vorlag, nachgewiesen etwa durch die Vorlage einer verbindlichen Bestellung.
- 18** cc) Das bedeutet allerdings nicht, dass diese Umstände im Hinblick auf die Investitionsabsicht stets gänzlich unerheblich sein müssten. Sie können je nach den Umständen des Einzelfalls Anlass sein, die Investitionsabsicht genauer zu prüfen und dem Steuerpflichtigen diesbezüglich nähere Darlegung abzuverlangen. Dasselbe gilt für die Frage, ob der Steuerpflichtige, der einen Investitionsabzugsbetrag nach erstmaliger Steuerfestsetzung geltend macht oder aufstockt, zusätzlich darlegen muss, warum er den Abzugsbetrag nicht bereits in der ursprünglichen Gewinnermittlung geltend gemacht hat (in diesem Sinne das BMF-Schreiben in BStBl I 2013, 1493, unter I.5.b, Rz 24). Einerseits ist es weder zwingend noch existiert eine tatsächliche Vermutung oder ein allgemeiner Erfahrungssatz dafür, dass ein Steuerpflichtiger für jede beabsichtigte Investition, für die ihm ein Investitionsabzugsbetrag zustünde, diesen sogleich geltend macht. Andererseits kann das Erklärungsverhalten des Steuerpflichtigen einschließlich der Art und Weise, in der er steuerliche Wahlrechte ausübt, als Indiz einen Schluss auf seine Absichten zulassen. Die Investitionsabsicht ist eine innere Tatsache, deren Feststellung lediglich anhand äußerer Merkmale im Wege von Schlussfolgerungen möglich ist. Vor diesem Hintergrund erachtet es der Senat für zulässig, auch den Verlauf des konkreten Besteuerungsverfahrens in die Tatsachenfeststellung einzubeziehen.
- 19** b) Das durch die Rechtsprechung zu § 7g Abs. 1, Abs. 3 EStG a.F. entwickelte Ausschlusskriterium fehlenden Finanzierungszusammenhangs (vgl. die Nachweise oben unter II.1.a bb aaa) ist hingegen im Geltungsbereich des § 7g EStG i.d.F. des UntStRefG nicht mehr zu fordern (i.E. ebenso Urteil des Niedersächsischen FG vom 18. Dezember 2013 4 K 159/13, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2014, 826, unter 1.c aa der Entscheidungsgründe, BFH-Urteil vom 23. März 2016 IV R 9/14, BFHE 253, 542; offengelassen im Urteil des FG des Saarlandes vom 9. Juli 2014 1 K 1290/12, EFG 2015, 1976, Revision anhängig unter I R 31/15; mit gleicher Tendenz der VIII. Senat des BFH in seinem Urteil in BFHE 236, 341, BStBl II 2013, 952, sowie Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Aufl., § 7g Rz 59; a.A. Meyer in Herrmann/Heuer/Raupach, § 7g EStG Rz 34).
- 20** Soweit im Urteil in BFHE 237, 377, BStBl II 2013, 719 für den Anwendungsbereich des § 7g EStG i.d.F. des UntStRefG noch formuliert wurde, der "erforderliche Finanzierungszusammenhang" sei gewahrt (unter II.3.), war dies nicht tragend, der Senat hält hieran nicht mehr fest.
- 21** aa) Die Umgestaltung des § 7g EStG durch das UntStRefG hat zunächst zur Folge, dass sich die Frage eines Finanzierungszusammenhangs in vielen Fällen, in denen dieser nach § 7g EStG a.F. fraglich sein konnte, schon nach Lage des Gesetzes theoretisch und praktisch nicht mehr stellt. Das negative Tatbestandsmerkmal fehlenden Finanzierungszusammenhangs diene allein der Missbrauchsvermeidung (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 520, unter II.2.a cc: "nicht förderungswürdig"). § 7g EStG i.d.F. des UntStRefG verhindert aber bereits durch seine geänderte Konstruktion manche missbräuchliche Verwendung, die unter § 7g EStG a.F. tatbestandlich noch möglich gewesen wäre.
- 22** aaa) Bereits das in § 7g EStG i.d.F. des UntStRefG neu geschaffene Tatbestandsmerkmal der Investitionsabsicht trägt hierzu bei. Dieses Erfordernis, verbunden mit der bei dem Steuerpflichtigen liegenden Darlegungs- und

Feststellungslast, vermeidet die Geltendmachung von Investitionsabzugsbeträgen quasi "ins Blaue hinein".

