

Urteil vom 03. Dezember 2019, X R 11/19

Rückgängigmachung eines Investitionsabzugsbetrags trotz durchgeführter Investition wegen unterbliebener Hinzurechnung im Investitionsjahr

ECLI:DE:BFH:2019:U.031219.XR11.19.0

BFH X. Senat

EStG § 7g Abs 3, EStG § 7g Abs 2 S 1, EStG VZ 2008

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 25. Februar 2019, Az: 3 K 1658/18

Leitsätze

Ein Investitionsabzugsbetrag kann gemäß § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG nachträglich im Jahr seines Abzugs rückgängig gemacht werden, wenn der Steuerpflichtige im späteren Jahr der Investition zwar den (innerbilanziellen) Abzug von 40 % der Anschaffungskosten vornimmt, es aber unterlassen hat, den in einem Vorjahr abgezogenen Investitionsabzugsbetrag außerbilanziell hinzuzurechnen, und das FA auf dieser Grundlage den --nicht mehr änderbaren-- Steuerbescheid für das Jahr der Investition erlassen hat .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 26.02.2019 - 3 K 1658/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielt als Heizungs- und Sanitärinstallateur Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Er ermittelt seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich.
- 2** In seiner Gewinnermittlung für das Streitjahr 2008 machte der Kläger einen außerbilanziellen Investitionsabzugsbetrag von 12.491 € geltend. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) benannte er in den beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eingereichten Unterlagen weder die anzuschaffenden oder herzustellenden Wirtschaftsgüter noch gab er die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten an. Das FA veranlagte erklärungskgemäß und ohne den Bescheid unter einen Vorbehalt der Nachprüfung zu stellen.
- 3** Im Jahr 2009 erwarb der Kläger u.a. einen PKW, ein Aquarium und einen Drucker. Er minderte die Anschaffungskosten dieser Wirtschaftsgüter innerbilanziell um jeweils 40 % (§ 7g Abs. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes in der 2008 geltenden Fassung --EStG 2008--), was in der Summe dem im Jahr 2008 geltend gemachten Investitionsabzugsbetrag von 12.491 € entsprach. Die in § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG 2008 vorgesehene außerbilanzielle Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags unterblieb hingegen. Sowohl die innerbilanzielle Minderung als auch das Unterbleiben der außerbilanziellen Hinzurechnung war aus den beim FA eingereichten Unterlagen erkennbar. Das FA veranlagte den Kläger auch für 2009 erklärungskgemäß und ohne Vorbehalt der Nachprüfung.
- 4** Nachdem das FA den Fehler bemerkt hatte, erließ es am 01.09.2016 die im vorliegenden Verfahren angefochtenen geänderten Bescheide über Einkommensteuer und den Gewerbesteuermessbetrag 2008, in denen es den Gewinn jeweils um 12.491 € erhöhte. Verfahrensrechtlich waren die Änderungsbescheide auf § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG 2008

bzw. § 35b Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) gestützt. Das FA führte aus, zwar bestehe für das Jahr, in dem der Fehler eingetreten sei (2009), keine Korrekturmöglichkeit. Allerdings ordne der Wortlaut des § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG 2008 immer dann eine Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags im Abzugsjahr an, wenn dieser Betrag nicht bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres nach § 7g Abs. 2 EStG 2008 hinzugerechnet worden sei. Eine solche Hinzurechnung sei hier unterblieben.

