Urteil vom 04. März 2015, IV R 38/12

Investitionsabzugsbetrag - Nachweis der Investitionsabsicht in Gründungsfällen - Gründungskosten einer Objektgesellschaft kein Indiz - Keine gewerbesteuerliche Auswirkung der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags vor Beginn der sachlichen Gewerbesteuerpflicht - Keine Feststellung von Tatsachen durch den BFH - Prüfungsumfang im Revisionsverfahren bei nachträglicher Veränderung des entscheidungserheblichen Sachverhalts

BFH IV. Senat

EStG § 7g Abs 1 S 2 Nr 2, GewStG § 2 Abs 1 S 1, EStG VZ 2010 , GewStG VZ 2010 , FGO § 118 Abs 2, EStG § 7g Abs 1 S 2 Nr 2, FGO § 126 Abs 3 Nr 2, FGO § 110 Abs 2, EStG § 7g Abs 3, EStG § 7g Abs 3

vorgehend FG Münster, 14. August 2012, Az: 12 K 4601/11 F

Leitsätze

1. NV: § 7g EStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912) erfordert eine auf das konkrete Wirtschaftsgut bezogene Investitionsabsicht. Diese ergibt sich auch bei sog. Objektgesellschaften nicht bereits aus deren Gründung oder Anmeldung zum Handelsregister, selbst wenn die Gesellschaft dadurch mit Kosten belastet wird .

2. NV: Besteht im Abzugsjahr noch keine sachliche Gewerbesteuerpflicht, wirkt sich die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags gewerbesteuerlich nicht aus .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 15. August 2012 12 K 4601/11 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Klägerin und der Beigeladene je zur Hälfte zu tragen.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine KG, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 30. Dezember 2010 gegründet und ... 2011 im Handelsregister eingetragen. Ihr Gesellschaftszweck ist die Verwaltung eigenen Vermögens und der Betrieb von Photovoltaikanlagen. Persönlich haftender Gesellschafter ist die Firma X UG (haftungsbeschränkt), die keine Einlage zu leisten hat; Kommanditist ist Y (Beigeladener) mit einer noch nicht erbrachten Einlage in Höhe von 250.000 €.

2 Am 31. Dezember 2010 schloss die Klägerin als Auftraggeberin mit Herrn Z als Auftragnehmer eine als "verbindliche Bestellung von Photovoltaikanlagen" überschriebene Vereinbarung. Darin heißt es u.a.:

3 "...Der Auftragnehmer plant, baut und bringt Photovoltaikanlagen an das jeweilige öffentliche Versorgernetz. Diese sogenannten "schlüsselfertigen Photovoltaikanlagen" werden in Deutschland auf für den Auftraggeber langfristig angepachteten Dachflächen errichtet. ...

4 Der obige Auftraggeber bestellt und beauftragt hiermit den dies annehmenden Auftragnehmer, eines oder mehrere Photovoltaikprojekte gemäß den nachfolgenden Eckdaten schlüsselfertig zu errichten.

5 Der nachfolgende Vertrag ist gültig unter nachfolgenden Voraussetzungen:

- Die Abnahmeverpflichtung besteht nur, wenn der Auftragnehmer bis zum Lieferzeitpunkt, aber spätestens am 31.12.2013 einen geeigneten Standort für die Module durch Nachweis eines entsprechenden Pachtvertrages über geeignete Flächen (Dächer oder Freiflächen) besorgt, ...

- eine Wirtschaftlichkeit der Investition derart nachgewiesen werden kann, dass ein Einkaufsfaktor von maximal 10 auf den anfänglichen spez. Jahresertrag nach üblicher, konservativer Berechnung ... erzielt wird; dies bedeutet, dass das in nachfolgendem Abschnitt Nr. 1 spezifizierte Einkaufsvolumen einen anfänglichen spez. Jahresertrag von mindestens 25.000 € erbringen muss.

- Finanzierende Banken gehen bei Photovoltaikprojekten grundsätzlich von der Eintragung von Grunddienstbarkeiten zur Sicherung der Nutzungsrechte des Anlagenbetreibers und zur Sicherheit der finanzierenden Bank aus. Die Eintragung dieser Grunddienstbarkeit, bzw. bei öffentlichen Körperschaften (Gemeinden etc.) einer vergleichbaren Sicherheit, ist die Voraussetzung für das Zustandekommen des Vertrages, sofern dieses von der Bank gewünscht wird.

