Urteil vom 18. Mai 2017, III R 20/14

Investitionszulage: Zuordnung eines Betriebs nach Maßgabe der Klassifikation der Wirtschaftszweige - Abgrenzung "Verarbeitendes Gewerbe" von "Bergbau und Gewinnung von Steinen und Erden" - Änderung eines Investitionszulagenbescheids nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 AO - Umfang der Ablaufhemmung i.S. des § 171 Abs. 4 Satz 1 AO

ECLI:DE:BFH:2017:U.180517.IIIR20.14.0

BFH III. Senat

InvZulG § 2 Abs 1, InvZulG § 2 Abs 2 S 1 Nr 1 S 1, InvZulG § 5, InvZulG § 6 Abs 1 S 1, AO § 155 Abs 4, AO § 164 Abs 2 S 1, AO § 164 Abs 4 S 1, AO § 169 Abs 2 S 1 Nr 2, AO § 170 Abs 1, AO § 170 Abs 3, AO § 171 Abs 3a, AO § 171 Abs 4 S 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 175 Abs 1 S 2, AO § 175 Abs 2 S 1, FGO § 94, FGO § 103, FGO § 119 Nr 1, ZPO § 160 Abs 1 Nr 2, ZPO § 164 Abs 1, ZPO § 164 Abs 2, ZPO § 165 S 2

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 17. April 2013, Az: 1 K 1151/09

Leitsätze

1. Ein Betrieb, der das im Steinbruch frisch abgebaute Gestein durch Brechen, Sieben, Trennen und Mischen zu Schüttgütern (Schotter) aufbereitet, ist nicht dem verarbeitenden Gewerbe zuzuordnen; dies gilt auch dann, wenn Sand und Wasser beigemischt werden. Eine abweichende Beurteilung folgt nicht aus den Senatsurteilen vom 23. Oktober 2002 III R 40/00 (BFHE 201, 366, BStBl II 2003, 360) und vom 22. September 2011 III R 64/08 (BFHE 236, 168, BStBl II 2012, 358) .

2. Die Änderung eines Investitionszulagenbescheids nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 AO setzt grundsätzlich voraus, dass ein (rückwirkendes) Ereignis nachträglich eingetreten ist .

3. Die Ablaufhemmung i.S. des § 171 Abs. 4 Satz 1 AO tritt grundsätzlich nur für die Investitionszulage ein, auf die sich die Außenprüfung auf der Grundlage der Prüfungsanordnung erstreckt; ohne Bedeutung für den Umfang der Ablaufhemmung ist, ob die für eine bestimmte Investitionszulage angeordnete Außenprüfung ggf. auch Auswirkungen auf Investitionszulagen anderer Investitionszeiträume hat, die nicht Gegenstand der Außenprüfung sind .

Tenor

1. Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 18. April 2013 1 K 1151/09 im Kostenausspruch ganz und im Übrigen insoweit aufgehoben, als es die Investitionszulage für die Kalenderjahre 2000 und 2001 betrifft.

Der Bescheid des Beklagten über die Änderung des Bescheids über eine Investitionszulage für das Kalenderjahr 2000 vom 23. Oktober 2008 wird, insoweit unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 6. August 2009, aufgehoben.

Der Bescheid des Beklagten über die Änderung des Bescheids über eine Investitionszulage für das Kalenderjahr 2001 vom 17. Oktober 2008 wird, insoweit unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 6. August 2009, dahin geändert, dass die Investitionszulage auf 60.821,03 € festgesetzt wird.

2. Im Übrigen wird die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

3. Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Klägerin zu 11 % und der Beklagte zu 89 % zu tragen.

Tatbestand

I

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betrieb ihr Unternehmen in den Streitjahren 2000 bis 2003 in der Rechtsform einer GbR; sie ist durch identitätswahrenden Rechtsformwechsel in eine OHG umgewandelt worden.

2 Der Unternehmensgegenstand der Klägerin ist die Vermietung und Verpachtung von Geräten der Bauindustrie, deren Handel, die Produktion von Wasserbausteinen, Wildpflaster und Gabionensteinen sowie die Gewinnung und Aufbereitung von Schüttgütern (Herstellung von Mineralgemischen für den Straßenbau aus Zechsteinkalk bzw. Kalkstein). Letzteres erfolgt zum einen in S/B, wo Abfallprodukte des früheren Bergbaus (Halde) zu Schotter verarbeitet werden, und zum anderen im Tagebau F, in welchem die Schottergewinnung im Wesentlichen durch die Verarbeitung frisch abgebauten Materials erfolgt. Im Dezember 2003 und Januar 2004 wurden ca. 15 000 t Betonbruch aus dem Abriss von zwei Wohnblöcken in S nach F gebracht und dort im Jahr 2004 den Mineralgemischen zugesetzt. Die Klägerin betreibt zudem die Kiesgrube R. Alle Betriebsstätten befinden sich im Fördergebiet.

