Urteil vom 20. Juni 2012, X R 42/11

Nachweis der Investitionsabsicht bei neugegründeten Betrieben - Berücksichtigung der tatsächlichen zukünftigen Anschaffung - Nachträgliche Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags - Verfolgbarkeit in der Buchführung

BFH X. Senat

EStG § 7g, EStG § 7g

vorgehend FG Nürnberg, 27. Juli 2011, Az: 7 K 655/10

Leitsätze

1. Im zeitlichen Anwendungsbereich des § 7g EStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912) setzt der Nachweis der Investitionsabsicht auch bei noch in Gründung befindlichen Betrieben nicht zwingend eine verbindliche Bestellung des anzuschaffenden Wirtschaftsguts noch im Wirtschaftsjahr der Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags voraus .

2. Die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze über den Finanzierungszusammenhang stehen der Gewährung eines Investitionsabzugsbetrags auch dann nicht entgegen, wenn der Steuerpflichtige ihn nicht bereits in der ursprünglichen Steuererklärung, sondern erst in einem Nachtrag zur Steuererklärung geltend macht .

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die für das Streitjahr 2007 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden. Der Kläger erzielte gewerbliche Einkünfte aus einem Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einem Dienstverhältnis mit der Betriebs-GmbH.

2 Am 21. Dezember 2007 unterbreitete die ... Solar-GmbH dem Kläger einen Kostenvoranschlag für die Errichtung einer Photovoltaikanlage mit 29,225 kWp (167 Module zu je 175 Wp) für 127.987 € netto. Ein als "Angebot / Auftragsbestätigung" bezeichnetes Schreiben der Solar-GmbH vom 24. Januar 2008 sieht eine Anlagenleistung von 39,56 kWp (172 Module eines anderen Herstellers zu je 230 Wp) und einen Preis von 169.158,56 € netto vor. Diese Anlage bestellte der Kläger am 12. Februar 2008. Sie wurde am 2. April 2008 installiert. Die Schlussrechnung, die hinsichtlich des Leistungsgegenstandes und des Preises identisch mit dem Angebot vom 24. Januar 2008 ist, datiert vom selben Tage.

3 Die Kläger gaben ihre Einkommensteuererklärung 2007 am 8. Mai 2009 ab. Am 29. Juli 2009 reichten sie eine Anlage EÜR nach, in der sie einen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 67.321,29 € für einen neuen Betrieb "Photovoltaikanlage" erklärten. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer mit Bescheid vom 4. August 2009 auf 39.026 € fest, ohne einen Investitionsabzugsbetrag zu berücksichtigen.

4 Der Einspruch blieb ohne Erfolg. Das FA berief sich darauf, dass für Wirtschaftsjahre, die vor dem Abschluss der Eröffnung eines neu gegründeten Betriebes liegen, die Investitionsabsicht nur durch eine verbindliche Bestellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen konkretisiert werden könne (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 8. Mai 2009, BStBl I 2009, 633, Rz 29). Daran fehle es hier.

5 Im Klageverfahren vertrat das FA ergänzend die Auffassung, auch der erforderliche Finanzierungszusammenhang sei nicht gegeben. Denn ein Investitionsabzugsbetrag könne für eine bereits getätigte Investition nur in Anspruch genommen werden, wenn er bereits in der ursprünglichen Steuererklärung geltend gemacht werde. Hier sei der Antrag aber nachgereicht worden.

6 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2011, 1964). Das Erfordernis einer verbindlichen Bestellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen sei zu § 7g des Einkommensteuergesetzes in der vor den Änderungen durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (UntStRefG) vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912) geltenden Fassung (EStG a.F.) entwickelt worden, auf § 7g EStG i.d.F. des UntStRefG (EStG n.F.) aber nicht übertragbar. Das genannte Erfordernis sei im Kontext der damaligen Gesetzesfassung zu sehen, die großen Raum zu Steuergestaltungen bzw. Missbräuchen geboten habe. Diese Gefahren seien im Anwendungsbereich des § 7g EStG n.F. aufgrund der gesetzlichen Neukonzeption der Rechtsfolgen in Fällen des Unterbleibens der zunächst als beabsichtigt behaupteten Investition deutlich reduziert worden. Auch der Gesetzeszweck --die Wirtschaftsförderung-- spreche gegen eine Benachteiligung neu gegründeter Betriebe. Denn diese bedürften der durch § 7g EStG n.F. angebotenen Steuererleichterung in besonderer Weise, weil Bankkredite für sie häufig schwerer zu erlangen seien als für bestehende Betriebe.