- Wesentlicher Vermögenswert der UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG ist die gezeichnete Kommanditeinlage. Diese wird aber vom Kommanditisten zunächst nicht eingezahlt, dieser ist aber bereit, für die Refinanzierung der Photovoltaikanlage/der Photovoltaikanlagen persönlich zu haften. Der Auftragnehmer kennt die persönlichen Verhältnisse des Auftraggebers in Eckdaten. Auf Basis dieser Erkenntnisse geht er davon aus, eine Finanzierung unter persönlicher Mithaft beschaffen zu können. Die Beschaffung einer solchen Finanzierung zu marktüblichen Konditionen ohne die Stellung weiterer dinglicher Sicherheiten über die persönliche Haftung hinaus ist Voraussetzung für die Abnahmeverpflichtung. Diese Regelung dient beiderseitigen Interessen, da der Auftraggeber nicht in der Situation sein möchte Gegenstände abzunehmen die gerade zu dem Zeitpunkt nicht beglichen werden können und der Auftragnehmer natürlich nur liefern möchte, wenn die Bezahlung sichergestellt ist.

6 **1. Investitionsvolumen**
Der Auftraggeber beauftragt den Auftragnehmer, eine oder mehrere Photovoltaikanlagen mit einem Investitionsvolumen von € 250.000 zzgl. gesetzlicher Umsatzsteuer zu errichten. ...

7 **2. Leistungen**
Der Auftragnehmer erstellt für den Auftraggeber folgende Leistungen:
2.1 Anlagenkonfiguration für den Standort, Ingenieursplanung
2.2 Begleitung beim Abschluss eines Dachnutzungsvertrages mit einem Verpächter oder die rechtlich einwandfreie Übertragung des mit dem Verpächter bereits geschlossenen Nutzungsvertrags für die Installation und den Betrieb einer Photovoltaikanlage
2.3 von Banken anerkannte Ertragsberechnung für das jeweilige Projekt,
2.4 Vorplanung mit dem jeweils zuständigen Betreiber des öffentlichen Netzes zum Anschluss der Anlage
2.5 Reservierung sämtlicher Anlagenkomponenten
2.6 Lieferung sämtlicher Anlagenkomponenten
2.7. betriebsfertige Erstellung der Photovoltaikanlage
2.8. Inbetriebnahme der Anlage und Inbetriebnahmeprotokoll
2.9. nachträglich notwendige Abstimmungen zur Gewährleistung des reibungslosen Anlagenbetriebs.

8 **3. Bauausführung...**

9 **4. Leistungen und Zahlungsbedingungen**
Für sämtliche Leistungen gemäß den Abschnitten 2.1 bis 2.9 dieses Vertrages inkl. der zu diesen Leistungen bereits erbrachten Vorleistungen durch den Auftragnehmer werden die nachfolgenden Zahlungsbedingungen vereinbart: ..."

10 Im April 2011 reichte die Klägerin zusammen mit ihrem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2010 die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für das Streitjahr (2010) ein. Darin erklärte sie einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 100.800 €, der in vollem Umfang auf den Beigeladenen entfiel. In einer Anlage zu der Erklärung nahm sie Investitionsabzugsbeträge in Höhe von 100.000 € für voraussichtliche Anschaffungskosten von Photovoltaikanlagen in Höhe von 250.000 € in Anspruch. Im Bescheid für 2010 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) vom 13. Mai 2011 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--)

einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 800 € fest, der in vollem Umfang dem Beigeladenen zugerechnet wurde. Der beantragte Investitionsabzugsbetrag wurde nicht berücksichtigt, weil dessen Inanspruchnahme die verbindliche Bestellung im Streitjahr voraussetze, an der es fehle. In der Vereinbarung vom 31. Dezember 2010 habe die Klägerin lediglich ihre Absicht dargelegt, bis zum 31. Dezember 2013 ein oder mehrere Photovoltaikprojekte schlüsselfertig zu errichten. Mit Bescheid vom 14. Oktober 2011 stellte das FA den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2010 (Verlustfeststellungsbescheid) auf 800 € fest.

