Urteil vom 12. November 2014, X R 4/13

Aufstockung eines Investitionsabzugsbetrags in einem Folgejahr

BFH X. Senat

EStG § 7g Abs 1, EStG VZ 2009

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 18. Dezember 2012, Az: 2 K 189/12

Leitsätze

Ein für ein bestimmtes Wirtschaftsgut in einem Vorjahr gebildeter Investitionsabzugsbetrag kann in einem Folgejahr innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums bis zum gesetzlichen Höchstbetrag aufgestockt werden (gegen BMF-Schreiben vom 20. November 2013, BStBl I 2013, 1493, Rz 6).

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 2009 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden. Der Kläger ließ im Jahr 2010 aufgrund einer verbindlichen Bestellung vom 15. Dezember 2008 eine Photovoltaik-Anlage errichten und erzielt daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die tatsächlichen Herstellungskosten betrugen 648.367,55 €.

2 In der Einkommensteuererklärung 2008 beantragten die Kläger für die beabsichtigte Herstellung der Photovoltaik-Anlage einen Investitionsabzugsbetrag von 110.000 €, den der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) gewährte. Für das Streitjahr 2009 beantragten die Kläger eine Aufstockung des Investitionsabzugsbetrags um 90.000 €. Dies lehnte das FA im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2009 unter Verweis auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 8. Mai 2009 (BStBl I 2009, 633, Rz 6; jetzt BMF-Schreiben vom 20. November 2013, BStBl I 2013, 1493, Rz 6) ab.

3 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das Finanzgericht (FG) der Klage statt (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2013, 669). Sowohl die Systematik als auch der Zweck und die historische Entwicklung des Gesetzes sprächen für die Zulässigkeit einer späteren Aufstockung eines bereits gebildeten Investitionsabzugsbetrags. Der insoweit offene Gesetzeswortlaut stehe dem jedenfalls nicht entgegen.

4 Das FA bringt mit seiner Revision vor, der Gesetzeswortlaut schließe aufgrund der mehrfachen Verwendung des bestimmten Artikels ("*der* Investitionsabzugsbetrag") eine spätere Aufstockung aus. Zudem werfe die Auffassung des FG ungeklärte Folgeprobleme auf und laufe der angestrebten Vereinfachung des Steuerrechts zuwider.

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

6 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

7 Während des Revisionsverfahrens hat das FA am 13. Februar 2014 einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2009 erlassen. Die Beteiligten haben übereinstimmend erklärt, dass der Streitstoff hierdurch nicht berührt werde.

Entscheidungsgründe

II

...

8 Die Revision führt aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung des FG-Urteils und zur erneuten Klagestattgabe.

9 1. Das vorinstanzliche Urteil ist aufzuheben, weil der während des Revisionsverfahrens ergangene geänderte Einkommensteuerbescheid 2009 an die Stelle des angefochtenen Bescheids vom 23. Dezember 2011 getreten ist. Damit kann das FG-Urteil keinen Bestand haben, weil ihm ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde liegt. Da das Urteil jedoch nicht an einem Verfahrensmangel leidet und die vom FG festgestellten tatsächlichen Grundlagen des Streitstoffs durch die Änderung des angefochtenen Verwaltungsakts unberührt bleiben, bedarf es keiner Zurückverweisung nach § 127 der Finanzgerichtsordnung --FGO-- (vgl. zum Ganzen, Senatsurteil vom 26. November 2008 X R 31/07, BFHE 223, 471, BStBl II 2009, 651, unter II.1., m.w.N.).

10 2. Die Klage ist --aus den bereits vom FG angeführten Gründen-- begründet. Die Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb sind um 90.000 € aus der Aufstockung des Investitionsabzugsbetrags zu mindern.

11 Steuerpflichtige können gemäß § 7g Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens --unter den weiteren Voraussetzungen des § 7g Abs. 1 Satz 2 EStG-- bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (Investitionsabzugsbetrag).

