

Urteil vom 06. April 2016, X R 28/14

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 06.04.2016 X R 15/14 - § 7g EStG i.d.F. des UntStRefG:
Investitionsabsicht - Finanzierungszusammenhang

ECLI:DE:BFH:2016:U.060416.XR28.14.0

BFH X. Senat

EStG § 7g, EStG VZ 2007

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 01. April 2014, Az: 9 K 308/12

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 des Klägers wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 2. April 2014 9 K 308/12 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielt aus einem Lohnunternehmen Einkünfte aus Gewerbebetrieb und unterhält 26 km davon entfernt einen landwirtschaftlichen Betrieb. Nachdem er für das Lohnunternehmen zunächst keine Erklärung zur gesonderten Feststellung des Gewinns für das Streitjahr 2007 eingereicht hatte, schätzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) mit Bescheid vom 25. Mai 2009 den Gewinn auf 10.000 €. Aus der am 4. Juni 2009 eingereichten und durch das FA als Einspruch gewerteten Feststellungserklärung nebst Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung zum 31. Dezember 2007 ergab sich ein laufender Gewinn von 161.978,51 €. Gleichzeitig machte der Kläger jedoch Investitionsabzugsbeträge nach § 7g Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes (UntStRefG) vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912) in Höhe von 160.000 € für einen PKW (10.400 €), eine Drillmaschine (5.400 €) und ein Blockheizkraftwerk (144.200 €) geltend, so dass ein Gewinn von 1.978,51 € verblieb. Das FA erkannte den Investitionsabzugsbetrag für das Blockheizkraftwerk auch nach dem Einspruch nicht an.
- 2** Im Rahmen des Klageverfahrens beantragte der Kläger zunächst mit Schriftsatz vom 18. Januar 2013 alternativ, in der Folge ausschließlich, Investitionsabzugsbeträge von insgesamt 143.344 € für vier andere Wirtschaftsgüter (Allradschlepper 39.631 €, Einzelkornsämaschine 14.453 €, Rundballenpresse 15.260 €, Häcksler 74.000 €) zu berücksichtigen und hielt an dem Investitionsabzugsbetrag für das Blockheizkraftwerk nicht mehr fest. Er habe alle vier Wirtschaftsgüter im Jahre 2009 angeschafft, zu 100 % dem gewerblichen Unternehmen zugeordnet und im Jahre 2009 die Anschaffungskosten nach § 7g Abs. 2 EStG i.d.F. des UntStRefG um 40 % gemindert. Den Häcksler

nutze er in einem Umfang von 9,46 % des Gesamtumsatzes auch im landwirtschaftlichen Betrieb. Die anderen drei Geräte nutze er ausschließlich im Lohnunternehmen, da er derartige Maschinen auch im landwirtschaftlichen Betrieb besitze.