3 Die Klägerin beantragte für das Kalenderjahr 2000 am 20. März 2001 eine Investitionszulage für verarbeitendes Gewerbe. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) wies den Antrag mit Bescheid vom 13. Juli 2001 zurück; der Einspruch hatte keinen Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 7. August 2002). In dem sich anschließenden Klageverfahren 1 K 272/02 wegen Investitionszulage für das Kalenderjahr 2000 stellte die Klägerin die Anteile des Standortes S/B an der gesamten Wertschöpfung des Betriebes im Hinblick auf die Produktion wie folgt dar: im Jahr 2000: 68,47 %, im Jahr 2001: 77,08 %, im Jahr 2002: 72,51 % und im Jahr 2003: 56,94 %. Daraufhin setzte das FA mit Bescheid vom 12. Juli 2006 die Investitionszulage 2000 wie beantragt auf 180.068 DM (92.067,31 €) fest. Mit Bescheid vom 9. Februar 2007 verminderte das FA die Investitionszulage für das Kalenderjahr 2000 wegen investitionszulagenschädlicher Abgänge auf 103.942,50 DM (53.144,96 €).

4 Die Klägerin beantragte für das Kalenderjahr 2001 am 31. März 2003 und für die Kalenderjahre 2002 und 2003 am 30. Oktober 2004 Investitionszulagen. Die Anträge für die Jahre 2001 bis 2003 wurden erst nach Abschluss des das Jahr 2000 betreffenden Klageverfahrens 1 K 272/02 bearbeitet. Das FA setzte mit Bescheiden vom 6. Februar 2007 die Investitionszulage für das Kalenderjahr 2001 auf 193.603,75 DM (98.988,03 €), für das Kalenderjahr 2002 auf 48.503,25 € und für das Kalenderjahr 2003 auf 10.299,45 € fest.

5 Im Jahr 2008 führte das FA bei der Klägerin eine Betriebsprüfung u.a. wegen der Investitionszulage für das Kalenderjahr 2003 durch. Auf Nachfrage des FA, zur Ermittlung der Wertschöpfungsquote den Bereich der Produktion in B S, Tagebau F und Kiesgrube R aufzuteilen, teilte die Klägerin mit Schreiben vom 28. Mai 2008 mit, im Jahr 2004 habe die Wertschöpfung in F 75,4 %, in B 2,7 % und in R 21,9 % betragen. Festgestellt wurden nicht streitige schädliche Abgänge (Kürzung der Investitionszulage für das Kalenderjahr 2001 in Höhe von 38.167 € und für das Kalenderjahr 2002 in Höhe von 44.500 €).

6 Das FA gelangte zu der Auffassung, dass im Jahr 2004 der über-wiegende Wertschöpfungsanteil in F im Bereich des nicht investitionszulagenbegünstigten Bergbaus erzeugt worden sei. Es änderte die Festsetzung der Investitionszulage für die Kalenderjahre 2001, 2002 und 2003 mit Bescheiden vom 17. Oktober 2008 nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) und die Festsetzung der Investitionszulage für das Kalenderjahr 2000 mit Bescheid vom 23. Oktober 2008 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 AO, jeweils auf 0 €.

7 Die Einsprüche blieben ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 6. August 2009). Mit der dagegen gerichteten Klage begehrte die Klägerin sinngemäß die Aufhebung der Änderungsbescheide vom 17. Oktober 2008 und vom 23. Oktober 2008 über die Investitionszulage für die Kalenderjahre 2000 bis 2003 nebst Einspruchsentscheidung, unter Festsetzung einer Investitionszulage für das Kalenderjahr 2001 in Höhe von 60.821,03 € und für das Kalenderjahr 2002 in Höhe von 4.003,25 €.

8 Mit Beschluss vom 26. April 2012 gab das Finanzgericht (FG) der Klägerin auf, für das Jahr 2004 den Wertschöpfungsanteil sowie die einzelnen Tätigkeitsschritte bei der Herstellung der Wasserbausteine, der Pflasterbausteine und der Mineralgemische, insbesondere hinsichtlich der Beifügung von Betonbruch, darzustellen. Dabei sollte sie jeweils danach untergliedern, welcher Aufwand auf die Gewinnung der Steine, deren erstes Brechen und die einzelnen Verarbeitungsschritte im Steinbruch einerseits und welcher Aufwand auf die Weiterverarbeitung des gewonnenen Materials andererseits entfalle.

9

Daraufhin führte die Klägerin u.a. aus, Wasserbau-/Pflasterbausteine seien im Jahr 2004 nicht ausgeliefert worden; eine Wertschöpfung sei insoweit nicht erfolgt. Der Betonbruch werde nach Anlieferung separat aufbereitet, d.h. gebrochen, gesiebt, klassiert und in einem weiteren Arbeitsschritt mit den aus dem Recycling gewonnenen Natursteingemischen sowie mit zugekauftem Natursand gemischt, da nur so die geforderte Straßeneinbauqualität erreicht werde. Im Jahr 2004 seien 165 864 t an Mineralgemischen veräußert worden. Darin seien 15 000 t an Betonbruch enthalten gewesen. Der durchschnittliche Aufwand für die Herstellung von Mineralgemischen stelle sich bei einem durchschnittlichen Verkaufspreis von 3,05 €/t wie folgt dar:

- Herauslösen aus dem Berg und erstes Brechen 0,60 €/t,
- Absieben 0,60 €/t (inkl. 2. Brechen der sog. Überkornfraktion),
- Dosieren und Klassifizieren 0,50 €/t,
- Zukauf Natursand 0,30 €/t,
- Verwiegen/übriges 0,10 €/t.