12 Das FG hat festgestellt --hierüber besteht auch zwischen den Beteiligten kein Streit--, dass die in § 7g Abs. 1 Satz 2 EStG genannten Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags (Betriebsgröße, Investitionsabsicht, Angaben zum begünstigten Wirtschaftsgut) erfüllt sind. Die Beteiligten streiten vielmehr ausschließlich über die Frage, ob ein Investitionsabzugsbetrag, der bereits in einem Vorjahr abgezogen worden war, ohne dabei aber die absolute Höchstgrenze von 200.000 € je Betrieb (§ 7g Abs. 1 Satz 4 EStG) oder die relative Höchstgrenze von 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 7g Abs. 1 Satz 1 EStG) zu erreichen, in einem Folgejahr des durch § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a, Abs. 3 Satz 1 EStG umrissenen Dreijahreszeitraums bis zum Erreichen der genannten Höchstgrenzen aufgestockt werden darf.

13 Diese Frage ist zu bejahen. Zwar lassen sich weder im Gesetzeswortlaut (dazu unten a) noch aus der Systematik des Gesetzes (unten b) eindeutige Anhaltspunkte für die eine oder die andere Auffassung finden. Sowohl die historische Entwicklung des Gesetzes (unten c) als auch der Gesetzeszweck (unten d) sprechen aber für die Zulässigkeit späterer Aufstockungen eines für dasselbe Wirtschaftsgut bereits gebildeten Investitionsabzugsbetrags. Die vom FA vorgebrachten weiteren Einwendungen stehen dem nicht entgegen (unten e).

14 a) Dem Wortlaut des § 7g EStG lässt sich weder eine ausdrückliche Aussage zur Zulässigkeit noch --umgekehrt-- zum Ausschluss einer nachträglichen Aufstockung eines Investitionsabzugsbetrags entnehmen.

15 Die vom FA angeführten Zitate aus dem Gesetzestext, in denen die Begriffe "der Investitionsabzugsbetrag" (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Einleitungssatz, § 7g Abs. 2 Satz 1, § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG) oder "der Abzug" (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Einleitungssatz, § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a, § 7g Abs. 1 Satz 4, § 7g Abs. 3 Satz 1, § 7g Abs. 4 Satz 1 EStG) jeweils mit einem bestimmten Artikel versehen worden sind, lassen nicht den Schluss zu, dass damit der Abzug auf genau ein einziges Wirtschaftsjahr beschränkt werden soll. Die Verwendung des bestimmten Artikels lässt sich hier vielmehr jeweils mit sprachlichen Gründen erklären. Das FG hat zutreffend ausgeführt, auch ein aufgestockter Investitionsabzugsbetrag sei "der Investitionsabzugsbetrag" für dieses Wirtschaftsgut (s. dazu auch unten e aa).

16 Ebensowenig kann allerdings umgekehrt aus der gelegentlichen Verwendung des Plurals durch den Gesetzgeber (z.B. § 7g Abs. 1 Satz 3 EStG: "Abzugsbeträge") geschlossen werden, damit solle ausdrücklich die Zulässigkeit der Verteilung des Abzugs auf mehrere Wirtschaftsjahre eröffnet werden. Hier hat die Gesetzesformulierung ebenfalls sprachliche Gründe.

17 b) Anders als das FG meint, lassen sich auch der Gesetzessystematik --insbesondere dem Vergleich mit anderen Vorschriften des EStG-- keine eindeutigen Anhaltspunkte für oder gegen die Zulässigkeit einer späteren Aufstockung eines in einem Vorjahr in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrags entnehmen.

