
Datum: 08.02.2012
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 3035/10 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2012:0208.11K3035.10E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

- Tatbestand 1
- Streitig ist, ob dem Kläger im Streitjahr 2008 ein Investitionsabzugsbetrag gem. § 7g des Einkommensteuergesetzes (EStG) zusteht. 2
- Der Kläger ist Rechtsanwalt. Er erzielte neben Einkünften aus seiner anwaltlichen Tätigkeit u.a. auch Einkünfte aus der Vermietung eines Reiterhofes in M.. In der Einkommensteuererklärung 2008 erklärte er außerdem Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./ 48.000 EUR aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage in M.. Diese ergaben sich aus einem von dem Kläger geltend gemachten Investitionsabzugsbetrag von 40% von 120.000 EUR. 3
- Tatsächlich bestellte der Kläger im Jahr 2010 eine Photovoltaikanlage. Außerdem erteilte er den Auftrag zur Errichtung einer Halle. Mit dem Bau wurde im Jahr 2010 begonnen. Die Anlage wurde vor dem 30. Juni 2010 fertiggestellt und in Betrieb genommen. Hierbei handelt es sich um eine Photovoltaikanlage, die auf einer bestehenden Reithalle sowie dem neu errichteten Reitstall und der Lagerhalle installiert wurde. Die Anlage hat eine Kapazität von ca. 200 Kw bei einem Preis von 2.500 EUR/Kw. 4
- Der Beklagte setzte die Einkommensteuer 2008 mit Bescheid vom 29. März 2010 fest. Dabei berücksichtigte er Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Klägers in Höhe von 0 EUR. In den 5

Erläuterungen des Bescheides führte er unter Hinweis auf Tz. 29 des BMF-Schreibens vom 8. Mai 2009 (Az. IV C 6-S 2139-b/07/10002, 2009/0294464) aus, dass eine Berücksichtigung der "für die Photovoltaikanlage in M. gebildeten Rücklage nach § 7g EStG" nicht möglich sei. Entsprechende Nachweise seien nicht vorgelegt worden.

Hiergegen richtete sich der Einspruch des Klägers. Der geltend gemachte Investitionsabzug beziehe sich – so der Kläger – auf die Errichtung einer Photovoltaikanlage auf dem Reitstall in M.. Aus diesem Objekt erziele er bislang Vermietungseinkünfte. Die Nutzung der Photovoltaikanlage sei letztlich Ausfluss der Vermietungstätigkeit. Die Investition erfolge im Zusammenhang mit dem Vermietungsobjekt. Bei diesem Vorhaben handele es sich daher offensichtlich nicht um eine Betriebsneugründung, auf die sich das zitierte BMF-Schreiben beziehe. 6

Der Kläger legte hierzu zwei Angebote der Firma I. vom 18. Dezember 2009 vor. Ein Angebot bezog sich auf eine Photovoltaikanlage (45,36 Kwp, 2.181,83 EUR/Kwp, Grundpreis: 98.967,87 EUR netto, optionale Leistungen: 14.505,20 EUR netto), das andere Angebot auf die Errichtung einer Halle (Angebotssumme: 98.238,00 EUR netto). Wegen der Einzelheiten wird auf die Angebote Bezug genommen. Die Errichtung einer Heu- und Strohlagerhalle sei – so der Kläger – seit geraumer Zeit zur Arrondierung des Gesamtgeländes geplant. Mit der Auslastung des Reitstalles lasse sich das Bauvorhaben nunmehr realisieren. In der Wirtschaftlichkeitsberechnung für die Investition sei die Errichtung einer Photovoltaikanlage von Anfang an berücksichtigt worden. Das belege, dass sie auch von Anfang an beabsichtigt gewesen sei. 7

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 13. Juli 2011 zurück. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes – so der Beklagte – müsse die voraussichtliche Investition hinreichend konkretisiert sein. In den Fällen der Anschaffung einer wesentlichen Betriebsgrundlage eines noch zu eröffnenden Betriebes bedeute dies, dass das Wirtschaftsgut am maßgeblichen Stichtag bereits verbindlich bestellt worden sein müsse. Hieran fehle es, denn der Kläger habe am 18. Dezember 2009 lediglich ein Angebot eingeholt. 8