- 23** bbb) Insbesondere aber gewährleistet der geänderte Korrekturmechanismus bei ausgebliebener Investition, dass es viele potentielle Missbrauchsfälle praktisch nicht mehr gibt. Während bei fehlender Durchführung der Investition nach § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG a.F. die Rücklage erst zum Ende der Investitionsfrist gewinnwirksam aufzulösen war, so eine endgültige Gewinnverschiebung bewirkte und deshalb trotz des etwaigen Gewinnzuschlags nach § 7g Abs. 5 EStG a.F. insbesondere bei stark schwankenden Steuersätzen steuermodellierend genutzt werden konnte, ist dieser Anreiz durch die Rückgängigmachung des Abzugs im Abzugsjahr nach § 7g Abs. 3 EStG i.d.F. des UntStRefG entfallen. Die Steuererleichterung des Abzugsjahres ist dann nur vorübergehend und verliert im Falle der Verzinsung nach § 7g Abs. 4 Satz 4 EStG i.d.F. des UntStRefG erst recht an Attraktivität. Das bedeutet, dass diejenigen Fälle, in denen die Investition nie vorgenommen wurde und die bisher mit Hilfe fehlenden Finanzierungszusammenhangs aus dem Anwendungsbereich des § 7g EStG a.F. ausgeschlossen wurden, unter § 7g EStG i.d.F. des UntStRefG nicht mehr praktisch relevant werden.
- 24** bb) Der Senat sieht aufgrund dieses Befundes weder die Notwendigkeit noch eine Möglichkeit, in die Vorschrift ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal zu implementieren, um zweckwidrige Inanspruchnahmen auszuschließen.
- 25** Mit der Neuordnung des § 7g EStG i.d.F. des UntStRefG hat es der Gesetzgeber aktiv unternommen, die nicht investitionsbezogene Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags zu begrenzen. Er hat so mittels gesetzlicher Regelung weitgehend das geleistet, wozu die Rechtsprechung unter § 7g EStG a.F. den Finanzierungszusammenhang entwickelt hat. Mit dem Tatbestandsmerkmal der Investitionsabsicht ist er sogar noch darüber hinausgegangen, da diese auch dann fehlen kann, wenn ein Finanzierungszusammenhang zu bejahen gewesen wäre. Der Gesetzgeber hat somit das seinerzeit durch die Rechtsprechung verfolgte Ziel, die zweckwidrige Inanspruchnahme der Ansparabschreibung zu unterbinden, in die Gesetzesfassung eingearbeitet und in der ihm angemessen erscheinenden Weise umgesetzt. Die Rechtsprechung des BFH war bekannt. Sah der Gesetzgeber in Bezug auf bekannte Fallkonstellationen erkennbar keinen Handlungsbedarf, ist grundsätzlich kein Raum, das Gesetz um ungeschriebene Tatbestandsmerkmale zu ergänzen. Das zeigt sich insbesondere an derjenigen Fallgruppe, in der die Rücklage später als zwei Jahre nach Durchführung der Investition geltend gemacht wurde (BFH-Entscheidungen in BFHE 198, 415, BStBl II 2004, 181; in BFH/NV 2007, 671; und in BFHE 230, 517, BStBl II 2013, 8). Wenn der Gesetzgeber noch nicht einmal diese Fallgruppe ausdrücklich aus der Begünstigung ausnimmt, was durch eine einfache Fristenregelung möglich gewesen wäre, so ist daraus nur zu folgern, dass er an dem Erfordernis des Finanzierungszusammenhangs nicht festhalten wollte. Etwas Gegenteiliges ist auch der Gesetzesbegründung (BTDrucks 16/4841, dort S. 51 ff.) nicht zu entnehmen. Sie äußert sich zu einem etwaigen Finanzierungszusammenhang nicht.
- 26** 2. Der Senat kann nach diesen Maßstäben nicht abschließend entscheiden, ob dem Kläger der geltend gemachte Investitionsabzugsbetrag zusteht.
- 27** a) Das betrifft zunächst die Frage, ob der Kläger im Streitjahr die erforderliche Investitionsabsicht hatte, was das FG verneint hat.
- 28** aa) Die Sachverhaltswürdigung des FG gehört zwar grundsätzlich zu der nicht revisiblen Tatsachenfeststellung i.S. des § 118 Abs. 2 FGO. Das gilt jedoch nicht, wenn sie widersprüchlich, unklar, lückenhaft oder mehrdeutig ist oder gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstößt (vgl. etwa BFH-Urteile vom 5. Mai 2011 IV R 34/08, BFHE 234, 1, BStBl II 2011, 787, unter II.1.d bb; vom 1. Februar 2012 I R 57/10, BFHE 236, 374, BStBl II 2012, 407, unter II.d cc; vom 26. Juli 2012 III R 37/11, BFH/NV 2013, 351, unter II.3.a; vom 17. Dezember 2014 XI R 16/11, BFHE 248, 436, BStBl II 2015, 427, unter II.2.c).