7 Das FG sei davon überzeugt, dass der Kläger bereits zum Ende des Jahres 2007 "beabsichtigt" (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG n.F.) habe, die Photovoltaikanlage innerhalb der folgenden drei Wirtschaftsjahre anzuschaffen. Der als Zeuge vernommene Sohn des Klägers, der auf einem benachbarten Gebäude zum selben Zeitpunkt eine gleichartige Anlage habe errichten lassen, habe geschildert, dass die beiden örtlichen Handwerksbetriebe bereits im Oktober 2007 Besichtigungen der Gebäude durchgeführt hätten, die für die Errichtung der Dachanlagen in Betracht gekommen seien. Er und der Kläger hätten sich dann aber auf die Solar-GmbH konzentriert, weil diese größer gewesen sei und bessere Gewährleistungsbedingungen geboten habe. Sie seien im November 2007 die einzigen Besucher einer Informationsveranstaltung der Solar-GmbH gewesen und hätten eine Woche später einen Vertreter dieses Unternehmens empfangen. Bei diesem Anlass sei bereits über die Konditionen des späteren Angebots gesprochen worden; anschließend habe die Solar-GmbH den Kostenvoranschlag vom 21. Dezember 2007 erstellt.

8 Das FG hat diese Bekundungen des Zeugen als glaubhaft angesehen und ergänzend ausgeführt, der Kostenvoranschlag stamme von dem später tatsächlich beauftragten Unternehmen und habe weitgehend der späteren Bestellung entsprochen. Weil eine Photovoltaikanlage witterungsbedingt erst wieder im Frühjahr habe installiert werden können und die einzelnen Schritte hier zeitlich sehr eng aufeinander gefolgt seien, könne aus der tatsächlichen Vornahme der Investition geschlossen werden, dass der Kläger sich schon im Jahr 2007 ernsthaft mit der Investition befasst haben müsse. Dies sei für die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale "beabsichtigt" und "voraussichtlich" ausreichend.

9 Auch der erforderliche Finanzierungszusammenhang sei gegeben. Dieser sei von der Rechtsprechung nur verneint worden, wenn die Geltendmachung eines Abzugs nach § 7g EStG a.F. entweder erstmals nach Ablauf des damals zweijährigen Investitionszeitraums oder ersichtlich aus Gründen der Steuergestaltung erfolgt sei. Beides sei hier nicht der Fall.

10 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. Jedes Aufweichen der bisher geltenden Anforderungen werde zu einer Rechtsunsicherheit für die Steuerpflichtigen und die Verwaltung führen.

11 Auch 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. Dies würde erst recht gelten, wenn die höchstrichterliche Rechtsprechung in den hierzu anhängigen Verfahren die Auffassung vertreten sollte, dass eine Rechtsgrundlage für eine rückwirkende Verzinsung der Steuernachzahlung fehle. Zudem bestehe die Gefahr, dass das FA den Rückzahlungsanspruch bei einer zwischenzeitlichen Insolvenz des Steuerpflichtigen nicht realisieren könne.

12 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

13 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

14 Sie vertreten die Auffassung, die vom FA genannten Gesichtspunkte (Zinsvorteil und Insolvenzgefahr) seien nicht auf neu gegründete Betriebe beschränkt, sondern würden für sämtliche Fälle gelten, in denen später tatsächlich keine Investition getätigt werde. Dann seien diese Gesichtspunkte aber nicht geeignet, zusätzliche Nachweiserfordernisse zu begründen, die allein für neu gegründete Betriebe gelten sollten.

15 Das beigetretene BMF hat keinen Antrag gestellt, unterstützt in der Sache aber die Auffassung des FA. Ergänzend bringt es vor, § 7g EStG n.F. setze nach seinem Wortlaut das Bestehen eines "Betriebs" voraus und sei daher zugunsten noch nicht eröffneter Betriebe von vornherein nicht anwendbar. Da die Förderung hier außerhalb des Gesetzes gewährt werde, müsse dies zu denjenigen Voraussetzungen geschehen, die die Finanzverwaltung hierfür vorsehe. Der Verwaltung stehe insoweit ein Ermessen zu.

Entscheidungsgründe

II.

16 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

17 Zu Recht hat das FG erkannt, dass hinsichtlich der Photovoltaikanlage alle gesetzlichen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags im Streitjahr 2007 erfüllt waren. § 7g EStG n.F. wirkt auch zugunsten solcher Betriebe, deren Eröffnung noch nicht abgeschlossen ist (dazu unten 1.). Die Würdigung des FG, der Kläger habe bereits zum Ende des Jahres 2007 beabsichtigt, die Photovoltaikanlage anzuschaffen, lässt keine Rechtsfehler erkennen (unten 2.). Auch die von der höchstrichterlichen Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zum Finanzierungszusammenhang stehen dem Abzug nicht entgegen (unten 3.).

18 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, der Steuerpflichtige beabsichtigt, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich in den dem Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden drei Wirtschaftsjahren anzuschaffen oder herzustellen 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, und er das begünstigte Wirtschaftsgut in den beim FA einzureichenden Unterlagen seiner Funktion nach benennt und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angibt.

19 Anders als das BMF meint, ist § 7g EStG n.F. auch zugunsten noch in Gründung befindlicher Betriebe anwendbar. Dies entspricht der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung zu § 7g EStG a.F. (vgl. BFH-Urteil vom 25. April 2002 IV R 30/00, BFHE 199, 170, BStBl II 2004, 182, unter 1.), die dieses Ergebnis im Wege der Gesetzesauslegung abgeleitet, nicht aber als Billigkeitsmaßnahme angesehen hat. Danach habe mit der Verwendung des Wortes "Betrieb" in § 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 EStG a.F. nichts darüber ausgesagt werden sollen, ab wann ein "Betrieb" bestehen müsse. Vielmehr habe dieser Begriff lediglich der Übertragung der Betriebsgrößengrenzen gedient. Ergänzend lässt sich für die frühere Gesetzesfassung anführen, dass ausdrücklich eine besondere Förderung von "Existenzgründern" vorgesehen war.