Die hiergegen gerichtete Klage begründet der Kläger im Wesentlichen ergänzend damit, dass der Beklagte verkenne, dass die Konzeption des § 7g EStG durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 grundlegend geändert worden sei. Durch die ab 2007 geltende Neuregelung könne nur noch ein Investitionsabzugsbetrag und damit eine Gewinnminderung geltend gemacht werden. Werde die Investition nicht durchgeführt, so sei der Abzugsbetrag zu korrigieren, d.h. die Gewinnminderung rückgängig zu machen. Zudem sei die Steuernachzahlung zu verzinsen. Eine Sonderregelung für Existenzgründer bestehe nicht mehr. Der Gesetzgeber habe ausdrücklich hervorgehoben, dass im Rahmen der Neuregelung auf die sog. Existenzgründerrücklage verzichtet werden könne. Damit könne nur gemeint sein, dass auch auf entsprechende Sonderregelungen für einen Investitionsabzugsbetrag in Jahren vor der Betriebseröffnung verzichtet werden könne. 9

Aus dem im Klageverfahren eingereichten Angebot der Firma T1. vom 19. November 2008 über die Errichtung einer Photovoltaikanlage auf der bestehenden Reithalle (122,5 Kw; ca. 3.700 EUR/Kw, Angebotssumme brutto: 544.121,55 EUR) ergebe sich, dass er bereits im Streitjahr eine entsprechende Investitionsabsicht gehabt habe. Für ihn habe Ende 2008 festgestanden, dass er eine entsprechende Investition tätigen werde. Offen seien allerdings die konkrete Umsetzung und der Zeitpunkt der Investition gewesen. Aus dem Angebot sei ersichtlich gewesen, dass Ende 2008 mit sinkenden Investitionskosten zu rechnen gewesen sei. Vor diesem Hintergrund habe er zunächst auch eine kleinere Investitionslösung auf dem 10

vorhandenen Gebäude vorgezogen (ca. 60 Kw). Für diese Investition sei der Investitionsabzug beantragt worden. Im Laufe des Jahres 2009 habe sich in Gesprächen mit Kreditinstituten herausgestellt, dass diese neben der Photovoltaikanlage auch eine Investition in eine noch zu errichtende Lagerhalle bzw. einen Reitstall zu 100% finanzieren würden. Dadurch habe sich die Gesamtinvestition zeitlich in das Jahr 2010 hinausgezögert.	
Über die vorgelegten Unterlagen hinaus stünden keine weiteren Nachweise zur Verfügung.	11
Der Kläger beantragt sinngemäß,	12
den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 29. März 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. Juli 2010 zu ändern und die Einkommensteuer unter Berücksichtigung eines Investitionsabzugsbetrages in Höhe von 48.000 EUR niedriger festzusetzen.	13
Der Beklagte beantragt,	14
die Klage abzuweisen.	15
Er ist der Auffassung, dass die zur Vorgängervorschrift des § 7g EStG ergangene Rechtsprechung weiterhin anwendbar sei. Auch nach der aktuellen Rechtslage sei eine Konkretisierung der Investitionsabsicht erforderlich. Für Fälle der Betriebseröffnung sei daher eine verbindliche Bestellung zu verlangen.	16
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Gerichtsakte und die Verwaltungsvorgänge des Beklagten verwiesen.	17
Entscheidungsgründe	18
Der Senat konnte mit Einverständnis der Beteiligten gem. § 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ohne mündliche Verhandlung entscheiden.	19
Die Klage ist unbegründet.	20
Der Beklagte hat die Berücksichtigung eines Investitionsabzugsbetrags im Ergebnis zu Recht versagt, da der Kläger eine bereits im Streitjahr bestehende Investitionsabsicht nicht dargetan und nachgewiesen hat.	21
Gemäß § 7g Abs. 1 S. 1 EStG in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung können Steuerpflichtige für die künftige Anschaffung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens bis zu 40% der voraussichtlichen Anschaffungskosten gewinnmindernd abziehen (Investitionsabzugsbetrag). Voraussetzung ist dafür nach § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG unter anderem, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich in den dem Abzugsjahr folgenden drei Wirtschaftsjahren anzuschaffen.	22
Nach dem Gesetzeswortlaut muss der Steuerpflichtige im Jahr der Geltendmachung des Investitionsabzugs beabsichtigen, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich (in einem bestimmten Zeitrahmen, dem sog. Investitionszeitraum) anzuschaffen bzw. herzustellen. Die Begünstigung wird damit an eine in diesem Jahr zu erfüllende Bedingung, nämlich die Absicht, voraussichtlich zu investieren, geknüpft. Ob diese Absicht zum Ende des Wirtschaftsjahres der Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrages als maßgebendem Stichtag bestanden hat, lässt sich nur durch eine Prognose der Investitionstätigkeit auf der	23

Grundlage objektiver wirtschaftlicher Gegebenheiten überprüfen (vgl. BFH Urteil vom 8. Juni 2011, I R 90/10, BFH/NV 2011, 375; s.a. Begründung des Gesetzentwurfs, BTDrucks. 16/4841, S. 52).

