

Zeitspanne zur Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrags

Ob eine „künftige“ Anschaffung i. S. d. § 7g EStG gegeben ist, ist aus der Sicht am Ende des Gewinnermittlungszeitraums zu beurteilen, für den der Investitionsabzugsbetrag geltend gemacht wird. Das hieraus resultierende Wahlrecht gem. § 7g EStG kann noch nach Einlegung eines Einspruchs ausgeübt werden. Schafft der Steuerpflichtige ein Wirtschaftsgut an, bevor er dafür mit seiner Steuererklärung oder mit einem nachfolgenden Einspruch einen Investitionsabzugsbetrag geltend macht, ist es nicht erforderlich, dass er im Zeitpunkt der Anschaffung die Absicht hatte, den Investitionsabzugsbetrag in Anspruch zu nehmen.

In diesen Leitsätzen ist das Urteil des BFH vom 17.01.2012 – VIII R 48/10 zusammengefasst, dessen wesentliche Inhalte wir Ihnen im Folgenden vorstellen.

Grundsätze des § 7g EStG

Nach ständiger BFH-Rechtsprechung (zur Ansparrücklage) gehört die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags zu den zeitlich unbefristeten Wahlrechten, die formell bis zur Bestandskraft der Steuerfestsetzung ausgeübt werden können, auf die sie sich auswirken sollen (BFH, Urt. v. 17.06.2010 – III R 43/06, NV; v. 21.09.2005 – X R 32/03, BStBl II 2006, 66).

Ein Investitionsabzugsbetrag wird für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens gewährt. Maßgeblich ist dabei die Sicht am Ende des Wirtschaftsjahres, für das der Steuerpflichtige den Investitionsabzugsbetrag geltend macht. Zum zeitlichen Rahmen trifft der BFH zwei relevante Aussagen:

- Die aus dieser Sicht „künftige“ Anschaffung kann bei Abgabe der Steuererklärung für das Abzugsjahr zwischenzeitlich – wie im Streitfall – bereits erfolgt sein.
- Es ist für die Gewährung des Abzugsbetrags grundsätzlich nicht von Bedeutung, ob die Investition im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung tatsächlich schon vorgenommen war (BFH, Urt. v. 08.06.2011 – I R 90/10, NV). Diesem Urteil zufolge können zudem bereits eingereichte Unterlagen noch im Einspruchs- bzw. Klageverfahren vervollständigt werden, denn Steuerpflichtige üben eventuell bestehende Wahlrechte i. d. R. erstmals mit ihrer Steuererklärung aus. Dabei kann es nicht darauf ankommen, ob diese Steuererklärung im zeitlichen Rahmen der gesetzlichen Abgabefrist oder aber verspätet, ggf. sogar erst im Einspruchsverfahren gegen einen Schätzungsbescheid den Finanzbehörden zugänglich gemacht wurde. Insbesondere berührt der nicht bestandskräftig gewordene Schätzungsbescheid nicht das Recht, ein Wahlrecht durch nachträgliche Unterlagen oder Anträge konkret auszuüben.

Nach diesen Grundsätzen kann der Investitionsabzugsbetrag nicht mit der Begründung versagt werden, es fehle an dem notwendigen Finanzierungszusammenhang zwischen der Investition (im Urteilsfall Anschaffung eines Pkw) und der aus dem geltend gemachten Abzugsbetrag resultierenden Steuererleichterung. Dabei kann nach Auffassung des BFH dahinstehen, ob die aus dem Gesetzeszweck hergeleitete Voraussetzung des Finanzierungszusammenhangs nach der Rechtsprechung zur Ansparrücklage bei Anwendung und Auslegung der neuen Vorschrift des § 7g EStG nach der Änderung durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 noch erforderlich ist. Die Verwaltung sieht das offenbar so (BMF-Schreiben v. 08.05.2009 – IV C 6 – S 2139-b/07/10002, BStBl I 2009, 633 Rz. 19). Funktion dieses Merkmals war es, solche Fälle auszusondern, in denen die Ansparrücklage zur Steuergestaltung genutzt wurde, ohne tatsächlich dem Zweck der Investitionserleichterung zu dienen. Nach § 7g Abs. 3 EStG ist der ursprüngliche Betriebsausgabenabzug bei unterbliebener Investition mit Verzinsung nunmehr wieder rückgängig zu machen. Damit ist aber regelmäßig der Anreiz entfallen,

den Investitionsabzugsbetrag auch dann in Anspruch zu nehmen, wenn keine Investitionsabsicht besteht. Daher erscheint die Prüfung eines Finanzierungszusammenhangs zur Verhinderung einer zweckwidrigen Inanspruchnahme der Steuervergünstigung entbehrlich.

