Urteil vom 23. März 2016, IV R 9/14

Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrags im Anschluss an eine Außenprüfung zur Kompensation von Gewinnerhöhungen

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 4 Abs 2, EStG § 7g, EStG VZ 2009 , EStG § 7g Abs 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 17. Dezember 2013, Az: 4 K 159/13

Leitsätze

Die Gewährung eines Investitionsabzugsbetrags ist nicht deshalb ausgeschlossen, weil der Steuerpflichtige die Begünstigung im Anschluss an eine Außenprüfung zur Kompensation der von dieser ermittelten Gewinnerhöhungen geltend macht (entgegen BMF-Schreiben vom 20. November 2013 IV C 6-S 2139-b/07/10002, 2013/1044077, BStBl I 2013, 1493, Rz 26).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 18. Dezember 2013 4 K 159/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GbR, deren Gesellschafter zu je einhalb die Eheleute A und B sind. Die Klägerin erzielt aus der Haltung von Pferden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, die sie für das Regelwirtschaftsjahr vom 1. Juli bis 30. Juni nach § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres (EStG) ermittelt und die von dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) gesondert und einheitlich festgestellt werden. Den Jahresabschluss zum 30. Juni 2010 reichte sie am 25. März 2011 bei dem FA ein. Mit Bescheid für das Streitjahr 2009 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 16. Mai 2011 stellte dieses die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärungsgemäß in Höhe von ... € fest.

2 Im Anschluss an eine vom 11. September 2012 bis 18. Oktober 2012 für die Feststellungszeiträume 2007 bis 2009 durchgeführte Außenprüfung, die in diesen Jahren jeweils zu einer Erhöhung der Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft führte, machte die Klägerin für das Wirtschaftsjahr 2009/2010 einen Investitionsabzugsbetrag gemäß § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG in Höhe von 10.000 € für den am ... 2011 zum Preis von ... € angeschafften Schlepper geltend. Das FA gewährte den Investitionsabzugsbetrag nicht und begründete dies damit, dass es wegen der bereits erfolgten Anschaffung des Wirtschaftsguts an dem erforderlichen Finanzierungszusammenhang fehle. Mit geändertem Bescheid für 2009 vom 27. Dezember 2012 stellte das FA die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von ... € ohne Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrags fest.

3 Der Einspruch, den die Klägerin damit begründete, dass ein Investitionsabzugsbetrag auch nach erfolgter Anschaffung des begünstigten Wirtschaftsguts in Anspruch genommen werden könne, blieb erfolglos.

4 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt und stellte den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft unter Änderung des Gewinnfeststellungsbescheids für 2009 vom 27. Dezember 2012 und der Einspruchsentscheidung vom 22. Mai

2013 auf den Betrag fest, der sich unter Berücksichtigung eines Investitionsabzugsbetrags in Höhe von 10.000 € ergibt.

5 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Nach § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a EStG sei Voraussetzung für die steuerrechtliche Investitionsförderung, dass eine "Investitionsabsicht" im Abzugsjahr bestehen müsse. Die Begünstigung werde an eine im Jahr des Abzugs zu erfüllende Bedingung --die Absicht, voraussichtlich zu investieren-- geknüpft, und diese Absicht müsse spätestens bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags als dem maßgebenden Stichtag auch bestanden haben.

6 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

9 Das FG hat zutreffend erkannt, dass die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags nach § 7g EStG gegeben sind (dazu unten 2.). Ob auch die materiell-rechtlichen Voraussetzungen erfüllt sind, lässt sich auf Grund der vom FG getroffenen Feststellungen noch nicht abschließend entscheiden (unten 3.).

10 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).

11 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).

12 Bei Personengesellschaften oder Gemeinschaften sind § 7g Abs. 1 bis Abs. 6 EStG mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft oder die Gemeinschaft tritt (§ 7g Abs. 7 EStG).

13 2. Die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für den Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG sind erfüllt, wie das FG zu Recht angenommen hat.

14 a) Das Wahlrecht zur Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags ist ordnungsgemäß für das Wirtschaftsjahr 2009/2010 ausgeübt worden. Es gehört zu den Wahlrechten, die formell bis zum Eintritt der Bestandskraft derjenigen Steuerfestsetzung ausgeübt werden können, auf welche sie sich auswirken sollen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. Januar 2012 VIII R 48/10, BFHE 236, 341, BStBl II 2013, 952, Rz 7, m.w.N.). Der Abzug erfolgt im Unterschied zur früheren Rechtslage bei der Rücklage (Ansparabschreibung) nach § 7g Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. vor der Änderung durch das Unternehmensteuerreformgesetz (UntStRefG) 2008 vom 14. August 2007 --BGBl I 2007, 1912-- (EStG a.F.) außerbilanziell und unterliegt daher nicht den Voraussetzungen für eine Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 EStG.

