Urteil vom 10. März 2016, IV R 14/12

Investitionsabzugsbetrag bei unentgeltlicher Betriebsübertragung

BFH IV. Senat

EStG § 6 Abs 3, EStG § 7g, EStG § 7g, EStG VZ 2007

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 10. April 2012, Az: 4 K 210/11

Leitsätze

1. Der Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags steht es nicht entgegen, wenn im Zeitpunkt seiner Geltendmachung feststeht, dass die Investition nicht mehr von dem Steuerpflichtigen selbst, sondern aufgrund einer bereits durchgeführten oder feststehenden unentgeltlichen Betriebsübertragung von dem Betriebsübernehmer vorgenommen werden soll .

2. Voraussetzung dafür ist, dass der Steuerpflichtige bei Fortführung des Betriebs die von ihm benannten Wirtschaftsgüter selbst angeschafft oder hergestellt hätte und er zum maßgeblichen Bilanzstichtag anhand objektiver Kriterien erwarten konnte, dass die Investition nach Übertragung des Betriebs fristgemäß von seinem Rechtsnachfolger zur Nutzung in dem übertragenen Betrieb vorgenommen werden würde .

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 11. April 2012 4 K 210/11 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr (2007) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Kläger war Eigentümer eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs. Den Gewinn ermittelte er für das abweichende Wirtschaftsjahr vom 1. Mai bis 30. April durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes (UntStRefG) 2008 vom 14. August 2007 --BGBl I 2007, 1912-- (EStG).

2 Der Kläger übertrug seinem Sohn den Betrieb durch notariellen Vertrag vom ... 2007 unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge. Der Besitz ging am 1. Dezember 2007 über.

3 Am 31. März 2009 reichten die Kläger für das Streitjahr ihre Einkommensteuererklärung bei dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ein. Der Erklärung war der Jahresabschluss auf den 30. November 2007 einschließlich einer Anlage über die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen gemäß § 7g EStG in Höhe von insgesamt ... € beigefügt.

4 Das FA veranlagte die Kläger mit Einkommensteuerbescheid vom 6. Juli 2009 zunächst erklärungsgemäß. Nach einer Außenprüfung erkannte es die Investitionsabzugsbeträge allerdings nicht mehr an. Diese hätten nicht mehr in Anspruch genommen werden dürfen, da bereits festgestanden habe, dass der Kläger die Investitionen wegen der bereits erfolgten Übergabe des Betriebs nicht mehr selbst werde durchführen können. Dementsprechend erließ das FA unter dem 30. Mai 2011 einen gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderten Einkommensteuerbescheid

für das Streitjahr. Der Einspruch der Kläger blieb ausweislich der Einspruchsentscheidung vom 22. Juli 2011 erfolglos.

5 Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen erhobene Klage mit Urteil vom 11. April 2012 ab. Ein Investitionsabzugsbetrag könne nur in Anspruch genommen werden, wenn die beabsichtigte Investition noch objektiv durchführbar sei. Daran fehle es, wenn der Steuerpflichtige den Betrieb bereits veräußert oder bei Abgabe der Steuererklärung den Entschluss gefasst habe, seinen Betrieb zu veräußern oder aufzugeben. Gleiches sei für den Fall der unentgeltlichen Betriebsübergabe im Wege der vorweggenommenen Erbfolge anzunehmen. Denn die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags durch den Betriebsübergeber im zeitlichen Zusammenhang mit einer geplanten oder durchgeführten Betriebsübergabe führe zu einer Aufwandsverlagerung auf ein anderes Steuersubjekt, was dem Normzweck des § 7g EStG widerspreche.

6 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 6 Abs. 3, § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a EStG).

7 Sie beantragen sinngemäß,
das Urteil des FG und den Änderungsbescheid betreffend die Einkommensteuer 2007 vom 30. Mai 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. Juli 2011 aufzuheben.

8 Das FA beantragt sinngemäß,
die Revision zurückzuweisen.

9 Das FG habe die Klage zu Recht abgewiesen. Der nötige Finanzierungszusammenhang bestehe nicht, wenn feststehe, dass der Steuerpflichtige die Investition selbst nicht mehr durchführen könne.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Auffassung von FA und FG steht der Inanspruchnahme der Investitionsabzugsbeträge nicht entgegen, dass zwischenzeitlich ein unentgeltlicher Betriebsübergang stattgefunden hat (dazu unter 2.). Das FG hat allerdings keine Feststellungen dazu getroffen, ob der Kläger zum hier maßgeblichen Bilanzstichtag, dem 30. November 2007, die erforderliche Investitionsabsicht hatte (dazu unter 3.).