10 Die Klägerin legte zur Erläuterung der einzelnen Arbeitsschritte ihrer Tätigkeit Arbeitsanweisungen zur Herstellung bestimmter Baustoffgemische und eine Darstellung der Bauschutt-Aufbereitung vor.

11 Das FG des Landes Sachsen-Anhalt wies die Klage mit Urteil vom 18. April 2013 1 K 1151/09 als unbegründet ab.

12 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung formellen und materiellen Rechts.

13 Die Klägerin beantragt,

1. das Urteil des FG des Landes Sachsen-Anhalt vom 18. April 2013 1 K 1151/09 aufzuheben
und der Klage mit der Maßgabe stattzugeben, dass entsprechend dem erstinstanzlichen Klageantrag

a) der Bescheid vom 23. Oktober 2008 über die geänderte Festsetzung der Investitionszulage für 2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. August 2009 aufgehoben wird;

b) die Bescheide vom 17. Oktober 2008 über die geänderte Festsetzung der Investitionszulage für die Jahre 2001 und 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. August 2009 aufgehoben werden
und für 2001 eine Investitionszulage in Höhe von 60.821,03 € und für 2002 eine Investitionszulage in Höhe von 4.003,25 €
gewährt wird;

c) sowie der Bescheid vom 17. Oktober 2008 über die geänderte Festsetzung der Investitionszulage für 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. August 2009 aufgehoben wird;

2. hilfsweise, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

14 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

15 Die Revision ist unbegründet, soweit sie die Änderungsbescheide über die Investitionszulage für die Kalenderjahre 2002 und 2003, jeweils vom 17. Oktober 2008, betrifft und daher insoweit zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der

Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zutreffend entschieden, dass der Klägerin die begehrte Investitionszulage für diese beiden Kalenderjahre nicht zusteht (dazu II.1. bis II.3.).

16 Die Revision ist dagegen begründet, soweit sie den Änderungsbescheid über die Investitionszulage für das Kalenderjahr 2000 vom 23. Oktober 2008 und für das Kalenderjahr 2001 vom 17. Oktober 2008 betrifft; insoweit führt sie zur Aufhebung der Vorentscheidung und Stattgabe der Klage in dem von der Klägerin begehrten Umfang (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Denn die Festsetzungsfrist war im Zeitpunkt des Erlasses der streitgegenständlichen Änderungsbescheide über die Investitionszulage für die Kalenderjahre 2000 und 2001 bereits abgelaufen (dazu II.4.).

17 1. Das FG hat zutreffend entschieden, dass der Klägerin die begehrte Investitionszulage für die Kalenderjahre 2002 und 2003 nicht zusteht, da sie jedenfalls im Jahr 2004 keinen Betrieb des verarbeitenden Gewerbes i.S. von § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Alternative 1 des Investitionszulagengesetzes (InvZulG) 1999 unterhielt. Da die durch Investitionszulage geförderten Wirtschaftsgüter nicht während des gesamten fünfjährigen Bindungszeitraums die zulagenrechtlichen Verbleibens-, Zugehörigkeits- und Nutzungsvoraussetzungen erfüllten, ist der Anspruch auf Investitionszulage erloschen (vgl. Senatsurteil vom 14. November 2013 III R 17/12, BFHE 244, 462, BStBl II 2014, 335, Rz 11).

18 a) Nach § 2 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Alternative 1 InvZulG 1999 sind neue abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens u.a. dann investitionszulagenbegünstigt, wenn sie --bei Vorliegen der weiteren zulagenrechtlichen Voraussetzungen-- mindestens fünf Jahre nach ihrer Anschaffung oder Herstellung (Fünfjahreszeitraum) zum Anlagevermögen eines Betriebs oder einer Betriebsstätte im Fördergebiet gehören und während des Fünfjahreszeitraums in einem Betrieb des verarbeitenden Gewerbes im Fördergebiet verbleiben.

19 b) Der Begriff des verarbeitenden Gewerbes bestimmt sich nach der Klassifikation der Wirtschaftszweige (WZ). Der Gesetzgeber hat die Maßgeblichkeit der vom Statistischen Bundesamt herausgegebenen WZ zwar erstmals in § 3 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 2010 ausdrücklich angeordnet. Der Senat hält aber an seiner ständigen Rechtsprechung fest, wonach sich der Begriff des verarbeitenden Gewerbes im Investitionszulagenrecht auch für frühere Gesetzesfassungen nach der für das jeweilige Kalenderjahr geltenden WZ bestimmt, im Streitfall also nach der WZ 2003 und der WZ 93. Die Gerichte haben hierbei die Einordnung eines Betriebs in eine Kategorie der WZ unabhängig von der Einordnung durch die Statistikbehörde zu prüfen und gegebenenfalls selbst vorzunehmen (vgl. z.B. Senatsurteile vom 22. September 2011 III R 64/08, BFHE 236, 168, BStBl II 2012, 358, Rz 12 ff.; vom 22. September 2011 III R 14/09, BFH/NV 2012, 451, Rz 12 ff.; vom 22. Dezember 2011 III R 1/10, BFH/NV 2012, 1654, Rz 10 ff.; vom 26. Juli 2012 III R 43/11, BFH/NV 2013, 86, Rz 13 f.; vom 16. Juli 2015 III R 34/14, BFH/NV 2016, 64, Rz 11 f., und vom 14. April 2016 III R 10/15, BFH/NV 2016, 1493, Rz 18 f., m.w.N.).

