

Zinslauf bei rückwirkendem Wegfall einer Voraussetzung für den Investitionsabzugsbetrag

1. Der Wegfall der Investitionsabsicht vor Ablauf der Investitionsfrist hat zur Folge, dass die Gewinnminderung durch den Investitionsabzugsbetrag rückgängig zu machen ist.

2. Die aus diesem Grund festgesetzte Einkommensteuer war vor Inkrafttreten des § 7g Abs. 3 Satz 4 EStG i.d.F. des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 26. Juni 2013 nach § 233a Abs. 2a AO zu verzinsen.

AO § 233a

EStG § 7g Abs. 3 und Abs. 4

Urteil vom 11. Juli 2013 IV R 9/12

Vorinstanz: Niedersächsisches FG vom 5. Mai 2011 1 K 266/10

Gründe

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte zu 1. (Klägerin) unterhält in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG einen Zimmerei- und Dachdeckerbetrieb. Der Kläger und Revisionsbeklagte zu 2. (Kläger) ist als einziger Kommanditist allein am Vermögen der Klägerin beteiligt. Mit der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2007 machte die Klägerin für das dem Kalenderjahr entsprechende Wirtschaftsjahr 2007 Investitionsabzugsbeträge nach § 7g Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes (UntStRefG) 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912) --EStG-- geltend. U.a. beanspruchte die Klägerin einen Investitionsabzugsbetrag von 6.400 € für die Anschaffung von Schiebetoren (geplant für 2009) und von 14.000 € für die Anschaffung eines Kastenwagens (geplant für 2010). Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) gab dem Antrag statt und berücksichtigte die Investitionsabzugsbeträge bei Erlass des Feststellungsbescheids 2007.
- 2 Mit der am 15. Juni 2010 abgegebenen Feststellungserklärung 2009 legte die Klägerin eine Anlage zur Bilanz auf den 31. Dezember 2009 vor, in der die beiden genannten Investitionsabzugsbeträge "nach § 7g Abs. 2 EStG" aufgelöst wurden. Das FA erließ daraufhin am 23. August 2010 einen nach § 7g Abs. 3 EStG geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2007, mit dem der Gewinn um 20.400 € erhöht wurde.
- 3 Hiergegen erhob die Klägerin Einspruch mit der Begründung, Rechtsgrundlage für den Bescheid müsse § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) sein. Dies habe zur Folge, dass von den Gesellschaftern zu leistende Nachzahlungen nach § 233a

Abs. 2a AO erst ab dem 15. Monat nach Eintritt des zur Änderung führenden Ereignisses zu verzinsen seien. Das FA wies den Einspruch zurück. Unter Berufung auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 8. Mai 2009 IV C 6 - S 2139 - b/07/10002 - 2009/0294464 (BStBl I 2009, 633, Rn 72) vertrat es die Auffassung, es liege kein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vor. Der Bescheid sei nach § 7g Abs. 3 EStG bzw. auf Antrag nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 AO geändert worden. Der Zinslauf richte sich nach § 233a Abs. 2 AO.

4 Die dagegen von der Klägerin und dem Kläger erhobene Klage, mit der die ergänzende Feststellung begehrt wurde, dass die Änderung auf einem rückwirkenden Ereignis beruht, hatte Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Deutsches Steuerrecht (DStR) 2011, 1563 abgedruckt.

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

6 Die Kläger beantragen, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

II.

7 Die Revision ist begründet, soweit sie die Klage des Klägers betrifft. Sie führt insoweit zur Aufhebung der Vorentscheidung und Abweisung der Klage als unzulässig (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat den Kläger zu Unrecht als klagebefugt angesehen.

8 1. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat die Sachurteilsvoraussetzungen von Amts wegen zu prüfen. Er hat deshalb im Revisionsver-

fahren auch ohne Rüge eines Beteiligten die Klagebefugnis sämtlicher Kläger zu untersuchen.