Die von der gesetzlichen Neuregelung ab 2007 erstmals (ausdrücklich) geforderte Investitionsabsicht stellt nach Auffassung des Senates eine Verschärfung gegenüber der Vorgängervorschrift dar (vgl. auch Kulosa in Schmidt, EStG, 30. Aufl. 2011, § 7g Rz. 13). Sie zwingt dazu, insbesondere in den Fällen der Betriebseröffnung auch weiterhin einen Nachweis der Investitionsabsicht zu verlangen. 24

Allerdings führt dies aus Sicht des Senates nicht dazu, dass in den Fällen der Betriebseröffnung ein entsprechender Nachweis allein durch eine verbindliche Bestellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen geführt werden kann. Vielmehr kann im Einzelfall das Bestehen einer Investitionsabsicht auch aufgrund anderer Indizien feststellbar sein (so wohl auch Kulosa aaO, Rz. 14). Der Nachweis für die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals "beabsichtigt" kann mithin bei noch zu eröffnenden Betrieben auch anders als durch eine verbindliche Bestellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen erbracht werden (vgl. auch FG Nürnberg Urteil vom 28. Juli 2011, 7 K 655/10, StE 2011, 643; FG München Urteil vom 26. Oktober 2010, 2 K 655/10, EFG 2011, 521; FG Niedersachsen Urteil vom 3. Mai 2011, 13 K 12121/10, EFG 2011, 1601). 25

Wie bzw. in welcher Form der Nachweis der Investitionsabsicht in den Fällen der Betriebseröffnung zu erfolgen hat, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab. Erforderlich ist allerdings, dass aufgrund objektiver, äußerer Umstände erkennbar ist, dass ein Investitionsentschluss gefasst worden ist. Mithin muss anhand der Darlegungen und Nachweise feststellbar sein, dass der Steuerpflichtige ernsthaft und endgültig zur Anschaffung des Wirtschaftsgutes entschlossen war, und zwar in dem Jahr der Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrages. Besteht hingegen lediglich eine vage Investitionsplanung, die noch nicht zu einem konkreten Investitionsentschluss gereift ist, fehlt es an einer hinreichenden Investitionsabsicht. Liegt zwar ein Investitionsentschluss vor, ist dieser aber vom Eintritt bestimmter Bedingungen abhängig, so können sich im Einzelfall ebenfalls Zweifel am Bestehen einer Investitionsabsicht ergeben. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Bedingungseintritt eher unwahrscheinlich ist. Gleiches gilt in Bezug auf den Investitionszeitpunkt. Ist der Steuerpflichtige zwar grundsätzlich entschlossen, das fragliche Wirtschaftsgut anzuschaffen, ist aber der Investitionszeitpunkt völlig offen, so kann ein Investitionsabzugsbetrag regelmäßig ebenfalls nicht gewährt werden, und zwar auch dann nicht, wenn das Wirtschaftsgut später tatsächlich innerhalb der gesetzlichen Investitionsfrist von drei Jahren angeschafft wird. Denn wie sich aus dem gesetzlichen Erfordernis der Investitionsabsicht ergibt, ist es auch in Anschaffungsfällen nicht allein in das Belieben des Steuerpflichtigen gestellt, wann er den Investitionsabzugsbetrag in Anspruch nehmen kann. Vielmehr verlangt das Gesetz auch dann, wenn es tatsächlich zur Anschaffung kommt, dass der Steuerpflichtige im Jahr der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages schon (oder jedenfalls noch) eine entsprechende Investitionsabsicht hatte. 26

Hiernach war ein Investitionsabzugsbetrag im Streitfall nicht zu gewähren. Der Senat konnte nicht feststellen, dass der Kläger bereits im Streitjahr eine entsprechende Investitionsabsicht hatte. 27

Im Streitfall gelten die Grundsätze für noch zu eröffnende Betriebe. Der Betrieb einer Photovoltaikanlage führt erstmals zu gewerblichen Einkünften des Klägers. Er steht nicht im Zusammenhang mit dessen Vermietungstätigkeit. 28

Der Senat kann nicht feststellen, dass der Kläger bereits im Jahr 2008 beabsichtigt hat, in den folgenden drei Wirtschaftsjahren eine Photovoltaikanlage anzuschaffen. Denn zu diesem Zeitpunkt standen weder der konkrete Umfang der Investition noch deren Zeitpunkt fest.