20 c) Unter Heranziehung dieser Grundsätze hat das FG im Ergebnis zutreffend entschieden, dass der Betrieb der Klägerin jedenfalls im Jahr 2004 nicht (mehr) dem verarbeitenden Gewerbe (Abschnitt D), sondern dem nicht investitionszulagenbegünstigten "Bergbau und Gewinnung von Steinen und Erden" (Abschnitt C) der für das Kalenderjahr 2003 geltenden WZ 2003 (dazu II.2.) und der für das Kalenderjahr 2002 geltenden WZ 93 (dazu II.3.) zuzuordnen ist. Der Bindungszeitraum von fünf Jahren wurde damit für die Investitionen der Kalenderjahre 2002 und 2003 nicht eingehalten.

21 2. Dem FG ist für die Investitionszulage 2003 darin zu folgen, dass der Betrieb der Klägerin --jedenfalls im Jahr 2004-- Abschnitt C (Bergbau und Gewinnung von Steinen und Erden), Unterabschnitt CB (Erzbergbau, Gewinnung von Steinen und Erden, sonstiger Bergbau), Abteilung 14 (Gewinnung von Steinen und Erden, sonstiger Bergbau), Gruppe 14.1 (Gewinnung von Natursteinen), Klasse 14.11 (Gewinnung von Naturwerksteinen und Natursteinen ...) der WZ 2003 zuzuordnen ist.

22 a) Nach den Erläuterungen der WZ 2003 umfasst der Abschnitt C (Bergbau und Gewinnung von Steinen und Erden) neben der Gewinnung bestimmter mineralischer Rohstoffe auch zusätzliche Tätigkeiten, die für den Transport und Absatz mineralischer Erzeugnisse erforderlich sind. Die Abteilung 14 (Gewinnung von Steinen und Erden, sonstiger Bergbau) umfasst u.a. den Betrieb von Steinbrüchen und das Mahlen von Steinen. Die Verarbeitung wird hiernach zwar ausgeschlossen, dies gilt aber nicht für das Brechen, Mahlen, grobe Behauen, Waschen, Trocknen, Sortieren und Mischen der gewonnenen Minerale.

23 Diese Voraussetzungen erfüllt die Tätigkeit der Klägerin im Tagebau F, auf den im Jahr 2004 mit 75,4 % der höchste Wertschöpfungsanteil entfiel. Denn ausweislich der vom FG in Bezug genommenen Arbeitsanweisungen der

Klägerin ist im Wesentlichen das im Steinbruch erfolgende Brechen, (Ab-)Sieben, Trennen nach Fraktionen/Korngröße und Mischen des von ihr dort abgebauten Gesteins kennzeichnend für ihre dortige Tätigkeit.

24 b) Zwar wird den (Mineral-)Gemischen teilweise Natursand und Wasser beigemischt. Die Zugabe von Natursand und Wasser zu bestimmten Gemischen stellt aber keine eigene wirtschaftliche (Haupt-)Tätigkeit dar, sondern ist dem allgemeinen Aufbereitungsvorgang der Mineralien zuzuordnen.

25 c) Der Betrieb der Klägerin ist --wovon das FG zutreffend ausgegangen ist-- auch nicht deshalb dem verarbeitenden Gewerbe zuzuordnen, weil den Mineralgemischen 15 000 t Betonbruch zugesetzt worden sind. Denn die Bauschutt-Aufbereitung durch die Klägerin ist ebenfalls durch ein Zerkleinern, Sieben, Trennen nach Korngrößen und Mischen des Bauschutts gekennzeichnet. Der aufbereitete Betonbruch ist hiernach unmittelbar zur Grabenverfüllung als Dämmschüttgut und für Bodenaustauschzwecke geeignet oder wird anderen Mineralgemischen zugesetzt. Der aufbereitete Bauschutt wird folglich als Enderzeugnis verwendet. Die Bearbeitung von Altbeton wäre demgegenüber nur dann dem verarbeitenden Gewerbe zuzuordnen, wenn die gewonnenen Erzeugnisse als Zwischenprodukt oder als Grundstoff für einen weiteren industriellen Verarbeitungsprozess --z.B. Herstellung von Betonfertigteilen-- verwendet würden (vgl. z.B. Senatsurteile vom 28. April 2010 III R 66/09, BFHE 229, 562, BStBl II 2010, 831, Rz 18; in BFH/NV 2012, 1654, Rz 17, m.w.N., und in BFH/NV 2013, 86, Rz 15 ff., m.w.N.).