11 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 22 veröffentlicht.

12 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung des § 7g des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 --BGBl I 2007, 1912-- (EStG). In der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzhof (BFH) hat sie vorgetragen, dass keine Investition innerhalb der Investitionsfrist stattgefunden habe.

13 Die Klägerin und der Beigeladene beantragen
1. festzustellen, dass Hauptsacheerledigung eingetreten ist,
2. das Verfahren als Fortsetzungsfeststellungsklage fortzuführen und festzustellen, dass die Feststellungen des FA in Gestalt des angefochtenen Urteils bis zum 31. Dezember 2013 in der Form rechtswidrig waren, dass ein Investitionsabzugsbetrag von 100.000 € nicht gewährt worden ist und dass die Bescheide nur durch Zeitablauf nebst Nichtinvestition rechtmäßig geworden sind,
hilfsweise,
das Urteil des FG Münster vom 15. August 2012 12 K 4601/11 F aufzuheben und zur weiteren Sachaufklärung dahingehend an das FG zurückzuverweisen, in welcher Höhe eine Investition zum 31. Dezember 2013 vorgenommen worden ist, die Auswirkungen auf die Bildung des Investitionsabzugsbetrags zum 31. Dezember 2010 hatte; hierbei der ersten Instanz mit Bindungswirkung mitzuteilen und aufzugeben, dass grundsätzlich bereits die Gründung der GmbH & Co. KG als solche, zumindest jedoch mit den konkreten Begleitumständen in der hier streitigen Form, ursprünglich die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags ermöglicht hätte,
weiter hilfsweise,
das angegriffene Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 1. Dezember 2011 aufzuheben und den Bescheid für 2010 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 13. Mai 2011 und den Bescheid auf den 31. Dezember 2010 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes vom 14. Oktober 2011 dahin zu ändern, dass jeweils von einem Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 100.800 € ausgegangen wird.

14 Das FA erklärt die Hauptsache nicht für erledigt und beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

15 II. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

16 1. Der auf Feststellung der Hauptsacheerledigung gerichtete Antrag ist unbegründet. Dem Senat ist die Feststellung der Tatsachen verwehrt, aus denen sich ein erledigendes Ereignis ergeben könnte, so dass für das vorliegende Verfahren davon auszugehen ist, dass keine Hauptsacheerledigung eingetreten ist.

17 a) Die Klägerin sieht ein erledigendes Ereignis darin, dass innerhalb der Investitionsfrist nicht investiert worden sei. Da nach § 7g Abs. 3 EStG ein nach § 7g Abs. 1 EStG gewährter Investitionsabzug rückgängig zu machen ist, soweit er nicht bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres nach § 7g Abs. 2 EStG hinzugerechnet worden ist, habe sich ihr auf Gewährung eines Investitionsabzugsbetrags für 2010 gerichtetes Klagebegehren durch Nichtinvestition mit Ablauf des 31. Dezember 2013 erledigt.

18 b) Bei dieser von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat erstmals behaupteten und vom FA nicht bestrittenen Tatsache der Nichtinvestition innerhalb der Investitionsfrist handelt es sich um eine neue Tatsache, die im Revisionsverfahren nicht berücksichtigt werden kann. Denn dem BFH als auf die Rechtsprüfung beschränktem Revisionsgericht ist die Feststellung von Tatsachen, die das materielle Klagebegehren betreffen, grundsätzlich verwehrt, selbst wenn diese zwischen den Beteiligten unstreitig sind. Dies gilt auch für solche Tatsachen, die erst nach Erlass des angegriffenen Urteils entstanden sind und daher vom FG nicht festgestellt

werden konnten. Denn im Revisionsverfahren steht grundsätzlich nur zur Erörterung, ob die Würdigung der vom FG festgestellten Tatsachen dem Gesetz entspricht. Auch eine Zurückverweisung wegen nachträglicher Veränderung des entscheidungserheblichen Sachverhalts ist deshalb grundsätzlich ausgeschlossen.