18 Das FG verweist insoweit auf die Vorschrift des § 34 Abs. 3 Satz 4 EStG, in der es ausdrücklich heißt, der Steuerpflichtige könne den besonderen ermäßigten Steuersatz "nur einmal im Leben in Anspruch nehmen". Das Fehlen einer solchen ausdrücklichen Beschränkung in § 7g EStG lässt aber keinen zwingenden Rückschluss darauf zu, dass ein Investitionsabzugsbetrag mehrfach für dasselbe Wirtschaftsgut in Anspruch genommen werden kann,

zumal der Gesetzgeber in anderen Vorschriften, in denen er die Verteilung eines Abzugsbetrags über mehrere Jahre ermöglicht hat, dies ausdrücklich im Wortlaut erkennen lässt (z.B. Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG: "im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Jahren ... Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten"; ebenso in den mittlerweile ausgelaufenen Vorschriften des § 7f Abs. 1 EStG und § 4 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 2 des Fördergebietsgesetzes).

19 c) Demgegenüber spricht die historische Entwicklung des Gesetzes entscheidend für die Zulässigkeit späterer Aufstockungen des Investitionsabzugsbetrags.

20 § 7g EStG erhielt mit dem Unternehmensteuerreformgesetz (UntStRefG) 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912) seine heutige Gestalt. Die Vorschrift nahm die frühere Regelung über die Ansparabschreibung und -rücklage (§ 7g EStG a.F.) auf, gestaltete sie aber in einigen Bereichen um. In Bezug auf die hier in Rede stehende Problematik verhielten sich Wortlaut und Systematik des § 7g EStG a.F. zur Frage der Zulässigkeit einer späteren Aufstockung einer in einem Vorjahr gebildeten Rücklage ebenso offen wie bei § 7g EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung. Gleichwohl entsprach es zu § 7g EStG a.F. einhelliger Auffassung sowohl der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 25. Februar 2004, BStBl I 2004, 337, Rz 14 Satz 1: "Soll die Höhe der Rücklage in einem Folgejahr geändert werden (z.B. Anpassung an geänderte voraussichtliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten), ist eine erneute Prüfung der Betriebsgrößenmerkmale nicht erforderlich"; dazu Pitzke, Neue Wirtschafts-Briefe --NWB-- 2009, 2063, 2064) als auch der Rechtsprechung (z.B. Urteile des FG Düsseldorf vom 2. Mai 2012 15 K 453/10 E, EFG 2012, 1335, rkr., und des FG Köln vom 28. Juni 2012 13 K 1110/09, EFG 2012, 2001, rkr.) und Literatur (vgl. Blümich/Brandis, § 7g EStG a.F. Rz 82; Schmidt/ Kulosa, EStG, 26. Aufl. 2007, § 7g Rz 42, m.w.N.; Pinkos, Der Betrieb 1993, 1688, 1690), dass die Höhe der Rücklage in einem Folgejahr geändert (vermindert, aber auch aufgestockt) werden konnte.

21 In den Materialien zum UntStRefG 2008 sind die einzelnen Änderungen, die im Zusammenhang mit dem Übergang von der Ansparabschreibung auf den Investitionsabzugsbetrag beabsichtigt waren, jeweils ausdrücklich benannt worden (vgl. Fraktionsentwurf eines UntStRefG 2008 vom 27. März 2007, BTDrucks 16/4841, 51 ff.). Dass der Gesetzgeber den Steuerpflichtigen die --zu § 7g EStG a.F. auch von der Finanzverwaltung ausdrücklich zugelassene-- Möglichkeit einer späteren Aufstockung nicht mehr einräumen wollte, geht indes weder aus dieser Auflistung der Änderungen noch aus anderen Formulierungen der Gesetzesmaterialien hervor.

22 Die vom FA angeführten Passagen der Begründung des Gesetzentwurfs sind in Bezug auf die vorliegend zu beurteilende Fragestellung nicht ergiebig; sie enthalten hierzu vielmehr weder eine ausdrückliche noch eine mittelbare Äußerung. So kann der Aussage "Die Regelungen in § 7g Abs. 1 bis 4 ermöglichen die Vorverlagerung von Abschreibungspotenzial in ein Wirtschaftsjahr vor Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsguts" nicht die Festlegung des Gesetzgebers entnommen werden, der Investitionsabzugsbetrag müsse auf "ein einziges Wirtschaftsjahr" konzentriert werden. Der Begriff "ein" ist hier vielmehr in seiner Funktion als unbestimmter Artikel verwendet worden, nicht aber als Zahlwort. Gleiches gilt für die Wendung "in einem Vorjahr" in der Passage "Sind dagegen die tatsächlichen Kosten höher als der prognostizierte Anschaffungs- oder Herstellungsaufwand, übersteigt die höchstmögliche, gewinnmindernde Kürzung der Bemessungsgrundlage den hinzuzurechnenden, in einem Vorjahr berücksichtigten Abzugsbetrag".