26 d) Für eine Zuordnung der Tätigkeit der Klägerin zu Abschnitt C (Bergbau und Gewinnung von Steinen und Erden) der WZ 2003 spricht auch ein Vergleich mit dem Güterverzeichnis für Produktionsstatistiken des Statistischen Bundesamtes, Ausgabe 2002 (GP 2002). Nach der Rechtsprechung des Senats ist das GP ein geeignetes Hilfsmittel, um anhand der charakteristischen Produkte die einzelnen Tätigkeiten zu bestimmen (vgl. Senatsurteile vom 23. März 2005 III R 20/00, BFHE 209, 186, BStBl II 2005, 497, unter II.5.d dd, und vom 10. Mai 2007 III R 54/04, BFH/NV 2007, 2146, unter II.2.a, m.w.N., jeweils zu GP 95). Das GP 2002 ordnet gebrochene Natursteine für den Wegebau, insbesondere Brechsande, Körnungen, Wasserbausteine, Schrotten und andere gebrochene Natursteine sowie sonstige Körnungen und Splitt (nicht für den Wegebau) der Güterabteilung 14 (Steine und Erden, sonstige Bergbauerzeugnisse) zu (vgl. Meldenummern 1421 12 301 bis 309 und 930 des GP 2002).

27 e) Schließlich ist die Tätigkeit --anders als die Klägerin meint-- nicht sowohl Abschnitt C (Bergbau und Gewinnung von Steinen und Erden) als auch Abschnitt D (Verarbeitendes Gewerbe) zuzuordnen, insbesondere nicht Unterabschnitt DI (Glasgewerbe, Herstellung von Keramik, Verarbeitung von Steinen und Erden), Abteilung 26 (Glasgewerbe, Herstellung von Keramik, Verarbeitung von Steinen und Erden), Gruppe 26.7 (Be- und Verarbeitung von Naturwerksteinen und Natursteinen ...), Klasse 26.70 (Be- und Verarbeitung von Naturwerksteinen und Natursteinen ...), Unterklasse 26.70.2 (Sonstige Be- und Verarbeitung von Naturwerksteinen und Natursteinen ...) der WZ 2003. Denn diese Unterklasse umfasst die formgebende Verarbeitung von Natursteinen für die Verwendung u.a. im Straßenbau, z.B. als Pflaster-, Bord- oder Prellsteine sowie für Dacheindeckungen. Mit dieser Art der formgebenden Verarbeitung sind die von der Klägerin hergestellten Gemische nicht vergleichbar.

28 Auch ein Vergleich mit dem GP 2002 spricht nicht für eine Zuordnung des Betriebs der Klägerin zum verarbeitenden Gewerbe, insbesondere nicht zu der Unterklasse 26.70.2 (Sonstige Be- und Verarbeitung von Naturwerksteinen und Natursteinen ...). Denn die Tätigkeit der Klägerin führt nicht zu Erzeugnissen, die in der Güterklasse 2670 (Naturwerksteinerzeugnisse) der Güterabteilung 26 (Glas, Keramik, bearbeitete Steine und Erden) ausgewiesen sind. Die von ihr durch Brechen, Sieben, Trennen und Mischen gewonnenen Mineralgemische fallen insbesondere nicht unter die Güterunterkategorie 2670 12 (Pflastersteine und Platten, Bordsteine, Fliesen, Würfel aus Naturstein; andere bearbeitete Kalksteine, Granit, Werksteine, Tonschiefer), deren äußeres Erscheinungsbild im Wesentlichen durch eine formgebende Verarbeitung gekennzeichnet ist.

29 f) Soweit der Senat in seinem Urteil in BFHE 236, 168, BStBl II 2012, 358, Rz 19 eine abweichende Ansicht vertreten haben sollte, insbesondere als er zu dem dort entschiedenen Sachverhalt u.a. ausführte, eine Verarbeitung zu Steinen in DIN-Größe oder nach Kundenvorstellungen sowie die Herstellung von Gemischen dürfte zum verarbeitenden Gewerbe gehören, waren diese Ausführungen nicht tragend; es handelte sich hierbei vielmehr um einen nicht bindenden Hinweis für den zweiten Rechtsgang (vgl. auch Senatsbeschluss vom 9. Januar 2013 III B 27/12, BFH/NV 2013, 588, Rz 8).

30 g) Einer Zuordnung des Betriebs der Klägerin zu einem im Jahr 2004 nicht (mehr) begünstigten Wirtschaftszweig stehen auch Gründe des Vertrauensschutzes nicht entgegen. Denn der Bescheid über die Investitionszulage für das Kalenderjahr 2003 vom 6. Februar 2007 stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Ein wirksamer Vorbehalt der Nachprüfung verhindert aber regelmäßig das Entstehen eines für die Bindung an Treu und Glauben notwendigen Vertrauenstatbestands (z.B. Senatsurteil vom 6. September 2005 III R 32/04, BFH/NV 2006, 371, m.w.N.).