11 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).

12 Die Inanspruchnahme eines solchen Investitionsabzugsbetrags setzt gemäß § 7g Abs. 1 Satz 2 EStG weiter voraus, dass der Betrieb bestimmte Größenmerkmale nicht überschreitet, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich in den dem Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden drei Wirtschaftsjahren (Investitionszeitraum) anzuschaffen oder herzustellen (Nr. 2 Buchst. a) sowie mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich zu nutzen (Nr. 2 Buchst. b), und dass er das begünstigte Wirtschaftsgut in den beim FA einzureichenden Unterlagen seiner Funktion nach benennt und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angibt (Nr. 3).

13 2. Der Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags steht es nicht entgegen, wenn im Zeitpunkt der Bildung des Investitionsabzugsbetrags feststeht, dass die Investition nicht mehr von dem Steuerpflichtigen selbst, sondern aufgrund einer bereits durchgeführten oder feststehenden unentgeltlichen Betriebsübertragung von dem Betriebsübernehmer vorgenommen werden soll.

14 a) In der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu § 7g EStG in der bis zum Inkrafttreten des UntStRefG 2008 geltenden Fassung (§ 7g EStG a.F.) ist geklärt, dass die Bildung einer Ansparabschreibung ausgeschlossen ist, wenn die notwendige Prognose, ob der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut in Zukunft voraussichtlich anschaffen oder herstellen wird, negativ ausfällt. Davon ist insbesondere auszugehen, wenn die Investition wegen einer zwischenzeitlichen Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs objektiv nicht mehr möglich ist. Genauso verhält es

sich, wenn eine solche Betriebsveräußerung oder -aufgabe zwar noch nicht vollzogen ist, aber etwa durch Abschluss entsprechender schuldrechtlicher Verträge bereits in die Wege geleitet wurde. Denn der Förderzweck des § 7g EStG a.F., die Liquidität und Eigenkapitalausstattung und damit die Investitions- und Innovationskraft kleiner und mittlerer Betriebe dadurch zu stärken, dass Abschreibungspotenzial in ein Wirtschaftsjahr vor Anschaffung und Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsguts verlagert wird, kann in derartigen Fällen nicht mehr erreicht werden (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 14. April 2015 GrS 2/12, BFHE 250, 338, BStBl II 2015, 1007, Rz 57, m.w.N.). Dies gilt ebenso in dem Fall der Buchwerteinbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 des Umwandlungssteuergesetzes, da die Einbringung eines Betriebs gegen Gesellschaftsrechte einen veräußerungs- und tauschähnlichen Vorgang darstellt. Auch in diesem Fall kann die Förderung des ursprünglichen Betriebsinhabers keinen Finanzierungsbeitrag (Liquiditätshilfe) mehr zu der Investition leisten. Es kann nicht unterstellt werden, dass der ursprüngliche Betriebsinhaber den Förderbetrag der Kapitalgesellschaft zur Verfügung stellt (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 250, 338, BStBl II 2015, 1007).

15 b) Diese Rechtsprechung zum sog. Finanzierungszusammenhang steht der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags im Fall einer unentgeltlichen Betriebsübertragung nicht entgegen.

16 aa) Es kann im Streitfall dahingestellt bleiben, ob an dem von der Rechtsprechung entwickelten ungeschriebenen Tatbestandsmerkmal "Finanzierungszusammenhang" auch nach Änderung des § 7g EStG durch das UntStRefG 2008 festzuhalten ist (vgl. dazu kritisch BFH-Urteil vom 17. Januar 2012 VIII R 48/10, BFHE 236, 341, BStBl II 2013, 952). Denn anders als bei einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe wird der Zweck des § 7g EStG, zu dessen Sicherung die Rechtsprechung den Finanzierungszusammenhang in der Vergangenheit gefordert hat, jedenfalls bei einer unentgeltlichen Betriebsübertragung gemäß § 6 Abs. 3 EStG erfüllt (so auch Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Aufl., § 7g Rz 60; Leingärtner/Wendt, Besteuerung der Landwirte, Kap. 30 Rz 87; anderer Ansicht Meyer in Herrmann/Heuer/Raupach § 7g EStG Rz 5).