9 2. Grundsätzlich ist nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO die Personengesellschaft als Prozessstandschafterin der Gesellschafter, an die sich die gesonderte Feststellung inhaltlich richtet (§ 179 Abs. 2 Satz 2 AO), zur Erhebung der Klage gegen den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO befugt. Die Klagebefugnis erfasst nicht nur die Feststellung der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte selbst, sondern alle mit den Einkünften im Zusammenhang stehenden anderen Besteuerungsgrundlagen, die in Verbindung mit den Einkünften gesondert und einheitlich festgestellt werden (vgl. BFH-Urteil vom 22. September 2011 IV R 8/09, BFHE 235, 287, BStBl II 2012, 183, zum Anteil am Gewerbesteuermessbetrag). Eine solche im Zusammenhang mit den Einkünften stehende Besteuerungsgrundlage ist auch die Feststellung, dass ein geänderter Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte auf einem rückwirkenden Ereignis beruht (s. dazu nachstehend unter III.2.a).

10 3. Neben der Gesellschaft ist nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO auch der Gesellschafter selbst zur Erhebung der Klage befugt, soweit es sich um eine Frage handelt, die ihn persönlich angeht. Dass die Einkommensteuer auf einen festgestellten Gewinnanteil gegenüber dem Gesellschafter persönlich festgesetzt wird und von ihm zu tragen ist, macht die Feststellung der Einkünfte und des auf den Gesellschafter entfallenden Anteils an den Einkünften noch nicht zu einer Frage, die den Gesellschafter i.S. des § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO persönlich angeht. Anderenfalls wären immer alle Gesellschafter auch persönlich neben der Gesellschaft klagebefugt, was eine Klagebefugnis der Gesell-

schaft nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO überflüssig machen und damit dem Zweck der Regelung, die Klagebefugnis der Gesellschafter einzuschränken, entgegenstehen würde (vgl. BFH-Urteil vom 3. Februar 2010 IV R 45/07, BFHE 228, 312, BStBl II 2010, 689).

11 Ist nun die Steuerschuldnerschaft des Gesellschafters kein Grund, ihm eine persönliche Klagebefugnis gegen den Gewinnfeststellungsbescheid zuzumessen, kann es sich mit der Verzinsung der Steuerschuld aufgrund eines nicht mit der Person des Gesellschafters selbst im Zusammenhang stehenden Umstands nicht anders verhalten. Im Streitfall ist der Beginn der Verzinsung davon abhängig, ob die Aufgabe der Investitionsabsicht durch die Gesellschaft selbst ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 233a Abs. 2a AO ist. Für alle an den Einkünften beteiligten Personen würde insoweit derselbe Beginn der Verzinsung gelten.

III.

12 Die Revision ist unbegründet, soweit sie die Klage der Klägerin betrifft, und war deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

13 Das FG hat zutreffend entschieden, dass der angefochtene Bescheid auf einem rückwirkenden Ereignis i.S. des § 233a Abs. 2a AO beruht, und das FA deshalb verpflichtet, diese Besteuerungsgrundlage im Zusammenhang mit den gemeinschaftlich erzielten Einkünften gesondert und einheitlich festzustellen.

14 1. Das Begehren der Klägerin richtet sich darauf, den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen um die Feststellung zu ergänzen, dass die Änderung des Bescheids auf einem rückwirkenden Ereignis i.S. des

§ 233a Abs. 2a AO beruht. Dies ist dahin auszulegen, dass der Erlass eines Ergänzungsbescheids nach § 179 Abs. 3 AO verlangt wird.

15 Nach § 179 Abs. 3 AO ist eine in einem Feststellungsbescheid unterbliebene notwendige Feststellung in einem Ergänzungsbescheid nachzuholen. Ergänzt werden können nur solche Feststellungen, deren Fehlen den Feststellungsbescheid nicht wegen Unbestimmtheit rechtswidrig macht. Ein Feststellungsbescheid ist nämlich nicht deshalb rechtswidrig, weil in ihm notwendige Feststellungen unterblieben sind, soweit er hierdurch nicht inhaltlich unbestimmt wird (BFH-Urteil vom 14. Oktober 1987 I R 381/83, BFH/NV 1989, 141). Ein Feststellungsbescheid kann demzufolge nicht mit dem Antrag auf Ergänzung erfolgreich angefochten werden. Die Ergänzung ist vielmehr nur durch Antrag auf Erlass eines Ergänzungsbescheids i.S. des § 179 Abs. 3 AO geltend zu machen. Im Zweifel ist ein Rechtsbehelf, mit dem eine Ergänzung des Feststellungsbescheids geltend gemacht wird, in einen Antrag auf Erlass eines Ergänzungsbescheids umzudeuten (Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 179 AO Rz 355).