20 Nichts anderes gilt im Ergebnis für § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG n.F. Auch insoweit ist der Begriff des "Betriebs" mit den Betriebsgrößengrenzen verknüpft. Zwar ist die besondere Existenzgründerförderung entfallen. Jedoch schließt der Gesetzeszweck --die Förderung der Liquidität, Eigenkapitalbildung, Investitions- und Innovationskraft kleiner und mittlerer Betriebe (BTDrucks 16/4841, 51; vgl. zu den Normzwecken noch ausführlich unten 2.b dd (1))-- in Gründung befindliche Betriebe in mindestens gleichem Maße ein wie bereits etablierte Unternehmen.

21 Schließlich entspricht es allgemeinen Grundsätzen, dass bereits vor der Erzielung von entsprechenden Einnahmen vorweggenommene Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu berücksichtigen sind, wenn ein ausreichender Zusammenhang vorliegt (vgl. Senatsurteil vom 18. August 2010 X R 30/07, BFH/NV 2011, 215).

22 2. Im Ergebnis zu Recht hat das FG die besonderen Anforderungen an den Nachweis der Investitionsabsicht, die für Betriebe gelten, deren Eröffnung zum Schluss des Wirtschaftsjahres, für das der Investitionsabzugsbetrag beansprucht wird, noch nicht abgeschlossen ist, als erfüllt angesehen.

23 a) Im Unterschied zur Auffassung des FG hält es der Senat allerdings auch im zeitlichen Anwendungsbereich des § 7g EStG n.F. für erforderlich, bei der Prüfung der Investitionsabsicht --die ein zwingendes gesetzliches Tatbestandsmerkmal darstellt-- in Jahren vor Abschluss der Betriebseröffnung strenge Maßstäbe anzulegen.

24 Nach den vorstehenden Ausführungen unter 1. sind auch nach § 7g EStG n.F. nur "Betriebe" zur Vornahme eines Investitionsabzugs berechtigt, wenngleich die Gründung des Betriebes noch nicht abgeschlossen sein muss. Die besondere Prüfung der Investitionsabsicht dient vor allem der Feststellung, ob überhaupt mit einem Abschluss des Prozesses der Betriebseröffnung zu rechnen ist. Die Vornahme einer solchen Prüfung rechtfertigt sich schon daraus, dass --anders als im Regelfall der Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrags durch einen aktiven Betrieb-- keine Plausibilitätskontrolle der Investitionsabsicht am Maßstab des bisher verfolgten Betriebskonzepts möglich ist (vgl. Senatsurteil vom 15. September 2010 X R 16/08, BFH/NV 2011, 33, unter II.2.c aa).

25 Ohne eine besondere Prüfung der Investitionsabsicht hätten es auch Steuerpflichtige ohne betriebliche Einkünfte, die gar nicht ernsthaft beabsichtigen, einen Betrieb zu gründen, in der Hand, 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 eigenem Gutdünken zu mindern. Eine solche beliebige --wenn auch dem Steuerpflichtigen nicht endgültig verbleibende-- Minderung der Einkommensteuerbelastung wäre aber im zeitlichen Anwendungsbereich des § 7g EStG n.F. ebenso wenig mit dem verfassungsrechtlichen Gebot einer möglichst unausweichlichen Normierung steuerrechtlicher Be- und Entlastungsgründe vereinbar wie es die entsprechenden Gestaltungsmöglichkeiten bei § 7g EStG a.F. ohne die von der höchstrichterlichen Rechtsprechung vorgenommenen Einschränkungen gewesen wären (vgl. hierzu Senatsurteil in BFHE 200, 343, BStBl II 2004, 184, unter II.4.d, m.w.N. auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts).

26 Die besondere Situation, die der Steuerpflichtige durch die Geltendmachung einer Investitionsförderung für einen bisher nicht existierenden Betrieb schafft, rechtfertigt und gebietet es, im jeweiligen Einzelfall konkret zu prüfen, ob er auch die in § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG n.F. aufgestellte Voraussetzung erfüllt, er also beabsichtigt, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich innerhalb der folgenden drei Wirtschaftsjahre anzuschaffen oder herzustellen.

27 b) Der Senat folgt der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 633, Rz 29 Satz 2) jedoch nicht darin, 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 (ebenso --neben der Vorinstanz-- die weiteren bisher zu dieser Frage ergangenen finanzgerichtlichen Entscheidungen; vgl. Urteile des FG München vom 26. Oktober 2010 2 K 655/10, EFG 2011, 521, Rev. X R 20/11, des Niedersächsischen FG vom 3. Mai 2011 13 K 12121/10, EFG 2011, 1601, Rev. III R 37/11, und des FG Münster vom 8. Februar 2012 11 K 3035/10 E, EFG 2012, 825, rkr.; alle zur beabsichtigten Anschaffung von Photovoltaikanlagen).