31 3. Dem FG ist auch für die Investitionszulage für das Kalenderjahr 2002 im Ergebnis darin zu folgen, dass der Betrieb der Klägerin --jedenfalls im Jahr 2004-- dem Abschnitt C (Bergbau und Gewinnung von Steinen und Erden) der WZ zuzuordnen ist. Zwar hat das FG den Begriff des verarbeitenden Gewerbes für die Investitionszulage für das Kalenderjahr 2002 ebenfalls nach Maßgabe der WZ 2003 bestimmt, die erst ab dem 1. Januar 2003 gilt (vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 6. Oktober 2003, BStBl I 2003, 556). Der Senat kann aber auf Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen selbst eine Zuordnung des Betriebs der Klägerin für das Jahr 2004 auf Grundlage der für die Investitionszulage für das Kalenderjahr 2002 geltenden WZ 93 vornehmen (vgl. zum zeitlichen Anwendungsbereich auch BMF-Schreiben vom 30. Dezember 1994, BStBl I 1995, 18).

32 a) Der Betrieb der Klägerin ist auch auf der Grundlage der WZ 93 dem Abschnitt C (Bergbau und Gewinnung von Steinen und Erden) zuzuordnen: soweit die Steine gewonnen und roh behauen werden dem Unterabschnitt CB (Erzbergbau, Gewinnung von Steinen und Erden, sonstiger Bergbau), Abteilung 14 (Gewinnung von Steinen und Erden, sonstiger Bergbau), Gruppe 14.1 (Gewinnung von Natursteinen), Klasse 14.11 (Gewinnung von Naturwerksteinen und Natursteinen ...), soweit es das Brechen und Mahlen der Steine betrifft der Gruppe 14.2 (Gewinnung von Kies, Sand, Ton und Kaolin), Klasse 14.21 (Gewinnung von Kies und Sand), Unterklasse 14.21.0 (Gewinnung von Kies und Sand).

33 Zwar ordnet die WZ 93 --anders als die WZ 2003-- nicht ausdrücklich auch das Sortieren und Mischen der Steine der Abteilung 14 (Gewinnung von Steinen und Erden, sonstiger Bergbau) des Abschnitts C (Bergbau und Gewinnung von Steinen und Erden) zu. Für eine Einordnung der Tätigkeiten insgesamt zu Abschnitt C (Bergbau und Gewinnung von Steinen und Erden) der WZ 93 spricht aber auch hier die Zuordnung der für den Betrieb der Klägerin charakteristischen Produkte auf Grundlage des GP 2002 (vgl. Meldenummern 1421 12 301 bis 309 und 930 der Güterabteilung 14 --Steine und Erden, sonstige Bergbauerzeugnisse-- des GP 2002). Überdies stellt die Erläuterung zu Abschnitt C (Bergbau und Gewinnung von Steinen und Erden) der WZ 93 klar, dass dieser Abschnitt auch Tätigkeiten zur Aufbereitung des Rohmaterials, wie z.B. Zerkleinern, Waschen, Klassieren und Anreichern, umfasst.

34 Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Senat im Übrigen auf die Ausführungen unter II.2.b bis II.2.e.

35 b) Eine abweichende Beurteilung folgt auch nicht aus dem Senatsurteil vom 23. Oktober 2002 III R 40/00 (BFHE 201, 366, BStBl II 2003, 360), soweit dieses dahin zu verstehen sein sollte, dass im Steinbruch ausgeführte Tätigkeiten, wie z.B. das Brechen und Sieben gewonnenen Gesteins, dem verarbeitenden Gewerbe zugeordnet werden könnten. Denn der Senat hatte dort in Anlehnung an seine frühere Rechtsprechung (lediglich) geprüft, ob die ursprüngliche Einordnung der Tätigkeit des Klägers durch das Statistische Landesamt nicht offensichtlich unzutreffend war. Daran hält der Senat jedoch nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 31. Mai 2011 1 BvR 857/07 (BVerfGE 129, 1) nicht mehr fest (vgl. dazu oben II.1.b, m.w.N.).

36 c) Einer Zuordnung des Betriebs der Klägerin zu einem im Jahr 2004 nicht (mehr) begünstigten Wirtschaftszweig stehen schließlich Gründe des Vertrauensschutzes nicht entgegen. Denn auch der Bescheid über die Investitionszulage für das Kalenderjahr 2002 vom 6. Februar 2007 stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Senat insoweit auf die Ausführungen unter II.2.g.

37 4. Unzutreffend hat das FG entschieden, dass das FA im Jahr 2008 noch berechtigt war, den Bescheid über die Investitionszulage für das Kalenderjahr 2000 mit Bescheid vom 23. Oktober 2008 (dazu II.4.b) und den Bescheid über die Investitionszulage für das Kalenderjahr 2001 mit Bescheid vom 17. Oktober 2008 (dazu II.4.c) zu ändern, da die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt des Erlasses des jeweiligen Änderungsbescheids bereits abgelaufen war. Die Revision hat somit hinsichtlich der angefochtenen Änderungsbescheide über die Investitionszulage für die Kalenderjahre 2000 und 2001 bereits mit der Sachrüge Erfolg, so dass es auf die insoweit erhobene Verfahrensrüge nicht mehr ankommt (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Oktober 2011 X R 65/09, BFHE 235, 304, BStBl II 2012, 345, Rz 50, m.w.N.).