- 29** bb) Soweit sich das FG keine Überzeugung von der Investitionsabsicht des Klägers hat bilden können, ist die Würdigung lückenhaft und weist zudem einen Verstoß gegen Denkgesetze auf.
- 30** aaa) Die Überlegungen des FG lassen wesentliche Umstände des Streitfalles außer Acht. Wie jede Absicht kann auch die Investitionsabsicht als inneres Merkmal lediglich mittels Rückschlüssen aus äußeren Umständen festgestellt werden. Ein unwiderleglicher Beweis für die Existenz einer bestimmten Absicht ist deren tatsächliche Umsetzung. Fraglich ist in solchen Fällen nicht "ob", sondern nur "wann" erstmalig diese Absicht vorlag. Der Kläger hat das Fahrzeug, für dessen Anschaffung der Investitionsabzugsbetrag gebildet wurde, innerhalb des Investitionszeitraums angeschafft. Das beweist, dass der Kläger zuvor auch die Absicht hatte, dieses Fahrzeug anzuschaffen. Nur den Zeitpunkt, zu dem er diese Absicht gebildet hat, beweist es nicht. Diese zwingend erforderliche Differenzierung hat das FG nicht vorgenommen. Es hat vielmehr den Umstand, dass der Kläger das Fahrzeug tatsächlich angeschafft

hat, im Rahmen seiner Überzeugungsbildung überhaupt nicht berücksichtigt und insoweit eine lückenhafte Würdigung vorgenommen. Zwar ist im Zweifel davon auszugehen, dass das FG diejenigen Umstände, die es im Tatbestand erwähnt hat, namentlich den Erwerb des Fahrzeugs, auch bei seiner Beweiswürdigung bedacht hat. Diese Annahme widerlegt das FG aber mit seinen Ausführungen zu den Umständen, die erst nach dem Bilanzstichtag eintreten bzw. offenbar werden. Wenn es dazu ausdrücklich ausführt, der Investitionsabzugsbetrag habe der Kompensation der Gewinnerhöhung durch die Betriebsprüfung gedient, den ebenfalls nach dem Bilanzstichtag eingetretenen Umstand, dass der Kläger das Fahrzeug tatsächlich erworben hat, hingegen nicht erwähnt, hat es letzteren augenscheinlich übersehen.

- 31** bbb) Diese Lückenhaftigkeit wird nicht dadurch geheilt, dass das FG eine Reihe von Gründen dafür benannt hat, dass die Investition auch hätte ausbleiben können. Es entspricht nicht den Regeln der Logik, allein daraus auf eine fehlende Investitionsabsicht zu schließen. Die Möglichkeit, dass eine Investition einem ursprünglichen Plan entgegen nicht durchgeführt wird, besteht immer, gleich wie weit fortgeschritten die Planung ist. Es können unvorhergesehene Umstände eintreten, die die Durchführung des Plans objektiv unmöglich oder wirtschaftlich untunlich erscheinen lassen. Es können sich auch vorhersehbare und vorhergesehene Umstände überraschend als gewichtiger herausstellen als zunächst eingeschätzt. Derartige Entwicklungen sprechen noch nicht gegen die ursprüngliche Existenz und Ernsthaftigkeit des Plans.
- 32** ccc) Demnach hätte das FG im Rahmen einer widerspruchsfreien Würdigung des Sachverhalts die Gründe, die aus seiner Sicht im Streitjahr gegen die Anschaffung des Fahrzeugs sprachen, gewichtet und gegen das Vorbringen des Klägers zu seiner betrieblichen Übung, insbesondere aber auch gegen die tatsächliche Durchführung der Investition abwägen müssen. Diese Abwägung ist originäre Aufgabe des FG als Tatsacheninstanz, so dass der Senat sie nicht vornehmen kann.
- 33** b) Zu den weiteren Voraussetzungen des Investitionsabzugsbetrags, namentlich der Gewinngrenze des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c EStG i.d.F. des UntStRefG sowie der Höchstbetragssumme nach § 7g Abs. 1 Satz 4 EStG i.d.F. des UntStRefG, hat das FG folgerichtig ebenfalls keine Feststellungen getroffen, was nachzuholen ist. Erst recht sind dem Senat keine Aussagen dazu möglich, ob die Verbleibensvoraussetzung des § 7g Abs. 4 Satz 1 EStG i.d.F. des UntStRefG gewahrt ist. Sie spielt zwar keine Rolle für den erstmaligen Abzug des Investitionsabzugsbetrags, wohl aber dafür, ob er rückgängig zu machen ist. Da die Bindungsfrist lange abgelaufen ist, kann diese Prüfung mittlerweile abschließend in die Steuerfestsetzung einbezogen werden.
- 34** 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de