19 Diese Grundsätze gelten auch dann, wenn, wie im Streitfall, die nachträglich bekanntgewordene Tatsache (hier die nicht innerhalb der Investitionsfrist durchgeführte Investition) Tatbestandsvoraussetzung einer Norm ist (hier § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG), aufgrund derer das FA den einmal gewährten Steuervorteil (hier den Investitionsabzugsbetrag) durch Erlass eines Änderungsbescheids rückgängig machen muss. Auch prozessökonomische Gesichtspunkte sind grundsätzlich nicht geeignet, der gesetzlich normierten und dem FA obliegenden Verpflichtung zum Erlass eines auf § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG gestützten Änderungsbescheids durch Berücksichtigung der nachträglich bekanntgewordenen Tatsache (hier nicht durchgeführte Investition innerhalb der Investitionsfrist) bereits im Revisionsverfahren den Boden zu entziehen. Auch stünde ein dem bisherigen Klagebegehren stattgebendes Revisionsurteil nach § 110 Abs. 2 FGO der Berücksichtigung der Tatsache fehlender Investition innerhalb der Investitionsfrist im Wege eines auf § 7g Abs. 3 EStG gestützten Änderungsbescheids nicht entgegen.

20 2. Ist dem Senat die Feststellung der Tatsachen verwehrt, aus denen sich ein erledigendes Ereignis ergeben könnte, kann auch der auf Aufhebung des angegriffenen Urteils und auf Feststellung der Rechtswidrigkeit des Gewinnfeststellungsbescheids vom 13. Mai 2011 und des Verlustfeststellungsbescheids vom 14. Oktober 2011 gerichtete Antrag mangels festzustellender Hauptsacheerledigung keinen Erfolg haben.

21 3. Der Hilfsantrag, der auf Aufhebung des angegriffenen Urteils und der Einspruchsentscheidung und auf Änderung des Gewinnfeststellungsbescheids vom 13. Mai 2011 und des Verlustfeststellungsbescheids vom 14. Oktober 2011 dahingehend gerichtet ist, dass jeweils von einem Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 100.800 € ausgegangen wird, ist ebenfalls unbegründet.

22 a) In revisionsgerichtlich nicht zu beanstandender Weise hat das FG die Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid als unbegründet abgewiesen, weil die Klägerin nicht nachgewiesen hat, dass sie im Streitjahr zur Inanspruchnahme eines Abzugsbetrags nach § 7g EStG berechtigt war.

23 aa) Nach § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG können Steuerpflichtige für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (Investitionsabzugsbetrag). Voraussetzung ist u.a., dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich in den dem Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden drei Wirtschaftsjahren anzuschaffen oder herzustellen (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a EStG). Bei Personengesellschaften wie der Klägerin ist § 7g EStG mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft tritt (§ 7g Abs. 7 EStG).

24 (1) Bei der Prüfung der Frage, ob der Steuerpflichtige beabsichtigt, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich in den dem Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden drei Wirtschaftsjahren anzuschaffen oder herzustellen, hält es der Senat auch im zeitlichen Anwendungsbereich des § 7g EStG in seiner für das Streitjahr geltenden Fassung für erforderlich, in Jahren vor Abschluss der Betriebseröffnung strenge Maßstäbe anzulegen (Anschluss an BFH-Urteil vom 20. Juni 2012 X R 42/11, BFHE 237, 377, BStBl II 2013, 719; ebenso BFH-Urteil vom 26. Juli 2012 III R 37/11, BFH/NV 2013, 351).

25 Wie bereits § 7g EStG in seiner bis 2007 geltenden Fassung ist auch § 7g EStG in seiner im Streitjahr und insoweit bis heute geltenden Fassung zugunsten noch in Gründung befindlicher Betriebe anwendbar. Der Gesetzeszweck --die Förderung der Liquidität, Eigenkapitalbildung, Investitions- und Innovationskraft kleiner und mittlerer Betriebe (BTDrucks 16/4841, S. 51)-- schließt in Gründung befindliche Betriebe in mindestens gleichem Maße ein wie bereits etablierte Unternehmen (BFH-Urteil in BFHE 237, 377, BStBl II 2013, 79, Rz 20). Nicht mehr zwingend bedarf es für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung der verbindlichen Bestellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen. Denn die jetzt vom Gesetz ausdrücklich zum Tatbestandsmerkmal gemachte Investitionsabsicht kann auch durch andere geeignete (und objektiv belegbare) Indizien nachgewiesen werden (Anschluss an BFH-Urteil in BFHE 237, 377, BStBl II 2013, 719, Rz 28 ff.; ebenso BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 351; so jetzt auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 8. Mai 2009 i.d.F. vom 20. November 2013 IV C 6 -S 2139-b/07/10002, 2013/1044077, BStBl I 2013, 1493, Rz 29).