38 a) Nach § 6 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 1999 sind die für Steuervergütungen geltenden Vorschriften der AO auf die Investitionszulage entsprechend anwendbar. § 155 Abs. 4 AO a.F. bestimmt, dass die für die Steuerfestsetzung geltenden Vorschriften auf die Festsetzung einer Steuervergütung sinngemäß anzuwenden sind. Wird eine Steuervergütung nur auf Antrag festgesetzt (vgl. § 5 InvZulG 1999), so beginnt die vierjährige Festsetzungsfrist (vgl. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) grundsätzlich nach § 170 Abs. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer bzw. der Anspruch entstanden ist. Die Frist für die Aufhebung oder Änderung einer Festsetzung der Investitionszulage beginnt nicht vor Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Antrag auf Investitionszulage gestellt worden ist (§ 170 Abs. 3 AO). Maßgebend für den Beginn der Frist nach § 170 Abs. 3 AO ist der Eingang des Antrages bei der Finanzbehörde. Die Regelung des § 170 Abs. 3 AO hat zur Folge, dass die Festsetzungsfrist für die erstmalige

Festsetzung und diejenige für eine Aufhebung oder Änderung der ursprünglichen Festsetzung getrennt zu berechnen sind (vgl. Senatsurteil vom 29. März 2001 III R 1/99, BFHE 194, 331, BStBl II 2001, 432, unter II.2.a, b, m.w.N., zu AO 1977).

39 b) Die Festsetzungsfrist war danach bereits abgelaufen, als das FA den angefochtenen Änderungsbescheid über die Investitionszulage für das Kalenderjahr 2000 vom 23. Oktober 2008 erlassen hat. Denn die vierjährige Festsetzungsfrist begann, weil der Antrag im März 2001 gestellt worden war, mit Ablauf des Jahres 2001 und endete mit rechtskräftigem Abschluss des Klageverfahrens 1 K 272/02 im Jahr 2006.

40 aa) Der Beginn der Festsetzungsfrist war nicht nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO hinausgeschoben, da diese Regelung im Streitfall nicht greift.

41 Der Senat braucht dabei nicht zu entscheiden, ob die Verschiebung der Wertschöpfungsanteile im Jahr 2004 von der B S zum Tagebau F ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 Satz 1 Alternative 1 AO darstellt (vgl. dazu z.B. Senatsurteile vom 25. September 1996 III R 53/93, BFHE 181, 547, BStBl II 1997, 269, unter 3., m.w.N.; vom 28. August 1997 III R 3/94, BFHE 183, 324, BStBl II 1997, 827, unter II.2.a, m.w.N., und Senatsbeschluss vom 20. Dezember 2000 III B 43/00, BFH/NV 2001, 744, unter 3., m.w.N., jeweils zu AO 1977). Denn nach ständiger Rechtsprechung des BFH muss das (rückwirkende) Ereignis nachträglich eintreten, da nur in diesem Fall die Notwendigkeit besteht, die Bestandskraft zu durchbrechen. Konnte das Ereignis bei Erlass des betreffenden Bescheids bereits berücksichtigt werden, greift § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO nicht ein (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 10. Juli 2002 I R 69/00, BFH/NV 2002, 1545, unter II.1., m.w.N., und vom 16. Juni 2015 IX R 30/14, BFHE 250, 305, BStBl II 2017, 94, Rz 17, m.w.N.).

42 Die Verschiebung der Wertschöpfungsanteile von der B S zum Tagebau F erfolgte im Jahr 2004. Das Ereignis hätte somit bereits bei der erstmaligen Festsetzung der Investitionszulage für das Kalenderjahr 2000 mit Bescheid vom 12. Juli 2006 berücksichtigt werden können. Mit Blick auf den durch den Bescheid vom 23. Oktober 2008 zu ändernden Bescheid vom 9. Februar 2007 ist das Ereignis damit nicht nachträglich eingetreten.

43 bb) Zwar war der Ablauf der Festsetzungsfrist wegen des Klageverfahrens 1 K 272/02 nach § 171 Abs. 3a AO gehemmt, bis über den Rechtsbehelf unanfechtbar entschieden war. Die Ablaufhemmung endete aber mit rechtskräftiger Beendigung des Klageverfahrens 1 K 272/02 im Jahr 2006; im Zeitpunkt des Erlasses des angefochtenen Änderungsbescheids vom 23. Oktober 2008 war die Festsetzungsfrist somit abgelaufen.

44 c) Die Festsetzungsfrist war auch bereits abgelaufen, als der Änderungsbescheid über die Investitionszulage für das Kalenderjahr 2001 vom 17. Oktober 2008 erlassen wurde. Denn die vierjährige Festsetzungsfrist begann mit Ablauf des Jahres 2003 und endete mit Ablauf des Jahres 2007. Die Änderung des Bescheids über die Investitionszulage für das Kalenderjahr 2001 vom 6. Februar 2007 mit Bescheid vom 17. Oktober 2008 konnte somit weder auf § 164 Abs. 2 Satz 1 AO gestützt werden, da nach § 164 Abs. 4 Satz 1 AO der Vorbehalt der Nachprüfung mit Ablauf der Festsetzungsfrist entfällt, noch, aus den unter II.4.b aa dargelegten Gründen, auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 Satz 1 AO.