28 aa) Die genannte Voraussetzung ist allerdings für § 7g EStG a.F. von allen Ertragsteuersenaten des BFH, die mit der Auslegung des § 7g EStG befasst werden können, gefordert worden (BFH-Urteile in BFHE 199, 170, BStBl II 2004, 182, und vom 28. Juni 2006 III R 40/05, BFH/NV 2006, 2058; vgl. auch die umfangreichen Rechtsprechungsnachweise im BFH-Urteil vom 19. April 2007 IV R 28/05, BFHE 218, 75, BStBl II 2007, 704, unter II.2.a aa, und im Senatsurteil in BFH/NV 2011, 33, unter II.2.b). An dieser Rechtsprechung ist --wie der Senat erst kürzlich erneut entschieden hat (Urteil in BFH/NV 2011, 33)-- für den zeitlichen Anwendungsbereich des § 7g EStG a.F. festzuhalten.

29 bb) Hintergrund der vorstehend bezeichneten Rechtsprechung waren die Konstruktionsmängel des § 7g EStG a.F., die dazu geführt hatten, dass diese Vorschrift in der Praxis weniger der Investitionsförderung als vielmehr der gezielten Modellierung der steuerlichen Belastung durch eine --weitgehend voraussetzungslos mögliche-- Verschiebung von Steuerzahlungen in die Zukunft diente. Zwar stellte bei bereits bestehenden Betrieben der Gewinnzuschlag (§ 7g Abs. 5 EStG a.F.) ein gewisses Korrektiv dar, das allerdings versagte, wenn es gelang, die Steuerzahlungen in Veranlagungszeiträume mit niedrigeren Steuersätzen zu verschieben. Bei noch zu eröffnenden Betrieben --sofern der Steuerpflichtige zugleich die Anforderungen an einen "Existenzgründer" (§ 7g Abs. 7 Satz 2 EStG a.F.) erfüllte-- war indes kein Gewinnzuschlag vorzunehmen (§ 7g Abs. 7 Satz 1 letzter Satzteil EStG a.F.). In diesen Fällen konnte daher ein Teil der Einkünfte in Höhe des für § 7g EStG a.F. geltenden Höchstbetrags beliebig, voraussetzungslos und ohne jede Kompensation in denjenigen der fünf folgenden Veranlagungszeiträume

verschoben werden, der die geringste steuerliche Belastung versprach. Entsprechend hat der BFH in derjenigen Entscheidung, in der er für § 7g EStG a.F. bei in Gründung befindlichen Betrieben erstmals eine verbindliche Bestellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen gefordert hat (BFH-Urteil in BFHE 199, 170, BStBl II 2004, 182, unter 3.b), ausdrücklich darauf hingewiesen, der Steuerpflichtige müsse "nicht einmal glaubhaft machen", dass die Investition tatsächlich beabsichtigt sei; die Voraussetzung einer verbindlichen Bestellung diene dazu, "eine ungerechtfertigte Inanspruchnahme der für bestehende oder zukünftige Betriebe vorgesehenen Förderung zu vermeiden".

30 cc) Diese Konstruktionsmängel, die sich in besonderer Weise bei "Existenzgründern" (neu zu eröffnenden Betrieben) auswirkten und Anlass der vorstehend bezeichneten Rechtsprechung waren, hat der Gesetzgeber durch die Neufassung des § 7g EStG weitestgehend beseitigt. Zum einen wird auf der Ebene der Voraussetzungen, an die die Inanspruchnahme der Vergünstigung geknüpft ist, erstmals ausdrücklich das Vorhandensein einer Investitionsabsicht verlangt. Auf der Rechtsfolgenseite ist eine endgültige Verschiebung von Steuerbelastungen nur noch insoweit möglich, als der Steuerpflichtige --im Einklang mit dem Lenkungszweck der Norm-- die angekündigte Investition dem Grunde und der Höhe nach tatsächlich vornimmt. Soweit die Investition unterbleibt, ist der vorgenommene Abzug hingegen rückwirkend zu versagen. Durch die Ankündigung einer Investition, die von vornherein nicht beabsichtigt ist oder tatsächlich nicht vorgenommen wird, kann daher keine endgültige Steuerminderung mehr erreicht werden.

31 Dem FA ist zwar zuzugeben, dass der Fiskus trotz der späteren Rückgängigmachung des Abzugs Zinsnachteile erleiden kann und für den nachzufordernden Steuerbetrag das Risiko einer zwischenzeitlichen Insolvenz des Steuerpflichtigen trägt. Diese Risiken bestehen aber --worauf die Kläger zutreffend hinweisen-- bei jedem Fall einer auf § 7g Abs. 3 EStG n.F. beruhenden Rückgängigmachung gleichermaßen; sie sind nicht auf in Gründung befindliche Betriebe beschränkt, sondern existieren letztlich bei jeder nachträglichen Änderung einer Steuerfestsetzung. Schon deshalb können es die vom FA genannten verbleibenden fiskalischen Risiken nicht rechtfertigen, ausschließlich bei Betrieben, deren Eröffnung noch nicht abgeschlossen ist, die Inanspruchnahme der Begünstigung von einer verbindlichen Bestellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen abhängig zu machen.