23 d) Auch der Zweck des § 7g EStG spricht für die Zulässigkeit der nachträglichen Aufstockung eines Investitionsabzugsbetrags.

24 Die genannte Vorschrift soll nach dem Willen des Gesetzgebers der Verbesserung der Wettbewerbssituation kleiner und mittlerer Betriebe, der Unterstützung von deren Liquidität und Eigenkapitalbildung sowie der Stärkung der Investitions- und Innovationskraft dienen (BTDrucks 16/4841, 51). Dieser Gesetzeszweck wird durch die Zulassung späterer Aufstockungen eines bereits in einem Vorjahr in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrags nicht unterlaufen, sondern im Gegenteil verwirklicht. Dies zeigt sich gerade in Fällen, in denen sich im Laufe der Investitionsplanungsphase ein Anstieg der voraussichtlichen Investitionskosten ergibt. Wäre hier keine Anpassung des Investitionsabzugsbetrags an den gestiegenen Mittelbedarf möglich, wäre ein Teil der Investitionskosten von der Förderung durch § 7g EStG ausgeschlossen, obwohl der Zweck der Norm --Stärkung der Liquidität und Investitionskraft-- gerade in einem solchen Fall die Förderung geböte. Missbräuchliche Gestaltungen sind durch die Zulassung einer nachträglichen Aufstockung nicht zu erwarten, zumal eine solche Aufstockung schon im zeitlichen Anwendungsbereich des § 7g EStG a.F. zulässig war, ohne dass entsprechende Gestaltungen bekannt geworden sind.

25 e) Die vom FA vorgebrachten Einwendungen stehen dieser Beurteilung nicht entgegen.

26 aa) Das FA verweist zunächst auf seiner Ansicht nach ungeklärte Folgefragen der Zulassung nachträglicher Aufstockungen. So sei unklar, ob sich der Investitionszeitraum hierdurch verlängere und welcher Teilbetrag bei zu geringen Anschaffungskosten vorrangig rückgängig zu machen sei.

27 Dass sich bei einer bestimmten Gesetzesauslegung möglicherweise Folgefragen stellen, spricht nicht von vornherein gegen die Richtigkeit dieser Gesetzesauslegung. Vielmehr sind die Folgefragen unter Zuhilfenahme der allgemeinen Auslegungsmethodik zu lösen. Hinsichtlich der vom FA aufgeworfenen Fragen ist darauf zu verweisen, dass der Investitionsabzugsbetrag dem Grunde nach für ein bestimmtes Wirtschaftsgut gebildet wird und die Änderung der Höhe nach davon zu unterscheiden ist. Damit scheint dem erkennenden Senat eindeutig, dass die dreijährige Investitionsfrist (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a, Abs. 3 Satz 1 EStG) mit der erstmaligen Inanspruchnahme für ein bestimmtes Wirtschaftsgut ausgelöst wird und sich durch eine spätere Aufstockung des für das nämliche Wirtschaftsgut bereits in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrags nicht verlängern kann (ebenso Kratzsch in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 7g Rz 58; a.A. Meyer in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 7g EStG Rz 25; Bugge, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff --KSM--, EStG, § 7g Rz B 69). Ebenso eindeutig erscheint, dass in Fällen, in denen die späteren tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten geringer sind als die voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die der Bildung des Investitionsabzugsbetrags zugrunde gelegt worden waren, nur der übersteigende Teilbetrag nach § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG ("soweit") rückgängig zu machen ist. Der übersteigende Teilbetrag resultiert aber in dem vom FA gebildeten Fall aus der nachträglichen Aufstockung des ursprünglichen Investitionsabzugsbetrags.

