

Urteil vom 08. Juni 2011, I R 90/10

Investitionsabzugsbetrag: Investitionsabsicht und Dokumentationsanfordernis - Nachträgliche Inanspruchnahme - "Benennung" i.S.d. § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG 2002 n.F.

BFH I. Senat

EStG § 7g Abs 1, AO § 145 Abs 2, AO § 145 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 15. September 2010, Az: 12 K 12163/10

Leitsätze

1. Wird der Investitionsabzugsbetrag (§ 7g Abs. 1 Satz 1 EStG 2002 n.F.) mit der Steuererklärung des Abzugsjahres geltend gemacht, ist daraus auf eine Investitionsabsicht im Investitionszeitraum zu schließen. Dies gilt auch dann, wenn die Steuererklärung erst im Einspruchsverfahren gegen einen Schätzungsbescheid abgegeben wird.
2. Das Nachweiserfordernis des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG 2002 n.F. ist in zeitlicher Hinsicht nicht an den Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung gebunden. Bereits eingereichte Unterlagen können noch im Einspruchsverfahren bzw. Klageverfahren vervollständigt werden.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist der einkommens- und gewerbeertragsmindernde Ansatz eines sog. Investitionsabzugsbetrages.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, reichte für das Streitjahr 2008 zunächst keine Erklärungen zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer ein. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) schätzte daher mit Bescheiden vom 30. November 2009 die Besteuerungsgrundlagen. Im Einspruchsverfahren legte die Klägerin die Steuererklärungen vor. Im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2008 war eine sog. Ansparabschreibung nach § 7g des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) in Höhe von 15.717,88 € für Wirtschaftsgüter berücksichtigt, die ausweislich eines Kontenblattes als "wagen 1", "wagen 2", "wagen 3", "wagen 4", "wagen 5" und "wagen 6" bezeichnet waren. Der Buchungstext lautete jeweils "25vH wagen 1" usw. In der einem Investitionsabzugsbetrag zugeordneten Zeile der Körperschaftsteuererklärung (Zeile 26a) fehlte ein entsprechender Eintrag.
- 3 Das FA teilte der Klägerin mit Schreiben vom 28. Dezember 2009 mit, dass die bisherige bilanzielle Ansparabschreibung in einen außerbilanziell zu berücksichtigenden Investitionsabzugsbetrag umgestaltet worden sei und dass jener nur in Anspruch genommen werden könne, wenn die begünstigten Wirtschaftsgüter ihrer Funktion nach benannt würden und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten angegeben würde. Die Klägerin äußerte sich dazu nicht. Das FA folgte in seiner Einspruchsentscheidung den Steuererklärungen, ohne einen Investitionsabzugsbetrag anzusetzen.
- 4 Im Klageverfahren hat die Klägerin unter Hinweis auf ein Missverständnis zwischen ihr und dem Büro ihres Bevollmächtigten eine handschriftliche Liste eingereicht, die mit der Firma der Klägerin und "7g 2008" überschrieben ist. Sie listet sechs amtliche Kraftfahrzeug-Kennzeichen, dazugehörige Anschaffungskosten, Daten und in der letzten Spalte "40 %" jeweils 40 % der Anschaffungskosten auf. Die Anschaffungskosten und die jeweils 40 % der Anschaffungskosten sind je zu einer Summe zusammengefasst. Unter der Summe der Teilbeträge von 40 % der Anschaffungskosten (25.148,59 €) finden sich die Hinweise "30 % 18.861,46", "20 % 12.574,30" und "25 % 15.717,88". Beigefügt waren zudem die entsprechenden Rechnungen aus dem Jahre 2009 über den Kauf von sechs Kfz. Die Klägerin hat außerdem eine berichtigte Körperschaftsteuererklärung eingereicht; in der Zeile 26a wird ein Investitionsabzugsbetrag beantragt. Das Finanzgericht (FG) folgte --unter Kostenbelastung der Klägerin-- dem

- 5 Das FA rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen; darüber hinaus wird beantragt, die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Verfahren für notwendig zu erklären und "das Urteil wegen der Kosten für vorläufig zu erklären".