32 dd) Auch der Normzweck spricht dafür, im zeitlichen Anwendungsbereich des § 7g EStG n.F. 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.

33 (1) § 7g EStG n.F. soll durch die Vorverlagerung von Abschreibungspotenzial in ein Wirtschaftsjahr, das vor der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts liegt, die Wettbewerbssituation kleiner und mittlerer Betriebe verbessern, deren Liquidität und Eigenkapitalbildung unterstützen und ihre Investitions- und Innovationskraft stärken (Fraktionsentwurf des UntStRefG vom 27. März 2007, BTDrucks 16/4841, 51; ebenso zum Zweck des § 7g EStG a.F. mit Nachweisen der dortigen Gesetzesmaterialien BFH-Urteile vom 14. August 2001 XI R 18/01, BFHE 198, 415, BStBl II 2004, 181, unter II.1.; vom 8. November 2006 I R 89/05, BFH/NV 2007, 671, unter II.2., und vom 29. April 2008 VIII R 62/06, BFHE 221, 211, BStBl II 2008, 747, unter II.1.b).

34 Diese Förderungszwecke, die der Gesetzgeber mit der Neuregelung des § 7g EStG verfolgen wollte, unterscheiden nicht danach, ob die Investition durch ein bestehendes Unternehmen erfolgen soll oder durch ein in Gründung befindliches Unternehmen. Es ist nicht erkennbar, dass die Erlangung der Steuerbegünstigung durch Betriebsgründer --abgesehen von der erforderlichen Prüfung, ob der bisher keinen Betrieb unterhaltende Steuerpflichtige überhaupt ernsthaft eine Gründung beabsichtigt-- von strengeren Voraussetzungen abhängig gemacht werden sollte als im Falle eines bestehenden Betriebes. Zu Recht weist das FG darauf hin, dass Betriebsgründer aufgrund der fehlenden Praxiserprobung ihres Konzepts typischerweise größere Schwierigkeiten als die Inhaber etablierter Betriebe haben werden, eine Bankfinanzierung zu erhalten, und daher der steuerlichen Begünstigung in besonderer Weise bedürfen.

35 (2) Anders als das FA meint, hat sich der Gesetzgeber dadurch, dass in der Begründung des Gesetzentwurfs das Senatsurteil in BFHE 200, 343, BStBl II 2004, 184 zitiert wird, nicht das Erfordernis einer verbindlichen Bestellung zu eigen gemacht.

36 Die vom FA angeführte Passage der Entwurfsbegründung lautet im Zusammenhang (BTDrucks 16/4841, 52): "Die Geltendmachung eines Abzugsbetrags setzt --wie bisher-- die Absicht des Steuerpflichtigen voraus, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich in den dem Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden zwei Wirtschaftsjahren

anzuschaffen oder herzustellen (Investitionszeitraum). Ein Abzug im Wirtschaftsjahr der Investition ist somit --entsprechend der bisherigen Regelung-- nicht möglich.

37 Für die hinreichende Konkretisierung der voraussichtlichen Investition ist weiterhin eine Prognoseentscheidung über das künftige Investitionsverhalten zu fordern (BFH-Urteil vom 19. September 2002, BStBl 2004 II S. 184). Maßgebend sind die Verhältnisse am Ende des Wirtschaftsjahres der beabsichtigten Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags. Zu diesem Zeitpunkt muss die Investition auch noch durchführbar sein. Die Vorlage eines Investitionsplanes oder eine feste Bestellung eines bestimmten Wirtschaftsguts ist dagegen auch weiterhin regelmäßig nicht erforderlich."

38 Danach ist der Gesetzgeber --ebenso wie auch der erkennende Senat (vgl. oben a)-- der Auffassung, dass der Tatbestand des § 7g EStG n.F. eine Prognoseentscheidung über das künftige Investitionsverhalten des Steuerpflichtigen erfordert. Diese --auch in Abgrenzung zur vorangegangenen höchstrichterlichen Rechtsprechung umfangreich begründete-- Aussage bildete den Kerninhalt des Senatsurteils in BFHE 200, 343, BStBl II 2004, 184; nur hierfür ist diese Entscheidung in den Gesetzesmaterialien zitiert worden. Hingegen ist nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber sich auch weitere Detailaussagen dieser Entscheidung --u.a. die Erkenntnis, dass im Anwendungsbereich des § 7g EStG a.F. auch in Fällen einer wesentlichen Erweiterung des Betriebes (Anlehnung an die seinerzeit geltende Vorschrift des § 269 des Handelsgesetzbuchs) eine verbindliche Bestellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen erforderlich sei-- uneingeschränkt zu eigen machen wollte.