26 An den dem Steuerpflichtigen obliegenden Nachweis sind allerdings bei in Gründung befindlichen Betrieben strenge Anforderungen zu stellen. 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 die in § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG aufgestellte Voraussetzung erfüllt, also beabsichtigt, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich innerhalb der drei folgenden Wirtschaftsjahre anzuschaffen oder herzustellen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 237, 377, BStBl II 2013, 719, Rz 23). Erforderlich ist insoweit der Nachweis, dass der Steuerpflichtige ernsthaft und endgültig zur Anschaffung des Investitionsguts entschlossen war. Wenn hierfür --wie die Klägerin meint-- die schlichte Behauptung des Steuerpflichtigen genügte, wäre dies in Wahrheit die mit dem Zweck des § 7g EStG nicht zu vereinbarende Steuerminderung nach Gutdünken (so bereits BFH-Beschluss vom 2. September 2014 X B 10/14, BFH/NV 2015, 190).

27 (2) Danach war die Investitionsabsicht im Streitfall konkret zu prüfen, denn die Eröffnung des Betriebs der Klägerin war im Streitjahr noch nicht abgeschlossen. Allein die Gründung einer Gesellschaft zum Zweck der Investition in eine Photovoltaikanlage reicht für die Eröffnung des Betriebs einer solchen Anlage, anders als die Klägerin offenbar meint, nicht aus.

28 Auch die Einholung von unverbindlichen Angeboten sowie Kostenvoranschlägen oder die Teilnahme an Informationsveranstaltungen reichen in der Regel nicht aus, um die erforderliche Investitionsabsicht nachzuweisen. Aus einem derartigen --für den Steuerpflichtigen in der Regel kostenfreien und risikolosen-- Erkundungsverhalten lässt sich regelmäßig noch nicht mit der erforderlichen Sicherheit der Schluss auf eine vorhandene Investitionsabsicht ableiten.

29 (3) Bei der Prüfung der Investitionsabsicht ist jedoch eine begrenzte Berücksichtigung der künftigen Entwicklung zulässig. Auch wenn die Prognoseentscheidung grundsätzlich aus der Sicht des jeweiligen Bilanzstichtags bzw. des Endes des Gewinnermittlungszeitraums zu treffen ist, ist ein solches Vorgehen zulässig, wenn allein die bis zum Stichtag offen zutage getretenen äußeren Umstände für eine sichere Beurteilung des Vorliegens oder Nichtvorliegens innerer Tatsachen noch nicht ausreichen. 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 Betriebsgrundlagen 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.

30 bb) Nach den dargelegten Grundsätzen ist das angegriffene Urteil revisionsgerichtlich nicht zu beanstanden.

31 (1) Im Ergebnis zu Recht hat das FG entschieden, dass die Klägerin die Photovoltaikanlage als eine der wesentlichen Betriebsgrundlagen für den Betrieb einer solchen Anlage im Streitjahr noch nicht verbindlich bestellt hat, so dass sich eine Investitionsabsicht nicht mit einer verbindlichen Bestellung belegen lässt. Denn das Zustandekommen des Vertrags über die Anschaffung der Anlage war vom Eintritt von Bedingungen abhängig, die gegen eine bereits endgültig gefasste Investitionsabsicht sprechen.