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat ohne Rechtsfehler entschieden, dass die Klägerin im Streitjahr die Voraussetzungen für den sog. Investitionsabzugsbetrag erfüllt.
- 8 1. Nach § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG 2002 i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) --EStG 2002 n.F.-- können (im Streitfall i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 2002) für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd --und wegen § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes 2002 auch gewerbeertragsmindernd-- abgezogen werden (sog. Investitionsabzugsbetrag). Dieser Abzugsbetrag kann nach Satz 2 der Regelung nur in Anspruch genommen werden, wenn der Betrieb am Schluss des Wirtschaftsjahrs, in dem der Abzug vorgenommen wird, bestimmte Größenmerkmale nicht überschreitet (Nr. 1), der Steuerpflichtige beabsichtigt, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich in den dem Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden drei Wirtschaftsjahren anzuschaffen oder herzustellen (Nr. 2 Buchst. a) und in bestimmter Weise betrieblich zu nutzen (Nr. 2 Buchst. b), und der Steuerpflichtige das begünstigte Wirtschaftsgut in den beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen seiner Funktion nach benennt und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angibt (Nr. 3). Die Klägerin hat die --hier allein streitigen-- Voraussetzungen des Satzes 2 Nr. 2 Buchst. a und Nr. 3 im Hinblick auf die sechs in 2009 angeschafften Kraftfahrzeuge erfüllt.
- 9 2. Die Klägerin hat eine im Streitjahr bestehende und auf eine Investition in 2009 bis 2011 (Erwerb der angeführten Kraftfahrzeuge) gerichtete Investitionsabsicht (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a EStG 2002 n.F.) dargelegt.
- 10 a) Das FG hat insoweit --unter Hinweis auf ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des Finanzierungszusammenhangs zwischen der Begünstigung und der Investition-- darauf verwiesen, dass eine solche Investitionsabsicht zwar nicht zeitlich konkret in dem Jahr, für das der Abzugsbetrag gewährt werden solle, dokumentiert werden müsse; jedenfalls müsse aber eine Investitionsabsicht unter Inanspruchnahme des Abzugsbetrags spätestens im Zeitpunkt der Anschaffung vorliegen, da nach dem Gesetzeswortlaut der Abzugsbetrag für die "künftige" Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes begehrt werden könne, nicht aber nachträglich für ein bereits angeschafftes oder hergestelltes. Auf eine solche Investitionsabsicht könne im Streitfall jedoch geschlossen werden, da die Klägerin die Gewährung des Abzugsbetrages im Rahmen der Abgabe der Steuererklärung beantragt habe. Dass es sich dabei zugleich um das Jahr der Anschaffung der Wirtschaftsgüter gehandelt habe, schade nicht.
- 11 b) Diesem Ansatz des FG ist im Ergebnis beizupflichten.
- 12 aa) Nach dem Gesetzeswortlaut muss der Steuerpflichtige im Jahr der Geltendmachung des Investitionsabzugs beabsichtigen, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich (in einem bestimmten Zeitrahmen, dem sog. Investitionszeitraum) anzuschaffen bzw. herzustellen. Die Begünstigung wird damit an eine in diesem Jahr zu erfüllende Bedingung --die Absicht, voraussichtlich zu investieren-- geknüpft. Ob diese Absicht zum Ende des Wirtschaftsjahrs der Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrages als maßgebendem Stichtag bestanden hat, lässt sich nur durch eine Prognose der Investitionstätigkeit auf der Grundlage objektivierter wirtschaftlicher Gegebenheiten (s. insoweit --zu § 7g Abs. 3 EStG 2002-- Senatsurteil vom 11. Juli 2007 I R 104/05, BFHE 218, 323, BStBl II 2007, 957; s.a. Begründung des Gesetzentwurfs, BTDrucks 16/4841, S. 52; Bundesministerium der Finanzen --BMF--, Schreiben vom 8. Mai 2009, BStBl I 2009, 633 Rz 17) überprüfen. Vor diesem Hintergrund hat das FG auf

der Grundlage der von ihm getroffenen tatsächlichen Feststellungen in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise eine für die Klägerin vorteilhafte Prognose zum Investitionsverhalten vorgenommen.