16 2. Der geänderte Gewinnfeststellungsbescheid hätte eine Feststellung darüber enthalten müssen, dass die Änderung auf einem rückwirkenden Ereignis beruht. Den Erlass eines Ergänzungsbescheids mit dieser Feststellung hat das FA zu Unrecht abgelehnt.

17 a) Nach § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO werden die einkommensteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte und mit ihnen im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen gesondert und einheitlich festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind.

Zu den mit den Einkünften in Zusammenhang stehenden Besteuerungsgrundlagen gehört auch die Feststellung, ob die Änderung eines Gewinnfeststellungsbescheids auf einem rückwirkenden Ereignis i.S. von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO und damit zugleich auch auf einem rückwirkenden Ereignis i.S. von § 233a Abs. 2a AO beruht. Die Entscheidung darüber ist deshalb im Feststellungsverfahren zu treffen (BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 20/08, BFHE 225, 292, BStBl II 2010, 528).

18 b) Die Änderung des Gewinnfeststellungsbescheids 2007 für die Klägerin beruht auf einem rückwirkenden Ereignis i.S. des § 233a Abs. 2a AO.

19 aa) Führt die Festsetzung der Einkommensteuer zu einem Unterschiedsbetrag --resultierend aus der festgesetzten Steuer, vermindert um die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge, um die anzurechnende Körperschaftsteuer und um die bis zum Beginn des Zinslaufs festgesetzten Vorauszahlungen (§ 233a Abs. 3 Satz 1 AO)--, ist dieser unabhängig davon, zu wessen Gunsten er ausfällt, nach § 233a Abs. 1 Satz 1 AO zu verzinsen. Der Zinslauf beginnt grundsätzlich 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist (§ 233a Abs. 2 Satz 1 AO). Soweit die Steuerfestsetzung auf der Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 AO) beruht, beginnt der Zinslauf abweichend hiervon 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist (§ 233a Abs. 2a AO).

20 bb) Der Anwendungsbereich des § 233a Abs. 2a AO ist im Streitfall eröffnet. Die Regelung wird insoweit nicht durch § 7g EStG verdrängt. Der Zinslauf ergibt sich deshalb bei Änderungen nach § 7g EStG aus § 233a Abs. 2a AO, soweit diese Vorschrift nicht ausdrücklich gemäß § 7g Abs. 4 Satz 4 EStG aus-

geschlossen ist (gleicher Ansicht im Ergebnis Bartone in Korn, § 7g EStG n.F. Rz 100; Groß, Steuern und Bilanzen --StuB-- 2009, 214, 215; Kratzsch, Gestaltende Steuerberatung 2009, 288, 295; ders. in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 7g Rz 71; Kulosa, DStR 2008, 131, 134; Schmidt/Kulosa, EStG, 32. Aufl., § 7g Rz 30; Lambrecht in Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 7g Rz 37; Lehr, Neue Wirtschaftsbriefe --NWB--, Beratung aktuell 2007, 4141; B. Meyer in Herrmann/Heuer/Raupach, § 7g EStG Rz 116; Meyer/Ball, Finanz-Rundschau --FR-- 2009, 641, 647; Ott, StuB 2008, 247, 248; Peetz, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2008, 680, 689; Weßling, Betriebs-Berater 2010, 1450; ders., DStR 2011, 1645; anderer Ansicht BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 633, Rn 72; Bergan/Martin, DStR 2011, 1546; Blümich/Brandis, § 7g EStG Rz 66; Grune, Aktuelles Steuerrecht --AktStR-- 2008, 1, 14; Hottmann, DStR 2009, 1236, 1241; Kaligin in Lademann, EStG, § 7g n.F. Rz 35; Moritz, AktStR 2009, 337, 357; Pitzke, NWB Fach 3, 14671, 14680; ders., NWB 2009, 2063, 2072; Roland in Bordewin/Brandt, § 7g EStG n.F. Rz 36; Rosarius, DStZ 2009, 463, 470; Wendt, FR 2008, 598, 602).