17 bb) Die bei einer unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils durch § 6 Abs. 3 EStG bewirkte Buchwertfortführung dient der ertragsteuerrechtlich unbelasteten Vermögensübertragung zur Sicherung der Liquidität der nach dem Rechtsträgerwechsel fortgeführten betrieblichen Einheit und damit typischerweise der Erleichterung der Generationennachfolge (vgl. BFH-Urteil vom 9. Dezember 2014 IV R 29/14, BFHE 247, 449). Die Norm durchbricht den Grundsatz der Individualbesteuerung, indem sie die Übertragung der bei dem Rechtsvorgänger gebildeten stillen Reserven auf den Rechtsnachfolger anordnet (vgl. BFH-Urteil vom 6. Mai 2010 IV R 52/08, BFHE 229, 279, BStBl II 2011, 261, Rz 18). Allerdings ist die hier ausnahmsweise angeordnete Buchwertfortführung durch eine andere Person an die Fortführung des Betriebs gebunden, in dessen Wirtschaftsgütern die stillen Reserven ruhen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17. Dezember 2007 GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, unter D.III.6.a cc).

18 cc) Es entspricht sowohl dem Förderzweck des § 7g EStG als auch dem Zweck der Buchwertverknüpfung bei unentgeltlicher Betriebsübertragung, einen Investitionsabzugsbetrag auch dann zu gewähren, wenn die beabsichtigte Investition erst von dem Betriebsübernehmer durchgeführt werden kann. Denn der Zweck des Investitionsabzugsbetrags, die Liquidität des Betriebs im Hinblick auf zukünftige Investitionen zu erhalten, wird bei der unentgeltlichen Übertragung gemäß § 6 Abs. 3 EStG regelmäßig erreicht. Typischerweise erfolgt die unentgeltliche Betriebsübergabe, wie auch im Streitfall, im Rahmen der Generationennachfolge. Der Rechtsvorgänger wird die durch die Gewährung des Investitionsabzugsbetrags gewonnene Liquidität weiterhin in Gestalt geringerer Entnahmen zur Finanzierung der Einkommensteuer im Betrieb belassen. Der Liquiditätsvorteil kommt daher regelmäßig dem Betriebsübernehmer, der die Investition tätigen soll, zu Gute. Hierin liegt der entscheidende Unterschied zu der Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft, da in diesem Fall nicht unterstellt werden kann, dass der ursprüngliche Betriebsinhaber den Förderbetrag der Kapitalgesellschaft zur Verfügung stellt (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 250, 338, BStBl II 2015, 1007).

19 Dass eine unentgeltliche Betriebsübertragung einer investitionsbezogenen Steuervergünstigung nicht wegen des Wechsels in der Person des die Förderung Begehrenden und des Investierenden entgegensteht, zeigt auch ein Vergleich mit der Steuervergünstigung nach § 6b EStG: Das spezielle Regelungsziel des § 6 Abs. 3 EStG, die unentgeltliche Betriebsübertragung nicht ertragsteuerrechtlich zu belasten, rechtfertigt die Anwendung des § 6b EStG auch in diesem Fall (vgl. BFH-Urteil vom 22. September 1994 IV R 61/93, BFHE 176, 350, BStBl II 1995, 367, unter II.2.).

20 c) Da das FG von anderen Grundsätzen ausgegangen ist, ist sein Urteil aufzuheben.

21 3. Die Sache ist indes nicht spruchreif und deshalb zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Das FG hat es --vor dem Hintergrund seiner Rechtsansicht konsequent-- unterlassen, Feststellungen zum Vorliegen des Tatbestandsmerkmals der Investitionsabsicht des Steuerpflichtigen zu treffen.

22 a) Der Steuerpflichtige muss nach § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG die Absicht haben, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich innerhalb eines bestimmten Zeitraums anzuschaffen oder herzustellen und es danach für einen Mindestzeitraum betrieblich zu nutzen (s. oben unter II.1.). Die Begünstigung wird damit an eine in diesem Jahr zu erfüllende Bedingung --die Absicht, voraussichtlich zu investieren-- geknüpft. Ob diese Absicht zum Ende des Wirtschaftsjahres der Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags als maßgebendem Stichtag bestanden hat, lässt sich nur durch eine Prognose des künftigen Investitionsverhaltens ermitteln (s. Begründung des Gesetzentwurfs zum UntStRefG 2008, BTDrucks 16/4841, S. 52). Grundlage dieser Prüfung sind objektivierte wirtschaftliche Gegebenheiten (vgl. BFH-Urteil vom 8. Juni 2011 I R 90/10, BFHE 234, 130, BStBl II 2013, 949).