32 Anders als das FG sieht der Senat es insoweit allerdings nicht als entscheidend an, ob der Eintritt der Bedingungen durch den Besteller zu beeinflussen ist oder nicht. Ausschlaggebend ist nach Ansicht des Senats vielmehr, dass die Bestellung der Anlage nach der Vereinbarung erst wirksam und damit "verbindlich" werden sollte, wenn noch durchzuführende, grundsätzlich als Nachweis der Investitionsabsicht nicht ausreichende bloße Erkundungshandlungen bestimmte Ergebnisse zeitigen würden. So war das Zustandekommen des Vertrags insbesondere davon abhängig, dass ein geeigneter Standort für die Module gefunden würde, ein Konzept die Wirtschaftlichkeit der Investition ergeben würde und eine (Fremd-)Finanzierung des Projekts gewährleistet war. Die Investition sollte danach nur erfolgen, wenn die noch durchzuführenden Erkundungshandlungen die Wirtschaftlichkeit und Durchführbarkeit der Investition ergeben würden. Aus der insoweit maßgeblichen Sicht am Ende des Streitjahres war danach mit dem Erwerb einer Photovoltaikanlage nicht hinreichend sicher zu rechnen. Dass die Klägerin für den Fall des Eintritts der Bedingungen aus der Vereinbarung zur Zahlung und Abnahme der Anlage verpflichtet sein würde, ändert danach nichts daran, dass die Vereinbarung noch nicht als verbindliche Bestellung der Anlage angesehen werden kann, die eine Investitionsabsicht bereits im Streitjahr belegen könnte.

33 (2) Im Ergebnis zu Recht ist das FG zudem davon ausgegangen, dass die Klägerin den erforderlichen Nachweis der Investitionsabsicht auch nicht durch andere geeignete (und objektiv belegbare) Indizien geführt hat.

34 Wie bereits dargelegt, ergibt sich aus der Vereinbarung nicht, dass die Klägerin bereits im Streitjahr ernsthaft und endgültig zur Anschaffung der Anlage, für die sie den Investitionsabzug begehrt, entschlossen war. Angesichts der Bedingungen, von deren Eintritt die Verbindlichkeit der Bestellung der Anlage abhängig war, ist auch nicht ersichtlich, dass der Abschluss der Vereinbarung als ein erster Schritt angesehen werden könnte, der --ggf. über

weitere Zwischenschritte, deren zeitlicher Abstand den bei ernsthaft geplanten Investitionen üblichen Rahmen nicht wesentlich überschreitet-- hinreichend sicher tatsächlich in die verbindliche Investitionsentscheidung münden würde.

35 Entgegen der Auffassung der Klägerin ergibt sich die erforderliche Investitionsabsicht auch nicht aus der Anmeldung der Gesellschaft zum Handelsregister. Das gilt selbst dann, wenn es sich nach dem Gesellschaftsvertrag um eine sog. Objektgesellschaft handelt. Denn § 7g EStG erfordert eine auf das konkrete Wirtschaftsgut bezogene Investitionsabsicht. Erforderlich sind danach Indizien, aus denen sich ergibt, dass gerade das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich in den dem Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden drei Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt werden soll. Hierfür ist weder die Gründung einer Gesellschaft noch deren Anmeldung zum Handelsregister geeignet. So kann es sich auch bei der Gründung und Anmeldung einer sog. Objektgesellschaft zunächst um eine bloße Vorratsgesellschaft handeln. Zudem kann auch im Fall einer als Objektgesellschaft gegründeten Gesellschaft erst bezogen auf eine tatsächliche Investition geprüft werden, ob es sich um eine dem Gesellschaftszweck entsprechende Objektgesellschaft handelt. Dass allein die Gründung der Gesellschaft oder ihre Anmeldung zum Handelsregister selbst im Fall einer sog. Objektgesellschaft kein geeignetes Indiz für den Nachweis der Investitionsabsicht darstellt, zeigt nicht zuletzt auch der Streitfall. Denn trotz Gründung und Anmeldung der Klägerin als einer nach ihrem Gesellschaftszweck insbesondere auf den Betrieb von Photovoltaikanlagen gerichteten Objektgesellschaft ist es den eigenen Angaben der Klägerin zufolge auch bis zum Jahr 2015 noch nicht zu einer Investition in eine Photovoltaikanlage gekommen.

36 Es ist auch nicht ersichtlich, dass die Klägerin im Hinblick auf die streitige Investitionsentscheidung bereits mit Kosten belastet war. Ergibt sich weder aus der Gründung einer Gesellschaft noch aus deren Anmeldung zum Handelsregister die erforderliche Investitionsabsicht, so kann sie sich auch nicht aus dem Umstand ergeben, dass der Steuerpflichtige durch diese Maßnahmen bereits mit Kosten belastet wurde.