28 bb) Das FA bemängelt ferner, es komme durch die --vom erkennenden Senat geteilte-- Auslegung des FG zu einer Verkomplizierung des Steuerrechts, weil mehrere Teilbeträge nachvollzogen und dokumentiert werden müssten sowie bei einer Rückgängigmachung der Abzüge mehrere Steuerbescheide zu ändern seien. Dem ist zu entgegnen, dass es dem Steuerpflichtigen --auch nach Auffassung der Finanzverwaltung-- frei steht, Investitionsabzugsbeträge bis zum gesetzlichen Höchstbetrag von 200.000 € auf mehrere --unter Umständen zahlreiche-- Wirtschaftsgüter zu verteilen. Der Dokumentations- und Überwachungsaufwand ist aber bei einer Verteilung des Abzugs auf mehrere Wirtschaftsgüter nicht geringer als bei einer nachträglichen Aufstockung eines für dasselbe Wirtschaftsgut bereits gebildeten Investitionsabzugsbetrags. Die Notwendigkeit der Änderung mehrerer Steuerbescheide kann sich nicht nur in Fällen der Aufstockung, sondern auch bei einer Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags für mehrere Wirtschaftsgüter nebeneinander ergeben. Im Übrigen hat schon das FG zutreffend darauf hingewiesen, dass die Finanzverwaltung sich im umgekehrten Fall --der freiwilligen Minderung des in einem Vorjahr in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrags durch den Steuerpflichtigen in einem Folgejahr, aber noch vor dem Jahr der tatsächlichen Investition-- nicht durch die damit einhergehende Komplizierung daran gehindert sieht, eine solche teilweise Rückgängigmachung ungeachtet des insoweit ebenfalls offenen Gesetzeswortlauts zuzulassen (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2013, 1493, Rz 55).

29 f) Die Entscheidung des erkennenden Senats weicht von der Verwaltungsauffassung ab (gegen die Zulässigkeit der Aufstockung eines für dasselbe Wirtschaftsgut bereits in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrags in einem Folgejahr --allerdings ohne Begründung-- BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 633 und BStBl I 2013, 1493, jeweils Rz 6). Sie steht aber in Übereinstimmung mit der Auffassung der instanzgerichtlichen Rechtsprechung (neben der Vorinstanz zum vorliegenden Revisionsverfahren auch Urteil des Niedersächsischen FG vom 20. Juli 2010 16 K 116/10, EFG 2010, 2075, aus anderen Gründen aufgehoben durch Senatsurteil vom 19. Oktober 2011 X R 25/10, BFH/NV 2012, 718) und der ganz überwiegenden Literaturmeinung (Blümich/Brandis, § 7g EStG Rz 60; HHR/Meyer, § 7g EStG Rz 25; Lambrecht in Kirchhof, EStG, 13. Aufl., § 7g Rz 11; Frotscher/ Kratzsch, § 7g Rz 56 ff.; Bartone in Korn, § 7g EStG n.F. Rz 81; Kaligin in Lademann, EStG, § 7g EStG n.F. Rz 15; Roland in Bordewin/Brandt, § 7g EStG n.F. Rz 28; KSM/Bugge, § 7g Rz B 69; Schmidt/Kulosa, EStG, 33. Aufl., § 7g Rz 23; Rosarius, Deutsche Steuer-Zeitung 2009, 463, 465; Meyer/Ball, Finanz-Rundschau 2009, 641, 645; Kulosa, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2012, 843, 844; Graw, EFG 2013, 671; Heß, Betriebs-Berater 2013, 752; Kratzsch, NWB 2013, 736 f.; a.A. --soweit ersichtlich-- nur Pitzke, NWB 2009, 2063, 2064; Hottmann, Deutsches Steuerrecht 2009, 1236, 1240, und Handzik in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 7g ab UntStRefG 2008 Rz 24b).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de