39 ee) In Fällen der Neueröffnung von Betrieben ist daher einerseits aufgrund des Fehlens eines erprobten Betriebskonzepts eine über den Regelfall hinausgehende besondere Prüfung der Investitionsabsicht erforderlich (vgl. bereits oben a). Auf der anderen Seite lässt sich dem Tatbestand des § 7g EStG n.F. aber keine Eingrenzung der näheren Ausgestaltung dieser Einzelfallprüfung --insbesondere nicht das zwingende Erfordernis einer verbindlichen Bestellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen-- entnehmen. Der Tatrichter hat daher 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.

40 c) Bei Zugrundelegung dieser Maßstäbe erweist sich die Annahme des FG, der Kläger habe trotz der im Streitjahr noch nicht vollendeten Eröffnung des Betriebes mit Investitionsabsicht gehandelt, als revisionsrechtlich zutreffend.

41 aa) Das FG hat es zwar in rechtlicher Hinsicht nicht für erforderlich gehalten, bei in Gründung befindlichen Betrieben eine strengere Prüfung der Investitionsabsicht vorzunehmen als bei bestehenden Betrieben. Diese Abweichung von der Auffassung des Senats hat jedoch keine Bedeutung, weil die Entscheidung der Vorinstanz auch bei Anlegung der genannten strengeren Maßstäbe zutreffend ist.

42 Das FG hat sich entscheidend auf die Einholung des Kostenvoranschlags, den Nachweis einer umfassenden Beratung samt Teilnahme an einer Informationsveranstaltung sowie das Parallelverhalten des Zeugen in Bezug auf dessen eigene Photovoltaikanlage gestützt; alle diese Indizien sind noch im Streitjahr verwirklicht worden. Ergänzend hat das FG die weitere Entwicklung nach dem Stichtag herangezogen, nämlich den Umstand, dass die Anlage --noch dazu von demselben Unternehmen, das den Kostenvoranschlag erstellt hatte, und weitgehend zu den Bedingungen dieses Kostenvoranschlags-- tatsächlich installiert worden ist, und darauf abgestellt, dass die verschiedenen Schritte hier zeitlich sehr eng aufeinander gefolgt seien.

43 bb) Diese Interpretation hält auch den erhöhten Anforderungen an den Nachweis der Investitionsabsicht vor Betriebseröffnung stand.

44 (1) Allerdings hätte der Senat Bedenken, allein die Einholung von Kostenvoranschlägen oder die Teilnahme an einer Informationsveranstaltung als Nachweis der erforderlichen Investitionsabsicht ausreichen zu lassen. Aus einem solchen eher unspezifischen Erkundungsverhalten wird sich --ebenso wie aus einer Kreditanfrage-- in vielen Fällen nicht mit der erforderlichen Sicherheit der Schluss auf eine vorhandene Investitionsabsicht ableiten lassen. Entsprechend sind die genannten Maßnahmen in der bisherigen Rechtsprechung lediglich als "erste Vorbereitungshandlungen" bezeichnet worden (BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 2058, unter II.2.). Die Einholung von Kostenvoranschlägen und die Beantragung von Krediten ist für den Steuerpflichtigen in aller Regel kostenfrei und daher risikolos. Auch Steuerpflichtige, die tatsächlich gar keine Investition beabsichtigen, könnten dem FA Kostenvoranschläge oder Darlehensanfragen vorlegen, ohne dass ihnen dadurch ein besonderer Aufwand entstünde. Mit dem Aufwand wären vielmehr die betroffenen Ersteller der Kostenvoranschläge oder die den Darlehensantrag bearbeitenden Kreditinstitute belastet.

45 (2) Das FG hat sich indes nicht mit der Vorlage formaler Anfragen des Klägers bei Installationsunternehmen und deren Beantwortung begnügt, sondern ergänzend auf die weitere Entwicklung kurzfristig nach Ende des Streitjahres abgestellt. Eine solche ergänzende und begrenzte Berücksichtigung auch der künftigen Entwicklung ist im Tatbestand des § 7g EStG n.F. angelegt und daher zulässig.

46 § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a EStG n.F. knüpft die Inanspruchnahme der Begünstigung daran, dass der Steuerpflichtige "beabsichtigt", das Wirtschaftsgut voraussichtlich in den dem Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden drei Wirtschaftsjahren anzuschaffen oder herzustellen.