- 13** bb) Unter Hinweis auf einen notwendigen Finanzierungszusammenhang zwischen Begünstigung und tatsächlicher Investition sieht das BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 633 einen solchen Zusammenhang "regelmäßig" als gewahrt an, wenn der Abzug in der der Steuererklärung beizufügenden Gewinnermittlung vorgenommen worden ist; Entsprechendes gelte auch, wenn nach der erstmaligen Steuerfestsetzung innerhalb der Einspruchsfrist Investitionsabzugsbeträge in Anspruch genommen oder geändert würden (Rz 19). Das BMF misst damit der Kundgabe einer Investitionsabsicht in der Steuererklärung einen entscheidenden Stellenwert im Rahmen der Prognose bei. Dem ist zuzustimmen. Denn der Steuerpflichtige nimmt bei nicht in einer zeitnah erstellten Buchführung zu erfassenden Umständen in aller Regel erstmals mit seiner Steuererklärung zum steuererheblichen Sachverhalt Stellung und übt eventuell bestehende Wahlrechte aus. Dabei kann es nicht darauf ankommen, ob diese Steuererklärung im zeitlichen Rahmen der gesetzlichen Abgabefrist (§ 149 Abs. 2 der Abgabenordnung --AO--) oder aber verspätet, gegebenenfalls sogar erst im Einspruchsverfahren gegen einen Schätzungsbescheid, den Finanzbehörden zugänglich gemacht wurde. Insbesondere berührt der nicht bestandskräftig gewordene Schätzungsbescheid nicht das Recht, ein Wahlrecht auf der Grundlage der nachträglich erklärten Besteuerungsgrundlagen konkret in einem bestimmten Sinne auszuüben. Ebenfalls kann nicht von Bedeutung sein, ob im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung die Investition tatsächlich schon vorgenommen wurde (Kulosa in Schmidt, EStG, 30. Aufl., § 7g Rz 18; Kratzsch in Frotscher, EStG, § 7g Rz 30).
- 14** Das FG hat dazu zutreffend darauf hingewiesen, dass bei Investitionen zu Beginn des Investitionszeitraums vor dem Ablauf der gesetzlichen Frist zur Abgabe der Steuererklärung des Abzugsjahres, d.h. im ersten Jahr des Investitionszeitraums, die Begünstigung des § 7g EStG 2002 n.F. sonst ausgeschlossen wäre. Der Tatbestand des § 7g EStG 2002 n.F. bezieht sich auf die Investitionsabsicht aus der Sicht des maßgebenden Stichtags (Kulosa in Schmidt, a.a.O., § 7g Rz 18). Insoweit ist die tatsächliche Investition innerhalb des Investitionszeitraums vor der Abgabe der Steuererklärung nicht einer "nachträglichen Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen" i.S. des BMF-Schreibens in BStBl I 2009, 633 (Rz 24, 27) gleichzustellen, die nach der Verwaltungsauffassung unter Hinweis auf einen fehlenden Finanzierungszusammenhang einem besonderen Anerkennungsrisiko ausgesetzt ist. Eine nachträgliche Inanspruchnahme liegt nur vor, wenn die Abzugsbeträge nicht schon im Rahmen der mit der Steuererklärung eingereichten Gewinnermittlung, sondern auf der Grundlage eines später gestellten Antrags begehrt werden (s.a. BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 633 Rz 24). Das Merkmal des Finanzierungszusammenhangs ist damit nicht in einem strengen Sinne dahin zu verstehen, dass die bereits zugeflossene Begünstigung (die konkrete Steuerersparnis) die Investition ermöglicht; es reicht aus, wenn die zu erwartende Realisierung des Begünstigungsanspruchs Teil der Entscheidung zur künftigen Investition ist (so zu § 7g Abs. 3 EStG 2002 bereits Senatsurteil vom 8. November 2006 I R 89/05, BFH/NV 2007, 671, m.w.N.).
- 15** cc) Die Klägerin hat in ihrer ursprünglichen Steuererklärung zwar in der einem Investitionsabzugsbetrag i.S. des § 7g EStG 2002 n.F. zugeordneten Zeile der Körperschaftsteuererklärung (Zeile 26a) einen Eintrag nicht vorgenommen. Sie hat aber ihren Steuererklärungen den Jahresabschluss zum 31. Dezember 2008 beigelegt, in dem eine sog. Ansparabschreibung nach § 7g EStG 2002 in Höhe von 15.717,88 € für Wirtschaftsgüter berücksichtigt war, die ausweislich eines Kontenblattes den Wirtschaftsgütern "wagen 1", "wagen 2", "wagen 3", "wagen 4", "wagen 5" und "wagen 6" zugeordnet waren. Das geschah zwar offensichtlich irrtümlich unter Berücksichtigung der nicht mehr maßgeblichen Rechtslage des § 7g EStG 2002 (s. § 52 Abs. 23 EStG 2002 n.F.), was auch die fehlende Angabe zu der ihr nicht bekannten neuen Rechtslage eines Investitionsabzugsbetrags erklärt. Doch hat die Klägerin damit ausreichend dargelegt, dass aus der Sicht des Bilanzstichtags eine künftige Investition in sechs Kraftfahrzeuge geplant war (zur Ausübung des Wahlrechts zur Inanspruchnahme der Ansparabschreibung des § 7g Abs. 3 EStG 2002 durch den Ausweis eines entsprechenden Passivpostens in der Bilanz s. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. November 2007 IV R 82/05, BFHE 220, 98, BStBl II 2008, 471).
- 16** 3. Die Klägerin hat die jeweils begünstigten Wirtschaftsgüter auch den Maßgaben des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG 2002 n.F. entsprechend benannt.
- 17** a) Das FG hat dazu in inhaltlicher Hinsicht darauf verwiesen, dass sich die notwendigen Konkretisierungen in ausreichender Weise aus der Zusammenschau von Steuererklärung, Kontenblatt, handschriftlicher Liste und den Rechnungen zu den Anschaffungen ergeben würden. In zeitlicher Hinsicht stelle der Zeitpunkt der erstmaligen Veranlagung keine Grenze für die Ausübung des Wahlrechts dar. Es bestehe auch die Möglichkeit, die erforderlichen Angaben im Einspruchs- oder Klageverfahren nachzureichen.