- 21 (1) Nach § 7g Abs. 1 EStG kann ein Investitionsabzugsbetrag für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens unter dort näher bestimmten Voraussetzungen gewinnmindernd in Anspruch genommen werden. Vorausgesetzt wird insbesondere, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, das begünstigte Wirtschaftsgut in den dem Wirtschaftsjahr folgenden drei Wirtschaftsjahren anzuschaffen oder herzustellen (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a EStG). Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung ist der in Anspruch genommene Abzugsbetrag bis zur Höhe von 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dem Gewinn hinzuzurechnen (§ 7g Abs. 2 Satz 1 EStG). Soweit der Investitionsab-

zugsbetrag nicht bis zum Ende des Investitionszeitraums hinzugerechnet wurde, ist der gewinnmindernde Abzug rückgängig zu machen. Der betreffende Steuer- oder Feststellungsbescheid ist auch dann zu ändern, wenn er bestandskräftig ist (§ 7g Abs. 3 EStG).

22 Zu der Frage, ob und von welchem Zeitpunkt an die sich im Fall der Änderung nach § 7g Abs. 3 EStG aufgrund des geänderten Bescheids ergebende Steuernachzahlung zu verzinsen ist, enthält das EStG in seiner für das Streitjahr geltenden Fassung keine Regelung. § 7g Abs. 3 Satz 4 EStG i.d.F. des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes (AmtshilfeRLUmsG) vom 26. Juni 2013 (BGBl I 2013, 1809), der jetzt ausdrücklich die Anwendung des § 233a Abs. 2a AO ausschließt, ist erst im Jahr 2013 in Kraft getreten (Art. 31 Abs. 1 AmtshilfeRLUmsG) und hat deshalb für die Entscheidung des Streitfalls keine Bedeutung.

23 (2) Bereits nach bisheriger Rechtslage existierte eine ausdrückliche Regelung allerdings für einen anderen Fall, in dem der Abzug des Investitionsabzugsbetrags nachträglich rückgängig zu machen ist. Wird das Wirtschaftsgut nach der Investition nicht entsprechend den Vorgaben des § 7g Abs. 4 Satz 1 EStG genutzt, muss der Abzug des Investitionsabzugsbetrags rückgängig gemacht werden. Dies geschieht ebenfalls durch rückwirkende Änderung des betreffenden und ggf. bestandskräftigen Steuer- oder Feststellungsbescheids (§ 7g Abs. 4 Sätze 2 und 3 EStG). Für diesen Fall bestimmt § 7g Abs. 4 Satz 4 EStG, dass § 233a Abs. 2a AO nicht anzuwenden ist.

24 (3) Es kann dahinstehen, ob eine § 7g Abs. 4 Satz 4 EStG entsprechende Regelung bewusst nicht in § 7g Abs. 3 EStG aufgenommen worden ist. Hätte der Gesetzgeber bewusst auf eine solche Regelung für andere Fälle, in denen Bescheide infolge

nachträglicher Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags zu ändern sind, verzichtet, gäbe es keinen Anlass, § 233a Abs. 2a AO nicht anzuwenden, sofern seine Voraussetzungen erfüllt sind.

25 (4) Könnte ein solches bewusstes Handeln des Gesetzgebers nicht festgestellt werden, ließe sich eine Verdrängung des § 233a Abs. 2a AO aber ebenfalls nicht begründen. Dies wäre nur im Wege einer analogen Anwendung des § 7g Abs. 4 Satz 4 EStG möglich. Voraussetzung dafür wäre eine planwidrige Regelungslücke, die nur dann vorläge, wenn umgekehrt festgestellt werden könnte, dass die Übernahme der Regelung aus § 7g Abs. 4 Satz 4 EStG z.B. in § 7g Abs. 3 EStG versehentlich unterblieben ist.