47 Zwar ist die Prognoseentscheidung grundsätzlich aus der Sicht des jeweiligen Bilanzstichtags bzw. des Endes des Gewinnermittlungszeitraums zu treffen (so zu § 7g EStG a.F. bereits Senatsurteil in BFHE 200, 343, BStBl II 2004, 184, unter II.4. vor a). Eine begrenzte Heranziehung der künftigen Entwicklung ist aber auch anderen einkommensteuerrechtlichen Tatbeständen nicht fremd, wenn allein die bis zum Stichtag offen zutage getretenen äußeren Umstände für eine sichere Beurteilung des Vorliegens oder Nichtvorliegens innerer Tatsachen noch nicht ausreichen. So hat der BFH bei der Beurteilung, ob ein Steuerpflichtiger mit der erforderlichen Einkunftserzielungs"absicht" gehandelt hat, häufig auch die weitere Entwicklung nach den jeweiligen Streitjahren herangezogen (vgl. BFH-Urteil vom 18. März 1976 IV R 113/73, BFHE 118, 447, BStBl II 1976, 485: für die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht in den Jahren 1959 bis 1962 wird auch die Entwicklung bis ins Jahr 1973 betrachtet; ausdrücklich für eine in die Zukunft gerichtete Beurteilung in diesen Fällen auch BFH-Urteil vom 19. November 1985 VIII R 4/83, BFHE 145, 375, BStBl II 1986, 289, unter 2.d; zur Einkunftserzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ferner BFH-Urteile vom 14. Dezember 2004 IX R 1/04, BFHE 208, 235, BStBl II 2005, 211, unter II.1.a, und vom 31. Juli 2007 IX R 30/05, BFH/NV 2008, 202, beide m.w.N.). Der Feststellung einer inneren Tatsache dient auch die Gesamtwürdigung, ob ein zwischen nahen Angehörigen abgeschlossener Vertrag vorrangig durch die Einkunftserzielung oder aber durch private Erwägungen veranlasst ist (so ausdrücklich BFH-Beschluss vom 27. November 1989 GrS 1/88, BFHE 158, 563, BStBl II 1990, 160, unter C.III.2.). Bei dieser Prüfung sind ebenfalls Umstände außerhalb des jeweiligen Steuerabschnitts --sowohl vor als auch nach dem Streitjahr-- heranzuziehen (ausführlich hierzu Senatsurteil vom 3. März 2004 X R 12/02, BFHE 205, 451, BStBl II 2004, 722, unter II.2.a, m.w.N.).

48 Auch im Anwendungsbereich des § 7g EStG werden Umstände, die erst nach dem Bilanzstichtag eintreten bzw. offenbar werden, für die steuerrechtliche Beurteilung am Maßstab der genannten Norm herangezogen. So darf eine Ansparabschreibung bzw. ein Investitionsabzug nicht mehr vorgenommen werden, wenn der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Einreichung der Gewinnermittlung beim FA --und damit ggf. weit nach dem Bilanzstichtag-- den Entschluss gefasst hat, seinen Betrieb aufzugeben oder zu veräußern (BFH-Urteile vom 20. Dezember 2006 X R 31/03, BFHE 216, 288, BStBl II 2007, 862, unter II.4.; vom 1. August 2007 XI R 47/06, BFHE 218, 509, BStBl II 2008, 106, unter II.1., und vom 28. November 2007 X R 43/06, BFH/NV 2008, 554, unter II.4.).

49 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.

50 (3) Auch ohne verbindliche Bestellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen sind danach typische und gewichtige Indizien für eine Investitionsabsicht bei in Gründung befindlichen Betrieben darin zu sehen, 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.

51 Letzteres ist vom FG für den Streitfall angenommen worden. Einwendungen gegen diese auf tatsächlichem Gebiete liegende Überzeugungsbildung, insbesondere gegen die von der Vorinstanz vorgenommene Beweiswürdigung, sind weder vom FA vorgebracht worden noch sonst ersichtlich.

52 (4) Dem FA ist zwar zuzugeben, dass der prozessuale Grundsatz der tatrichterlichen Überzeugungsbildung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) stets mit einer gewissen Rechtsunsicherheit für die Beteiligten verbunden ist. Dies rechtfertigt es aber nicht, dem Steuerpflichtigen auch im zeitlichen Anwendungsbereich der zielgenau ausgestalteten Neufassung

des § 7g EStG die Möglichkeit einer anderweitigen Darlegung seiner vorhandenen Investitionsabsicht zu nehmen. Im Übrigen sind Gesamtwürdigungen --und die damit notwendig verbundenen Rechtsunsicherheiten-- nicht nur im Steuerrecht, sondern im gesamten Rechtsleben alltäglich und in einer vielgestaltigen Lebenswirklichkeit unverzichtbar, ohne dass die Rechtspraxis dadurch übermäßig belastet würde. Rechtssicherheit kann der Steuerpflichtige insofern erlangen, als eine verbindliche Bestellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen auch im Anwendungsbereich des § 7g EStG n.F. regelmäßig für die Darlegung der Investitionsabsicht ausreichen wird.

53 3. Darüber hinaus hat das FG zutreffend angenommen, dass der erforderliche Finanzierungszusammenhang zwischen der Investition und der Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags vorliegend gewahrt ist. Der Umstand, dass der Kläger die Begünstigung nicht in der ursprünglichen Steuererklärung, sondern erst nachträglich --allerdings noch vor Ergehen des erstmaligen Einkommensteuerbescheids für das Streitjahr-- geltend gemacht hat, steht der Gewährung des Investitionsabzugsbetrags nicht entgegen.

54 Durch die neuere höchstrichterliche Rechtsprechung ist geklärt, dass die Inanspruchnahme der Begünstigung des § 7g EStG nicht auf die erstmalige Einreichung der Steuererklärung beschränkt ist, sondern auch später im Rahmen einer Bescheidänderung nachgeholt werden kann (so ausdrücklich BFH-Urteile vom 17. Juni 2010 III R 43/06, BFHE 230, 517, unter II.2.c, und vom 17. Januar 2012 VIII R 23/09, BFH/NV 2012, 933).