Zeitlicher Rahmen

Der Auffassung, dass bereits im Zeitpunkt der Investition die Absicht zur Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags bestanden haben muss, um den erforderlichen Finanzierungszusammenhang herzustellen, ist laut BFH nicht zu folgen. Eine im Vorfeld der Investition schon zu fassende Absicht späterer Wahlrechtsausübung nach § 7g EStG wird vom Gesetz nicht gefordert. Als subjektive Tatbestandsvoraussetzungen für die Gewährung des Abzugsbetrags sind ab 2007 nur erforderlich

- die generelle Investitionsabsicht,
- die Absicht, das begünstigte Wirtschaftsgut überwiegend betrieblich nutzen zu wollen, und
- die persönliche Entscheidung zur Wahlrechtsausübung.

Im Gesetz sind zusätzliche subjektive Kriterien nicht geregelt. Ein im Gesetz nicht geregeltes zusätzliches subjektives Kriterium in Form einer Absicht zur Inanspruchnahme des Abzugsbetrags würde im Übrigen dem Gesetzeszweck zuwiderlaufen, durch die Vorverlagerung von Abschreibungspotential die wirtschaftsgutbezogene Investitionstätigkeit kleiner und mittlerer Unternehmen zu fördern. Insoweit ist der Finanzierungszusammenhang auch nicht deshalb zu verneinen, weil der Kläger den Investitionsabzugsbetrag erst im Einspruchsverfahren beantragt hat. Das Wahlrecht nach § 7g EStG kann grundsätzlich bis zur Bestandskraft der Steuerfestsetzung ausgeübt werden, was übrigens auch der Verwaltungsauffassung entspricht (BMF-Schreiben v. 08.05.2009 – IV C6 – S 2139-b/07/10002, BStBl I 2009, 633). Nach Rz. 19 des Schreibens ist der Finanzierungszusammenhang auch dann anzunehmen wenn nach der erstmaligen Steuerfestsetzung innerhalb der Einspruchsfrist ein Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen oder geändert wird.

Zudem definiert der BFH den Finanzierungszusammenhang nicht als eine am Zahlungsfluss orientierte Größe im Sinne eines konkreten Ansparens oder einer bestimmten anderen Weise der Finanzierung. § 7g EStG will die Wettbewerbssituation kleiner und mittlerer Betriebe dadurch verbessern, dass deren Liquidität und Eigenkapitalbildung unterstützt und ihre Investitions- und Innovationskraft gestärkt werden (BFH, Urt. v. 29.04.2008 – VIII R 62/06, BStBl II 2008, 747). Denn durch die Steuerminderung im Abzugsjahr können freiwerdende liquide Mittel produktiv verwendet oder zur Schuldentilgung eingesetzt werden. Dieser Zweck wird auch erfüllt, wenn der Abzugsbetrag sich erst geraume Zeit später auf die Liquidität des Betriebs auswirkt, etwa weil der Steuerbescheid längere Zeit auf sich warten lässt.

Bisher hat der BFH einen Finanzierungszusammenhang erst dann verneint, wenn

- im Zeitpunkt der Geltendmachung keine Investition mehr durchführbar ist, weil der Betrieb bereits aufgegeben bzw. veräußert (BFH, Urt. v. 13.05.2004 – IV R 11/02, NV) oder der Entschluss hierzu gefasst war (BFH, Urt. v. 20.12.2006 – X R 31/03, BStBl II 2007, 862),
- der Abzugsbetrag nach Ablauf des Investitionszeitraums geltend gemacht wird, ohne dass tatsächliche Investitionen durchgeführt wurden, oder
- der Abzug so kurze Zeit vor Ablauf des Investitionszeitraums geltend gemacht wird, dass der Steuerpflichtige nicht damit rechnen kann, die Investition noch rechtzeitig durchzuführen.

Nach diesen Maßstäben war im Urteilsfall der Finanzierungszusammenhang zwischen Abzugsbetrag und Investition (Anschaffung des Pkw) gegeben, weil die begünstigte Investition tatsächlich durchgeführt und damit der Subventionszweck des § 7g EStG erfüllt ist. Die Investitionsabsicht ergibt sich aus der tatsächlichen Anschaffung des Wirtschaftsguts, wenn die nahezu ausschließliche betriebliche Nutzung in Aussicht gestellt wird.

In eigener Sache:

Am **Freitag, den 08.06.2012** ist unsere Kanzlei geschlossen.

Ihre Steuerberater

Steuertermine Juni 2012

11.06. Umsatzsteuer für Monatszahler

11.06. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler

11.06. Einkommen- Körperschaft- und Kirchensteuer