- 18** b) Dem FG ist auch insoweit beizupflichten.
- 19** aa) Der Gesetzeswortlaut sieht vor, dass das begünstigte Wirtschaftsgut "in den beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen seiner Funktion nach" und unter Angabe des Investitionsvolumens benannt wird. Eine bestimmte Form der Benennung lässt sich daraus nicht ableiten. Die Benennung muss die Finanzbehörde allerdings in die Lage versetzen, die Identität von Investitionsziel ("das begünstigte Wirtschaftsgut") und Investitionsgut im Falle einer tatsächlich erfolgten Investition nachzuprüfen. Nach der allgemeinen Maßgabe des § 145 Abs. 2 AO, dass Aufzeichnungen so vorzunehmen sind, dass der Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen, erreicht wird, kann es sich dabei um eine "Anlage zur steuerlichen Gewinnermittlung" (BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 633 Rz 69; Begründung des Gesetzentwurfs, BTDrucks 16/4841, S. 52) handeln bzw. um entsprechende veranlagungszeitraumbezogene Listen bzw. formlose Anlagen (Meyer/Ball, Finanz-Rundschau --FR-- 2009, 641, 642; Meyer in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 7g EStG Rz 89; Brandis in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 7g EStG Rz 51). Ebenfalls muss aber eine Zusammenschau verschiedener Unterlagen ausreichen (zustimmend Pörschke, Betriebs-Berater 2011, 498), wenn sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit (Rechtsgedanke aus § 145 Abs. 1 Satz 1 AO) eindeutig eine Entscheidung zu der Voraussetzung des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG 2002 n.F. ermöglicht. Dass diese Voraussetzung nach der Komplettierung der Unterlagen im finanzgerichtlichen Verfahren erfüllt ist, hat das FG der Sache nach --und damit nach § 118 Abs. 2 FGO im Revisionsverfahren bindend-- festgestellt (Zusammenschau von Kontenblatt, handschriftlicher Liste und Kaufvertragsunterlagen).
- 20** bb) Dem FG ist gleichermaßen darin zuzustimmen, dass der Gesetzeswortlaut das Nachweiserfordernis des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG 2002 n.F. nicht in zeitlicher Hinsicht an den Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung bindet (einschränkend wohl BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 633 Rz 24, 69; s.a. Kühnen, EFG 2009, 1009, 1010). Ist der Steuerpflichtige dem Nachweiserfordernis bei Abgabe der Steuererklärung nicht in ausreichendem Maße nachgekommen (wie im Streitfall durch das Einreichen des Kontenblatts, das allein die Voraussetzungen des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG 2002 nicht erfüllte), sind nicht alle Tatbestandsvoraussetzungen der Begünstigung erfüllt.
- 21** Das Gesetz schließt es aber nicht aus, dass der Steuerpflichtige --jedenfalls im Rechtsbehelfsverfahren zur ersten Veranlagung-- eingereichte Unterlagen durch weitere, bei der Abgabe der Steuererklärung bereits vorhandene Nachweise (s. insoweit BFH-Urteil vom 13. Dezember 2005 XI R 52/04, BFHE 212, 208, BStBl II 2006, 462; BFH-Beschluss vom 3. Dezember 2007 VIII B 28/07, juris; Hoffmann, EFG 2010, 2078) ergänzt (z.B. Wendt, FR 2009, 598, 599; s.a. Kulosa in Schmidt, a.a.O., § 7g Rz 22; Meyer in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 7g EStG Rz 89; Lambrecht in Kirchhof, EStG, 10. Aufl., § 7g Rz 19, 23; Brandis in Blümich, a.a.O., § 7g Rz 51; Bartone in Korn, EStG, § 7g n.F. Rz 53.4; Kratzsch in Frotscher, a.a.O., § 7g Rz 35; Schoor, Die Steuerberatung 2011, 18, 22).
- 22** 4. Die Anträge der Klägerin, die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären bzw. "das Urteil wegen der Kosten für vorläufig zu erklären", gehen schon angesichts der Kostenbelastung der Klägerin im angefochtenen --und durch die Zurückweisung der Revision bestätigten-- Urteil des FG nach § 137 FGO ins Leere (s. im Übrigen zur sachlichen Zuordnung der Entscheidung nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO zum Kostenfestsetzungsverfahren die BFH-Urteile vom 28. März 2000 VIII R 68/96, BFHE 191, 505; vom 14. Mai 2009 IV R 47/07, BFHE 225, 116, BStBl II 2009, 900). Die Kostenentscheidung des FG ist im Übrigen nicht Gegenstand des vom FA erhobenen Rechtsmittels.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de