15 b) Der Ausübung des Wahlrechts stand nicht entgegen, dass es nicht bereits in der ursprünglichen Steuererklärung, sondern erst nachträglich im Anschluss an die Außenprüfung ausgeübt worden ist. Ein Investitionsabzugsbetrag kann auch zu dem Zweck in Anspruch genommen werden, eine nach den Ergebnissen der Außenprüfung

eintretende Gewinnerhöhung zu kompensieren (gleicher Ansicht BFH-Urteil vom 17. Juni 2010 III R 43/06, BFHE 230, 517, BStBl II 2013, 8, Rz 21, zu § 7g EStG a.F., und Görke, Finanz-Rundschau 2014, 158, 161 f.; anderer Ansicht Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 20. November 2013 IV C 6-S 2139-b/07/10002, 2013/1044077, BStBl I 2013, 1493, Rz 26).

16 Diese Auslegung folgt aus dem § 7g EStG tragenden Normzweck der Finanzierungserleichterung. Diese Vorschrift ermöglicht die Vorverlagerung von Abschreibungspotenzial in ein Wirtschaftsjahr vor Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsguts und soll dadurch 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, S. 51). Dieser Gesetzeszweck wird auch bei Zulassung der nachträglichen Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags durch die Änderung der bereits beim FA eingereichten Gewinnermittlung verwirklicht. Mit Hilfe des die Steuer des Abzugsjahres mindernden Abzugsbetrags können die dadurch freigewordenen liquiden Mittel produktiv verwendet oder zur Tilgung von Verbindlichkeiten eingesetzt werden. Das kann auch der Fall sein, wenn sich der Abzugsbetrag erst geraume Zeit später unmittelbar auf die Liquidität des Betriebs auswirkt. Einen rechnerischen Nachvollzug der Investitionserleichterung hat der BFH bisher weder vorgenommen noch gefordert (BFH-Urteile in BFHE 236, 341, BStBl II 2013, 952, Rz 19 f.; vom 24. Oktober 2012 I R 13/12; vgl. zu § 7g EStG a.F. auch BFH-Urteil in BFHE 230, 517, BStBl II 2013, 8, Rz 21 "auch nach einer Betriebsprüfung"). Den in Rede stehenden Voraussetzungen des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nrn. 2 und 3 EStG ist gerade keine Anknüpfung an ein konkretes Ansparen oder eine bestimmte andere Weise der Finanzierung zu entnehmen (BFH-Urteil vom 24. Oktober 2012 I R 13/12).

17 3. Ob die materiellen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags erfüllt sind, kann der Senat anhand der bisher getroffenen Feststellungen des FG nicht abschließend entscheiden.

18 a) In materieller Hinsicht ist Voraussetzung für den Investitionsabzugsbetrag, dass das anzuschaffende oder herzustellende Wirtschaftsgut die Voraussetzungen des § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG erfüllt, dass der Betrieb die Größenmerkmale des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG nicht überschreitet und dass der Steuerpflichtige die in § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a und b EStG genannten Absichten (Investitions- und Nutzungsabsicht) verfolgt sowie in den dem FA einzureichenden Unterlagen die in § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG geforderten Angaben macht. Darüber hinaus bedarf es weder in objektiver noch in subjektiver Hinsicht eines Finanzierungszusammenhangs zwischen Steuervergünstigung und geplanter Investition.

19 aa) Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass es einer einschränkenden Auslegung des § 7g EStG durch zusätzliche Prüfung eines Finanzierungszusammenhangs nach der Neufassung der Vorschrift durch das UntStRefG 2008 nicht mehr bedarf.

20 Funktion der von der Rechtsprechung aus dem Gesetzeszweck des § 7g EStG a.F. hergeleiteten Voraussetzung des Finanzierungszusammenhangs war es, solche nicht förderungswürdigen Fälle auszusondern, in denen die Rücklage (Ansparabschreibung) zur Steuergestaltung genutzt wurde, ohne tatsächlich dem Zweck der Investitionserleichterung zu dienen (BFH-Urteil in BFHE 236, 341, BStBl II 2013, 952, Rz 11).