- 3 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1285 veröffentlichtem Urteil abgewiesen. Die Rechtsprechung zum Finanzierungszusammenhang gelte auch für § 7g EStG i.d.F. des UntStRefG fort. Die Zeitspanne zwischen Anschaffung und Antragstellung sei länger als drei Jahre. Zudem diene der nunmehr beantragte Investitionsabzugsbetrag für die vier Wirtschaftsgüter erkennbar dem Ausgleich der Gewinnerhöhung durch den nicht anerkannten Investitionsabzugsbetrag für das Blockheizkraftwerk. Offenbar habe der Kläger dieses innerhalb von drei Jahren nach Antragstellung nicht fertiggestellt bzw. angeschafft. Der Investitionsabzugsbetrag wäre daher rückgängig zu machen gewesen. Statt dessen habe der Kläger ihn durch die neuen Anträge ersetzt. Da aber ein Investitionsabzugsbetrag nur für ein konkretes Wirtschaftsgut gebildet werden könnte, sei eine Übertragung auf ein nicht funktionsgleiches Wirtschaftsgut nicht möglich. Die Vorgehensweise des Klägers umgehe dies.
- 4 Mit der Revision macht der Kläger geltend, der Bundesfinanzhof (BFH) habe mit seinem Urteil vom 17. Januar 2012 VIII R 48/10 (BFHE 236, 341, BStBl II 2013, 952) eine Abkehr vom Finanzierungszusammenhang eingeleitet. Das Gesetz vermeide Missbräuche durch zweckwidrige Inanspruchnahme bereits durch die Rückgängigmachung des Abzugs im Abzugsjahr bei nicht durchgeführter Investition. Dies nehme den Anreiz, die Vergünstigung trotz fehlender Investitionsabsicht in Anspruch zu nehmen. Wurde die Investition hingegen bereits durchgeführt, so sei die Investitionsabsicht aus sich heraus glaubhaft. Soweit die Rechtsprechung die Begünstigung versagt habe, weil die Geltendmachung "zu spät" oder nur zum Ausgleich anderweitiger Gewinnerhöhungen erfolgt sei, seien diese Grundsätze auf die Neufassung des Gesetzes nicht mehr übertragbar.
- 5 Tatsächlich widerspreche der streitige Investitionsabzugsbetrag dem Zweck des Gesetzes nicht. Dieser bestehe ausdrücklich auch in der Verbesserung der Liquidität (dazu BTDrucks 16/4841 zu Nr. 11 [§ 7g EStG] Satz 2 2. Halbsatz). Die Gesetzesbegründung weise auf einen notwendigen Finanzierungszusammenhang nicht hin. Ein rechnerischer Nachvollzug der Investitionserleichterung sei ebenfalls nicht zu fordern. Der Kläger habe die Wirtschaftsgüter, um die es gehe, tatsächlich angeschafft und den Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen, um seine investitionsbezogene Liquidität zu steigern.
- 6 Der Kläger beantragt sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf den Betrag festzustellen, der sich ergibt, wenn bei der Ermittlung des Gewinns ein Investitionsabzugsbetrag von 143.344 € abgezogen wird.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen, hilfsweise, die Sache an das FG zurückzuverweisen.
- 8 Nach dem Sinn und Zweck des § 7g EStG i.d.F. des UntStRefG müsse der Investitionsabzugsbetrag der Investitionserleichterung dienen. Daher sei nach wie vor ein Finanzierungszusammenhang zu fordern. Er fehle, wenn ein zeitlicher Zusammenhang nicht mehr herzustellen sei oder nachträgliche Einkommenserhöhungen kompensiert werden sollten. Eine allgemeine Liquiditätsverbesserung genüge nicht.
- 9 Sollte der Investitionsabzugsbetrag zu gewähren sein, wären Feststellungen zur Nutzung der Wirtschaftsgüter und zu den Betriebsgrößenmerkmalen beider Betriebe nach Maßgabe des Senatsurteils vom 19. März 2014 X R 46/11 (BFHE 245, 36, BFH/NV 2014, 1143) beider Betriebe nachzuholen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 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 die Investitionsabzugsbeträge zu Recht gebildet hat. Dies betrifft zum einen die Frage, ob es an der erforderlichen Investitionsabsicht gefehlt hat, zum anderen aber auch die Frage, ob die Nutzungsvoraussetzungen erfüllt sind. 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.

- 11** 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.
- 12** 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. BFH-Urteile vom 8. Juni 2011 I R 90/10, BFHE 234, 130, BStBl II 2013, 949, unter II.2.b aa; in 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.).
- 13** 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.
- 14** 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.
- 15** 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.).
- 16** 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.
- 17** bb) Soweit das Bundesministerium der Finanzen (BMF) weiter gehende zwingende Anforderungen an die Investitionsabsicht stellt, folgt der Senat dem nicht.

- 18** 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-Jahres-Frist 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).
- 19** 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 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.
- 20** 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.
- 21** 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, 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).
- 22** 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.

- 23** 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.
- 24** 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".
- 25** 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.
- 26** 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.
- 27** 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.
- 28** c) Die Nutzungsvoraussetzung des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst b EStG i.d.F. des UntStRefG verlangt, dass der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich nutzt. Wie sich aus § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG i.d.F. des UntStRefG ergibt, handelt es sich um denjenigen Betrieb, zu dessen Anlagevermögen das Wirtschaftsgut gehört. Der Betrieb darf die Größenmerkmale des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG i.d.F. des UntStRefG nicht überschreiten.
- 29** aa) Eine fast ausschließliche Nutzung in diesem Sinne setzt einen betrieblichen Nutzungsanteil von mindestens 90 % voraus. Unterschreitet die Nutzung in dem Betrieb, zu dessen Anlagevermögen das Wirtschaftsgut gehört, diesen Anteil, liegt mithin der Anteil der außerbetrieblichen Nutzung bei über 10 %, ist dieses Tatbestandsmerkmal dem Grunde nach nicht erfüllt. Eine andere Beurteilung kann jedoch geboten sein, wenn das Wirtschaftsgut in zwei Betrieben des Steuerpflichtigen genutzt wird. Mit seinem Urteil in BFHE 245, 36, BFH/NV 2014, 1143 hat der Senat entschieden, dass es der Begünstigung nach § 7g EStG i.d.F. des UntStRefG nicht entgegensteht, wenn der

Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut sowohl in seinem eigenen landwirtschaftlichen Betrieb (im damaligen Fall mit einem Nutzungsanteil bei 20 %) als auch im Rahmen eines gewerblichen Lohnunternehmens (damals mit einem Nutzungsanteil bei 80 %) einsetzt. Das Wirtschaftsgut wird zwar bei derartigen Nutzungsverhältnissen in dem Lohnunternehmen, dem es als Anlagevermögen zuzuordnen ist, nicht fast ausschließlich betrieblich genutzt. Gleichwohl sind die nicht zuletzt wegen der Sonderregelungen für land- und forstwirtschaftlichen Betriebe ertragsteuerlich getrennten Betriebe zur Wahrung der Förderzwecke des § 7g EStG i.d.F. des UntStRefG wieder zusammenzufassen.