26 Dafür gibt es keine Anhaltspunkte. Vielmehr spricht die Schaffung einer umfassenden Neuregelung dafür, dass die nur an einer Stelle ausdrücklich geregelte Suspendierung des § 233a Abs. 2a AO auch auf diesen Fall begrenzt bleiben sollte. Die Parallelität der Korrekturvorschriften in § 7g Abs. 3 und Abs. 4 EStG war dem Gesetzgeber bewusst, wie der Begründung des Entwurfs des UntStRefG 2008 entnommen werden kann (BTDrucks 16/4841, S. 53). Zu § 7g Abs. 3 EStG heißt es dort, als Folge der Korrektur der Veranlagung könne sich "eine Verzinsung der daraus resultierenden Steuernachforderungen gemäß § 233a AO ergeben". Demgegenüber lautet die Begründung zu § 7g Abs. 4 Satz 4 EStG: "Die Rückgängigmachung der Anwendung des § 7g Abs. 1 und 2 löst nach Satz 4 keinen abweichenden Zinslauf im Sinne des § 233a Abs. 2a AO aus." Im Gesetzgebungsverfahren wurde der Entwurf des § 7g Abs. 4 EStG unverändert übernommen; der Entwurf des § 7g Abs. 3 EStG wurde auf Vorschlag des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags nur insoweit geändert, als die Investitionsfrist nun drei statt zwei

Jahre beträgt (BTDrucks 16/5452, S. 14). Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber den Grund für die Änderung des Bescheids nach § 7g Abs. 3 EStG im Unterschied zu § 7g Abs. 4 EStG nicht als rückwirkendes Ereignis beurteilt haben könnte, sind vor diesem Hintergrund nicht ersichtlich (anderer Ansicht Bergan/Martin, DStR 2011, 1546, 1547; Blümich/Brandis, § 7g EStG Rz 66; BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 633, Rn 72 a.E.).

- 27 cc) Die Voraussetzungen des § 233a Abs. 2a AO sind im Streitfall erfüllt.
- 28 (1) Die Frage, ob der nachträglichen Änderung des Sachverhalts rückwirkende steuerliche Bedeutung zukommt, bestimmt sich im Anwendungsbereich des § 233a Abs. 2a AO ebenso wie bei § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO allein nach dem jeweils einschlägigen materiellen Recht (BFH-Urteil vom 18. Mai 1999 I R 60/98, BFHE 188, 542, BStBl II 1999, 634, unter Bezugnahme auf den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19. Juli 1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897). Aufgrund welcher verfahrensrechtlichen Norm eine rückwirkende steuerliche Berücksichtigung des nachträglich eingetretenen Ereignisses möglich ist, hat für die Anwendung des § 233a Abs. 2a AO danach keine Bedeutung.
- 29 (2) Der Wegfall der Investitionsabsicht in einem Wirtschaftsjahr nach Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags und vor Ablauf der Investitionsfrist des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a EStG lässt die Voraussetzungen für den Investitionsabzugsbetrag entfallen. Diese knüpfen an das Bestehen der Investitionsabsicht während der gesamten Investitionsfrist an.
- 30 Haben die Voraussetzungen im Abzugsjahr vorgelegen und fallen diese später weg, hat dies zur Folge, dass der Abzug im Jahr

der Gewinnminderung nachträglich unzulässig wird und rückgängig zu machen ist. Eine Gewinnerhöhung im Jahr des Wegfalls der Voraussetzungen für den Investitionsabzugsbetrag sieht § 7g EStG nicht vor. Vielmehr regelt die Vorschrift, dass sowohl im Fall des Ausbleibens der Investition (§ 7g Abs. 3 EStG) als auch im Fall des Nichteinhaltens der Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzungen nach der Investition (§ 7g Abs. 4 EStG) der Abzug im Jahr der Gewinnminderung rückgängig zu machen ist. Demgemäß muss auch im Fall des Wegfalls der Investitionsabsicht die Gewinnminderung im Jahr des Abzugs rückgängig gemacht werden. Der Wegfall der Investitionsabsicht hat damit materielle Rückwirkung auf das Jahr der Gewinnminderung.

- 31 c) Das FG hat das FA danach zu Recht verpflichtet, die Feststellung nachzuholen, dass die Änderung auf einem rückwirkenden Ereignis beruht. Die Revision des FA war deshalb zurückzuweisen.