37 b) Im Ergebnis zu Recht hat das FG auch die Klage gegen den Verlustfeststellungsbescheid als unbegründet abgewiesen.

38 aa) War die Klägerin, wie dargelegt, im Streitjahr zur Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags nach § 7g EStG nicht berechtigt, so konnte auch die Klage, mit der sie die gewinnmindernde Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrags bei der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes begehrte, schon aus diesem Grund keinen Erfolg haben.

39 bb) Aber selbst wenn die Klägerin zur Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags nach § 7g EStG berechtigt gewesen wäre, hätte dies ihrer auf entsprechende Änderung des Verlustfeststellungsbescheids gerichteten Klage nicht zum Erfolg verholfen. Denn auf den 31. Dezember 2010 hätte mangels Gewerbesteuerpflicht der Klägerin überhaupt kein vortragsfähiger Gewerbeverlust nach § 10a Satz 6 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) festgestellt werden dürfen.

40 (1) Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer nur der stehende Gewerbebetrieb. Deshalb beginnt die sachliche Gewerbesteuerpflicht der unter § 2 Abs. 1 GewStG fallenden Gewerbebetriebe erst, wenn alle tatbestandlichen Voraussetzungen eines (originären oder fiktiven) Gewerbebetriebs erfüllt sind (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 bzw. Abs. 3 EStG) und der Gewerbebetrieb in Gang gesetzt worden ist. Während die Einkommensteuer als Personensteuer sämtliche betrieblichen Vorgänge von der ersten Vorbereitungshandlung zur Eröffnung eines Betriebs an erfasst, ist Gegenstand der Gewerbesteuer nur der auf den laufenden Betrieb entfallende, durch eigene gewerbliche Leistungen entstandene Gewinn. Dies ergibt sich aus dem Wesen der Gewerbesteuer als einer auf den tätigen Gewerbebetrieb bezogenen Sachsteuer (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 3. April 2014 IV R 12/10, BFHE 245, 306, BStBl II 2014, 1000, Rz 68). Ist die sachliche Gewerbesteuerpflicht noch nicht entstanden, können weder ein Gewerbesteuermessbetrag noch Gewerbesteuer festgesetzt und auch kein vortragsfähiger Gewerbeverlust festgestellt werden. Besteht im Abzugsjahr noch keine sachliche Gewerbesteuerpflicht, wirkt sich die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags gewerbesteuerlich daher nicht aus. Nach einem gleichlautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 26. Januar 2011 (BStBl I 2011, 152) wird im Hinblick auf den Sinn und Zweck des § 7g EStG zur Vermeidung von Härten allerdings die nach der Betriebseröffnung erfolgende und daher der Gewerbesteuer unterliegende gewinnerhöhende Hinzurechnung eines Investitionsabzugsbetrags auf Antrag aus Billigkeitsgründen nach § 163 der Abgabenordnung dann insoweit nicht in den Gewerbeertrag einbezogen, als die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags den Gewerbeertrag zuvor nicht gemindert hat.

41 (2) Da die Tätigkeit der Klägerin im Streitjahr über Vorbereitungsmaßnahmen für die Betriebseröffnung nicht

hinausgegangen ist, unterlag sie noch nicht der sachlichen Gewerbesteuerpflicht. Ein vortragsfähiger Gewerbeverlust war daher nicht festzustellen. Einer Aufhebung des danach rechtswidrigen Verlustfeststellungsbescheids auf den 31. Dezember 2010 steht jedoch das auch im Revisionsverfahren zu beachtende Verböserungsverbot entgegen, demzufolge eine Änderung des angegriffenen Bescheids zu Lasten eines Klägers im finanzgerichtlichen Verfahren nicht möglich ist.

42 4. Ist das angegriffene Urteil revisionsgerichtlich nicht zu beanstanden, kann auch der auf Aufhebung des Urteils und Zurückverweisung der Sache an das FG gerichtete weitere Hilfsantrag keinen Erfolg haben.

43 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2, Abs. 3 und Abs. 5 Satz 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de