45 Auch die im Jahr 2008 bei der Klägerin durchgeführte Betriebsprüfung konnte keine Ablaufhemmung für die Investitionszulage für das Kalenderjahr 2001 bewirken. Denn § 171 Abs. 4 Satz 1 AO sieht eine Ablaufhemmung nur für die Steuern vor, auf die sich die vor Ablauf der Festsetzungsfrist begonnene Außenprüfung erstreckt oder im Fall der Hinausschiebung der Außenprüfung erstrecken sollte (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 18. Juli 1991 V R 54/87, BFHE 165, 13, BStBl II 1991, 824, unter II.). Die Prüfungsanordnung gibt den Rahmen vor, innerhalb dessen die Ablaufhemmung eintreten kann (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 165, 13, BStBl II 1991, 824, unter II.; vom 4. November 1992 XI R 32/91, BFHE 170, 291, BStBl II 1993, 425, und vom 20. Juli 2005 X R 74/01, BFH/NV 2005, 2195, unter II.5.b bb, m.w.N.). Gegenstand der Betriebsprüfung im Jahr 2008 war jedoch nicht die Investitionszulage für das Kalenderjahr 2001; die Betriebsprüfung erstreckte sich vielmehr nur auf die Investitionszulage für das Kalenderjahr 2003. Insoweit ist ohne Bedeutung, dass die angeordnete Außenprüfung für die Investitionszulage für das Kalenderjahr 2003 wegen des fünfjährigen Bindungszeitraums für die durch Investitionszulage geförderten Wirtschaftsgüter Auswirkungen auch auf die Investitionszulage für das Kalenderjahr 2001 haben konnte; denn dies genügt für eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO nicht.

46 d) Die Vorentscheidung beruht auf einer anderen Rechtsauffassung. Sie ist daher insoweit aufzuheben, als sie die Investitionszulage für die Kalenderjahre 2000 und 2001 betrifft; der Klage ist insoweit in dem von der Klägerin begehrten Umfang stattzugeben, da die Sache spruchreif ist.

47 aa) Der Bescheid über die Änderung des Bescheids über eine Investitionszulage für das Kalenderjahr 2000 vom 23. Oktober 2008 ist, insoweit unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 6. August 2009, aufzuheben. Mit Aufhebung des Bescheids vom 23. Oktober 2008 tritt der Bescheid über die Änderung des Bescheids über eine Investitionszulage für das Kalenderjahr 2000 vom 9. Februar 2007 wieder in Kraft.

48 bb) Der Bescheid über die Änderung des Bescheids über eine Investitionszulage für das Kalenderjahr 2001 vom 17. Oktober 2008 ist, insoweit unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 6. August 2009, in dem von der Klägerin begehrten Umfang dahin zu ändern, dass die Investitionszulage auf 60.821,03 € festgesetzt wird.

49 5. Die von der Klägerin im Übrigen erhobene Verfahrensrüge, das FG sei i.S. des § 119 Nr. 1 FGO unvorschriftsmäßig besetzt gewesen, ist unbegründet.

50 a) Soweit die Klägerin vorbringt, die Vorentscheidung sei unter Verstoß gegen § 103 FGO von einem ehrenamtlichen Richter mitgefällt worden, der an der dem Urteil zugrunde liegenden mündlichen Verhandlung nicht teilgenommen habe, greift die Rüge nicht durch, da sie sich auf die ursprüngliche Fassung der Sitzungsniederschrift stützt (vgl. § 94 FGO, § 160 Abs. 1 Nr. 2 der Zivilprozessordnung --ZPO--). Diese wurde jedoch gemäß § 94 FGO, § 164 Abs. 1 ZPO wegen offensichtlicher Unrichtigkeit berichtigt (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 30. Januar 2003 XI B 144/02, BFH/NV 2003, 797). Damit stimmen die im Protokoll und die im Rubrum des Urteils genannten Richter überein. Anhaltspunkte für eine Fälschung der Sitzungsniederschrift (vgl. § 165 Satz 2 ZPO) sind weder vorgetragen noch ersichtlich. Da es sich um eine Beseitigung eines offensichtlichen Versehens handelt, ist es zudem ausgeschlossen, dass die Entscheidung auf einer Nichtbeachtung der Anhörungspflicht (§ 164 Abs. 2 ZPO) beruht (vgl. BFH-Beschluss vom 19. April 2005 XI B 243/03, BFH/NV 2005, 1586, unter II.2.a bb, m.w.N.).

51 b) Das Urteil ist auch nicht deshalb unter Verstoß gegen § 103 FGO gefällt worden, weil an der mündlichen Verhandlung vom 18. April 2013, auf die das Urteil ergangen ist, andere Richter mitgewirkt haben als an der mündlichen Verhandlung vom 26. April 2012. Denn § 103 FGO verlangt nur, dass das Urteil von den Richtern und ehrenamtlichen Richtern gefällt wird, die an der dem Urteil zugrunde liegenden letzten mündlichen Verhandlung teilgenommen haben. Ein Richterwechsel nach Vertagung einer mündlichen Verhandlung --wie im Streitfall-- ist unschädlich (z.B. BFH-Beschluss vom 28. Juli 2008 IX B 13/08, BFH/NV 2008, 2029, unter 1.c, m.w.N.).

52 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Sie berücksichtigt das Verhältnis des jeweiligen Obsiegens und Unterliegens.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de