23 b) Auf die Investitionsabsicht als innere Tatsache kann lediglich anhand von äußeren Umständen (Indizien) geschlossen werden; sie darf nicht unterstellt werden. Die Erklärung des Steuerpflichtigen, er wolle das Wirtschaftsgut anschaffen, reicht insoweit nicht aus. Erforderlich ist eine Gesamtwürdigung der objektiven Umstände des Einzelfalls. Bei einem bereits aufgenommenen Betrieb werden dabei geringere Anforderungen zu stellen sein als bei einem in Gründung befindlichen Betrieb (vgl. dazu BFH-Urteil vom 4. März 2015 IV R 38/12). Die Vorlage eines Investitionsplans oder eine feste Bestellung eines bestimmten Wirtschaftsguts sind nicht erforderlich (s. Begründung des Gesetzentwurfs zum UntStRefG 2008, BTDrucks 16/4841, S. 52).

24 Wird die Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts geltend gemacht, das sich innerhalb des Gegenstands des bereits bestehenden Betriebs hält und drängen sich auch aus den sonstigen Umständen des Einzelfalls keine Zweifel an der Investitionsabsicht des Steuerpflichtigen zum maßgebenden Stichtag auf, so können diese Umstände den Schluss auf die Investitionsabsicht rechtfertigen. Erforderlich ist in jedem Fall aber eine Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls. Bei dieser tatrichterlichen Würdigung kann in Zweifelsfällen auch das spätere Verhalten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, wenn daraus Schlüsse auf die Investitionsabsicht zum maßgeblichen Zeitpunkt gezogen werden können. Eine im Investitionszeitraum tatsächlich vorgenommene Investition kann deshalb ein Beweisanzeichen für die bereits zum Bilanzstichtag erforderliche Investitionsabsicht des Steuerpflichtigen sein.

25 Die Feststellungslast für die objektiven Umstände, aus denen auf das Vorhandensein einer Investitionsabsicht geschlossen werden soll, trägt der Steuerpflichtige. Kann sich das FG unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände des Einzelfalls nicht mit der dafür erforderlichen Sicherheit davon überzeugen, dass die Investitionsabsicht zum maßgebenden Stichtag vorlag, geht dies zu Lasten des Steuerpflichtigen, der sich darauf beruft.

26 c) Steht, wie auch im Streitfall, zum maßgeblichen Bilanzstichtag bereits fest, dass der Steuerpflichtige seinen Betrieb unentgeltlich gemäß § 6 Abs. 3 EStG auf seinen Rechtsnachfolger übertragen wird, ist die Investitionsabsicht unter Heranziehung des auch dem § 6 Abs. 3 EStG innewohnenden Zwecks, die Liquidität des nach einem Rechtsträgerwechsel fortgeführten Betriebs zu sichern (u.a. BFH-Urteil vom 2. August 2012 IV R 41/11, BFHE 238, 135, Rz 36), betriebsbezogen festzustellen. Ein Investitionsabzugsbetrag kann in diesem Fall daher auch dann in Anspruch genommen werden, wenn der Steuerpflichtige bei Fortführung des Betriebs die von ihm benannten Wirtschaftsgüter selbst angeschafft oder hergestellt hätte und er zum maßgeblichen Bilanzstichtag anhand objektiver Kriterien erwarten konnte, dass die Investition nach Übertragung des Betriebs fristgemäß von seinem Rechtsnachfolger, hier dem Sohn des Klägers, zur Nutzung in dem übertragenen Betrieb vorgenommen werden würde. Auch hier kommt nach dem oben unter II.3.a Ausgeführten in Betracht, aus der später tatsächlich in dem Betrieb erfolgten Anschaffung auf die schon zum Ende des Wirtschaftsjahres der Bildung des Investitionsabzugsbetrags vorhandene Investitionsabsicht zu schließen.

27 4. Die Kostenentscheidung wird nach § 143 Abs. 2 FGO dem FG übertragen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de