Zwar hat der Kläger am 19. November 2008 ein Angebot der Firma T1. über die Errichtung einer Photovoltaikanlage auf der bestehenden Reithalle (Leistung 122,5 Kw) eingeholt. Hieraus folgt allerdings nicht, dass er bereits im Jahr 2008 eine hinreichend konkrete Investitionsabsicht besessen hat. Ein solcher Entschluss kann im Streitfall nicht allein aus der Vorlage jenes einzelnen Angebotes aus dem Jahr 2008 hergeleitet werden. Das Angebot belegt lediglich, dass sich der Kläger mit der Anschaffung einer entsprechenden Anlage beschäftigt hat, es besagt allerdings nichts darüber, ob er sich bereits zur Anschaffung entschlossen hatte oder aber noch in der Phase der Entscheidungsfindung war und hierzu "den Markt" beobachtete. 30

Im Streitfall spricht alles dafür, dass der Kläger im Jahr 2008 lediglich "den Markt" beobachtet und für sich geprüft hat, ob eine entsprechende Investition wirtschaftlich machbar und sinnvoll ist. Der Kläger mag zu diesem Zeitpunkt zwar bei Eintritt bestimmter finanzieller Rahmenbedingungen bereit gewesen sein, eine Photovoltaikanlage anzuschaffen. Insoweit bestand allerdings allenfalls eine bedingte Investitionsabsicht des Klägers, denn sowohl der Investitionsumfang (Kapazität der Anlage, Art und Umfang neu zu errichtender Gebäude) als auch der Zeitpunkt der Investition waren im Jahr 2008 noch offen. Dies hat der Kläger selbst ausdrücklich bestätigt. 31

Hinzu kommt der Umstand, dass das Angebot der Firma T1. aus dem Jahr 2008 mit einem Investitionsvolumen von etwa 544.000 EUR offenbar nicht Grundlage für den Investitionsabzugsbetrag war, der von einer Investition in Höhe von 120.000 EUR ausging. Insoweit liegt es nahe anzunehmen, dass Grundlage für den Investitionsabzugsbetrag das im Jahr 2009 eingeholte Angebot war, so dass auch dieser Umstand dafür spricht, dass der Kläger erst im Jahr 2009 einen konkreten Investitionsentschluss gefasst hat. 32

Gegen eine bereits im Jahr 2008 bestehende Investitionsabsicht des Klägers spricht schließlich auch, dass der Kläger in der weiteren Folge gerade nicht zeitnah – d.h. zu Beginn des Jahres 2009 –, sondern erst nach einer weiteren Marktbeobachtung und zusätzlich veranlasst durch günstige Finanzierungsmöglichkeiten tatsächlich erst im Jahr 2010 investiert hat, und zwar in eine Anlage, die sich sowohl in Bezug auf die Kapazität als auch die baulichen Rahmenbedingungen deutlich von der Ende 2008 angebotenen Anlage unterscheidet. 33

Dass der Kläger im Jahr 2010 – und damit innerhalb der gesetzlichen Investitionsfrist - tatsächlich eine Photovoltaikanlage angeschafft hat, steht dem Ergebnis nicht entgegen. Denn allein die Tatsache der Anschaffung einer Photovoltaikanlage und ein aus dem Jahr 2008 stammendes Angebot über eine – von ihrer Kapazität durchaus abweichende Anlage - genügen nicht, um auf eine bereits im Jahr 2008 bestehende Investitionsabsicht zu schließen. 34

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 35

Die Revision war nicht zuzulassen. Die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO lagen nicht vor. Der Senat ist unter Würdigung der Umstände des Einzelfalls zu dem Ergebnis gelangt, dass eine Investitionsabsicht nicht feststellbar ist. 36