- 30** bb) Von den Nutzungsverhältnissen hängt die Frage ab, welche Maßstäbe hinsichtlich der Größenmerkmale des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG i.d.F. des UntStRefG gelten.
- 31** Wird das Wirtschaftsgut, um das es geht, zu mindestens 90 % im betreffenden Betrieb genutzt, so ist die Nutzungsvoraussetzung für diesen Betrieb erfüllt, so dass allein das für diesen Betrieb einschlägige Größenmerkmal einschlägig ist. Auf den anderen Betrieb kommt es nicht an.
- 32** Ist die Nutzungsvoraussetzung für das jeweilige Wirtschaftsgut allerdings nur in Anwendung der o.g. Grundsätze des Senatsurteils in BFHE 245, 36, BFH/NV 2014, 1143 durch Zusammenfassung beider Betriebe erfüllt, so sind im Rahmen der Prüfung, ob das Größenmerkmal eingehalten ist, die Betriebe ebenfalls zusammenzufassen (vgl. i.E. Senatsurteil in BFHE 245, 36, BFH/NV 2014, 1143, unter II.4.). Maßstab bleibt dabei die Gewinngrenze für denjenigen Betrieb, dem das Wirtschaftsgut zugeordnet ist. Der jeweilige Wert dieses Betriebs ist Ausgangsgröße, während der korrespondierende Wert des weiteren Betriebs, in dem das Wirtschaftsgut genutzt wird, hinzuzurechnen ist. Das bedeutet im Streitfall, dass zu dem Betriebsvermögen des Lohnunternehmens das ggf. zu ermittelnde Betriebsvermögen des Landwirtschaftsbetriebs zu addieren ist und der Investitionsabzugsbetrag für das in beiden Betrieben genutzte Wirtschaftsgut nur in Betracht kommt, wenn diese Summe die Gewinngrenze wahrt.
- 33** cc) Der Kläger hat seinen Gewinn im Lohnunternehmen durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, so dass nach § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a EStG i.d.F. des UntStRefG ein Betriebsvermögen von 235.000 € maßgebende Obergrenze ist. Sollte eines oder mehrere der Wirtschaftsgüter, für die er den Investitionsabzugsbetrag beantragt hat, zu mehr als 10 % im Landwirtschaftsbetrieb genutzt werden, so ist zur Ermittlung der insoweit maßgebenden Betriebsgröße folglich dem Betriebsvermögen des Lohnunternehmens das Betriebsvermögen des Landwirtschaftsbetriebs hinzuzurechnen.
- 34** 2. Der Senat kann nach diesen Maßstäben nicht abschließend entscheiden, ob dem Kläger der geltend gemachte Investitionsabzugsbetrag zusteht, da das FG --auf Grundlage seiner Rechtsauffassung zu Recht-- die dafür erforderlichen Feststellungen nicht getroffen hat. Das betrifft bereits die Investitionsabsicht, die im Streitjahr vorliegen muss. Zu prüfen sind aber auch die Nutzungsvoraussetzung und damit zusammenhängend die Gewinngrenze. Der Kläger hatte zwar im FG-Verfahren vorgetragen, lediglich der Häcksler werde zu (nur) 9,46 % nicht im Lohnunternehmen, sondern im Landwirtschaftsbetrieb genutzt. Sollte dies zutreffen, wäre der Nutzungsanteil von wenigstens 90 % im Lohnunternehmen gewahrt. Das FA hat diese Behauptung allerdings bestritten. Zu den weiteren Wirtschaftsgütern liegen keine Feststellungen vor. Es sind daher Feststellungen zu den Nutzungsverhältnissen und der/den maßgebenden Gewinngrenze(n) zu treffen.
- 35** Ebenso wenig vermag der Senat zu beurteilen, ob die Höchstbetragssumme und die Verbleibensvoraussetzung nach § 7g Abs. 1 Satz 4 bzw. Abs. 4 Satz 1 EStG i.d.F. des UntStRefG gewahrt sind. Letztere spielt zwar theoretisch keine Rolle für den erstmaligen Abzug des Investitionsabzugsbetrags, wohl aber dafür, ob er rückgängig zu machen ist. Da die Bindungsfristen schon bei Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags abgelaufen waren, kann diese Prüfung mittlerweile in die Steuerfestsetzung einbezogen werden.
- 36** 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de