21 Mit der Neufassung durch das UntStRefG 2008 ist § 7g EStG um ausdrückliche Tatbestandsmerkmale ergänzt worden, die für derartige Fälle die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung verhindern sollen. Zum einen ist nach § 7g Abs. 3 EStG bei unterbliebener Investition die ursprüngliche Gewinnminderung im Rahmen der Steuerfestsetzung oder der gesonderten Feststellung für das Abzugsjahr rückgängig zu machen. Damit wird in der Regel kein Anreiz mehr dafür bestehen, den Investitionsabzugsbetrag auch dann in Anspruch zu nehmen, wenn tatsächlich keine Investitionsabsicht besteht. Zum anderen setzt § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a EStG nunmehr ausdrücklich voraus, dass der Steuerpflichtige im Jahr der Geltendmachung des Investitionsabzugs beabsichtigt, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich im Investitionszeitraum anzuschaffen bzw. herzustellen. Diese Absicht ist im Einzelfall festzustellen (dazu unten 3.b). Die Prüfung eines Finanzierungszusammenhangs zur Verhinderung einer zweckwidrigen Inanspruchnahme der Steuervergünstigung ist daher entbehrlich (ebenso schon BFH-Urteil in BFHE 236, 341, BStBl II 2013, 952, Rz 11; vgl. auch BRDrucks 121/15 vom 27. März 2015 zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, S. 46: Missbräuchliche Gestaltungen seien grundsätzlich ausgeschlossen).

22 bb) Nach den Umständen des Streitfalls wäre im Übrigen auch ein Finanzierungszusammenhang i.S. der von der Rechtsprechung zu § 7g EStG a.F. entwickelten Kriterien gegeben.

23 Insbesondere lässt sich --entgegen der Auffassung des FA-- aus dem BFH-Urteil vom 29. April 2008 VIII R 62/06 (BFHE 221, 211, BStBl II 2008, 747, zu § 7g EStG a.F.) nichts Abweichendes entnehmen. Gegenstand jenes Verfahrens war die Frage, ob eine Ansparrücklage allein zur Kompensation höherer Einkünfte, die zum Übersteigen der Einkommensgrenze für die Begünstigung nach § 10e EStG führten, gebildet werden durfte. Anders als im Streitfall beruhte jene Investition nicht auf dem Zweck der Ansparabschreibung, die Investition zu erleichtern, sondern nach den bindenden tatsächlichen Feststellungen in jenem Verfahren auf rein nicht investitionsbezogenen, privaten Gründen, mithin auf einem mit dem vorliegenden Fall nicht vergleichbaren Sachverhalt.

24 Ebenso wenig ist der BFH-Beschluss vom 29. September 2006 XI B 136/05 (BFH/NV 2007, 40) einschlägig, weil in jenem Verfahren die Rücklagenbildung aus anderen Gründen --wegen der Investition noch in dem Jahr, für das die Rücklage geltend gemacht wurde-- abgelehnt worden war.

25 b) Die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags hat das FG bejaht. Dabei ist es allerdings zu Unrecht davon ausgegangen, dass die erforderliche Investitionsabsicht bereits wegen der fristgemäßen Durchführung der Investition zu bejahen sei.

26 aa) 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. 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 (BFH-Urteil vom 8. Juni 2011 I R 90/10, BFHE 234, 130, BStBl II 2013, 949).

27 bb) 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).

28 Wird die Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts geltend gemacht, das sich innerhalb des Gegenstands des bereits bestehenden Betriebs hält und drängen sich auch aus sonstigen Umständen keine Zweifel an der Investitionsabsicht des Steuerpflichtigen zum maßgebenden Stichtag auf, so können diese Umstände den Schluss auf die Investitionsabsicht rechtfertigen. Bei der tatrichterlichen Würdigung der Umstände kann in Zweifelsfällen auch das spätere Verhalten des Steuerpflichtigen miteinbezogen werden. Daher kann die im Investitionszeitraum tatsächlich vorgenommene Investition ein Beweisanzeichen für die zum maßgebenden Bilanzstichtag bestehende Investitionsabsicht sein. Starre Regeln für die Würdigung und Gewichtung der einzelnen Umstände gibt es allerdings nicht.

29 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 hierauf beruft.

30 cc) Danach hat das FG die Tatsache, dass es im Investitionszeitraum zu der Investition gekommen ist, zu Unrecht bereits als Nachweis der zum Ende des Wirtschaftsjahres 2009/2010 bestehenden Investitionsabsicht ausreichen lassen. Es hätte sie lediglich als Indiz berücksichtigen dürfen, das umso stärker ist, je geringer der zeitliche Abstand zwischen dem Ablauf des Wirtschaftsjahres, für das der Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wird, und der tatsächlichen Investition ausfällt. Ob der VIII. Senat des BFH in seinem Urteil in BFHE 236, 341, BStBl II 2013, 952 davon ausgegangen ist, dass eine Vermutung für die Absicht zum Ende eines Wirtschaftsjahres besteht, wenn die Investition vor Ablauf des Folgejahres vorgenommen worden ist, kann der Senat nicht sicher erkennen.

31 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Das Verfahren ist an das FG zurückzuverweisen, damit es Feststellungen zum Vorliegen der Investitionsabsicht zum Ende des Wirtschaftsjahres 2009/2010 im zweiten Rechtsgang nachholen kann.

32 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de