55 Auch nach der --insoweit strengeren-- Auffassung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 633, Rz 19 Satz 4) soll der Finanzierungszusammenhang "regelmäßig" vorliegen, wenn der Investitionsabzugsbetrag zwar nachträglich, aber noch innerhalb der einmonatigen Einspruchsfrist des § 355 der Abgabenordnung geltend gemacht wird. Der Kläger hat diese Anforderung in zeitlicher Hinsicht erfüllt. Entsprechend hat das FA seine im Klageverfahren vertretene Auffassung, der Finanzierungszusammenhang sei nicht gewahrt, im Revisionsverfahren nicht mehr wiederholt.

56

Gleichwohl weist der Senat zur Vermeidung von Missverständnissen darauf hin, dass die höchstrichterliche Rechtsprechung den Finanzierungszusammenhang in Fällen, in denen die durch § 7g EStG a.F./n.F. eingeräumte Begünstigung in der ursprünglichen Gewinnermittlung noch nicht geltend gemacht worden war, nur verneint hat, wenn

- entweder die Investitionsfrist bereits abgelaufen war und tatsächlich keine Investition vorgenommen worden war (BFH-Urteil vom 6. März 2003 IV R 23/01, BFHE 202, 250, BStBl II 2004, 187),

- zwar tatsächlich eine Investition durchgeführt worden war, diese im Zeitpunkt der nachträglichen Geltendmachung aber bereits mehr als zwei Jahre zurücklag (BFH-Urteile in BFHE 198, 415, BStBl II 2004, 181, unter II.2.; in BFH/NV 2007, 671, und in BFHE 230, 517, unter II.2.f.)

- oder die Nachholung erkennbar dem Ausgleich einer durch das FA vorgenommenen nachträglichen Einkommenserhöhung --also einem nicht investitionsbezogenen Grund-- dienen sollte (BFH-Beschluss vom 29. September 2006 XI B 136/05, BFH/NV 2007, 40, unter 2.b: Bildung fünf Jahre nach Ablauf des maßgeblichen Veranlagungszeitraums zum Ausgleich einer Einkommenserhöhung nach einer Außenprüfung; BFH-Urteil in BFHE 221, 211, BStBl II 2008, 747, unter II.2.: Bildung zum Ausgleich höherer Beteiligungseinkünfte, die zum Übersteigen der Einkommensgrenze nach § 10e EStG führten).

57 Mit diesen Fallgestaltungen ist der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt nicht einmal ansatzweise vergleichbar. Der Finanzierungszusammenhang stellt keine zahlungsflussorientierte Größe im Sinne eines tatsächlichen Ansparens oder einer Finanzierung der Anschaffung oder Herstellung durch eine Steuererstattung dar (BFH-Urteile in BFH/NV 2007, 671, unter II.3.a, und in BFHE 230, 517, unter II.2.d). Schon deshalb besteht kein Anlass, die Einschränkungen, die aus den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen über den Finanzierungszusammenhang folgen, dahingehend auszudehnen, dass jegliche nachträgliche Geltendmachung von Investitionsabzugsbeträgen ausgeschlossen ist. Ergänzend ist auch in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass der Gesetzgeber den Steuerpflichtigen für die Verwirklichung ihrer Investitionsabsicht eine Zeitspanne von drei Jahren eingeräumt hat (dieser Gesichtspunkt wird auch im BFH-Urteil in BFHE 198, 415, BStBl II 2004, 181, unter II.2. hervorgehoben).

58 4. Das FA weist zwar im Ausgangspunkt zu Recht darauf hin, der BFH habe sowohl zu § 7g EStG a.F. (BFH-Urteil vom

13. Dezember 2005 XI R 52/04, BFHE 212, 208, BStBl II 2006, 462, unter II.2.b) als auch zu § 7g EStG n.F. (BFH-Urteil vom 8. Juni 2011 I R 90/10, BFHE 234, 130, unter II.3.b bb) gefordert, dass die Nachweise, auf die die Geltendmachung der Ansparabschreibung bzw. des Investitionsabzugsbetrags gestützt werden, bei der Abgabe der ursprünglichen Steuererklärung bereits vorhanden gewesen sein müssen. Ebenso wie in den Sachverhalten, die den vorstehend zitierten Entscheidungen zugrunde lagen, bestehen vorliegend keine Anhaltspunkte dafür, dass dies nicht der Fall war. Im Streitfall sind die wesentlichen "Nachweise" in dem Kostenvoranschlag vom 21. Dezember 2007, dem endgültigen Angebot vom 24. Januar 2008 und der verbindlichen Bestellung vom 12. Februar 2008 zu sehen; diese Unterlagen waren im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung aber zweifellos vorhanden. Eine Verfolgbarkeit in der --ggf. zeitnah zu erstellenden-- Buchführung (so § 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 3 EStG a.F.) ist für den außerbilanziell vorzunehmenden Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG n.F. nicht mehr erforderlich.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de