- 5 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das FG begründete sein --in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 881 veröffentlichtes-- Urteil damit, dass der Wortlaut des § 7g Abs. 3 EStG 2008 erfüllt sei, auch wenn diese Fallgruppe in den Gesetzesmaterialien nicht erwähnt werde. Eine Änderung der für 2009 ergangenen Bescheide sei nicht möglich. Die Festsetzungsfrist sei gewahrt.
- 6 Mit seiner Revision legt der Kläger umfassend dar, dass die Bescheide für das --dem Streitjahr nachfolgende-- Jahr 2009 nicht geändert werden könnten. Ferner weist er darauf hin, dass in einer Kommentierung zu § 7g Abs. 3 EStG 2008 nur solche Gründe für die Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags genannt seien, die im Streitfall nicht vorlägen (unterbliebene Investition, Anschaffung eines nicht funktionsgleichen Wirtschaftsguts, vorzeitige freiwillige Rückgängigmachung).
- 7 Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil, die Einspruchsentscheidung vom 14.06.2018 und die geänderten Bescheide über Einkommensteuer und den Gewerbesteuermessbetrag 2008 vom 01.09.2016 aufzuheben.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 9 Es hält das vorinstanzliche Urteil für zutreffend.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 11 Das FA durfte die Änderung des Einkommensteuerbescheids 2008 auf § 7g Abs. 3 Sätze 1 und 2 EStG 2008 stützen, weil der Wortlaut dieser Regelungen erfüllt ist (dazu unten 1.) und keine Gesichtspunkte erkennbar sind, die im Streitfall für eine einschränkende Auslegung sprechen könnten (unten 2.). Auch die Festsetzungsfrist ist gewahrt (unten 3.). Die Änderung des Gewerbesteuermessbescheids konnte danach auf § 35b Abs. 1 GewStG gestützt werden (unten 4.).
- 12 1. Gemäß § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG 2008 ist der nach § 7g Abs. 1 EStG 2008 vorgenommene Abzug rückgängig zu machen, soweit der Investitionsabzugsbetrag nicht bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres nach § 7g Abs. 2 EStG 2008 hinzugerechnet wurde. Wurde der Gewinn des maßgebenden Wirtschaftsjahres bereits einer Steuerfestsetzung oder einer gesonderten Feststellung zugrunde gelegt, ist der entsprechende Steuer- oder Feststellungsbescheid insoweit zu ändern (§ 7g Abs. 3 Satz 2 EStG 2008). Dies gilt nach der --lediglich deklaratorischen-- Regelung des § 7g Abs. 3 Satz 3 Halbsatz 1 EStG 2008 auch dann, wenn der Steuer- oder Feststellungsbescheid bestandskräftig geworden ist.
- 13 Die vom Wortlaut dieser Vorschriften vorgesehenen Voraussetzungen für eine Änderung des Einkommensteuerbescheids 2008 sind vorliegend erfüllt. Der Kläger hat für 2008 einen Abzug nach § 7g Abs. 1 EStG 2008 vorgenommen, den er aber nicht bis zum Ende des Jahres 2011 --dem dritten auf das Jahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahr-- gemäß § 7g Abs. 2 EStG 2008 hinzugerechnet hat. Es ist auch ausgeschlossen, dass diese Hinzurechnung künftig noch vorgenommen werden wird, da die Einkommensteuerveranlagung für das Jahr der Investition (2009) --wie der Kläger mit seiner Revisionsbegründung nochmals ausführlich darlegt, zwischen den Beteiligten aber zu Recht ohnehin unstreitig ist-- nicht mehr geändert werden kann.
- 14 Weitere Voraussetzungen für eine Änderung der Veranlagung des Abzugsjahres sieht der Wortlaut der insoweit maßgebenden Vorschriften nicht vor.
- 15 2. Eine einschränkende Auslegung gegen den Wortlaut der Norm ist vorliegend nicht geboten.

- 16 a) Dies gilt zum einen unter dem Gesichtspunkt, dass der Investitionsabzug im Jahr 2008 möglicherweise schon von vornherein nicht hätte vorgenommen werden dürfen, weil der Kläger die begünstigten Wirtschaftsgüter --so der vom FG festgestellte Sachverhalt-- in den beim FA einzureichenden Unterlagen entgegen § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG 2008 nicht ihrer Funktion nach benannt hatte. Der Senat hat bereits entschieden, dass die für das Jahr des Abzugs geltende spezielle Korrekturvorschrift des § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG 2008 auch dann anwendbar ist, wenn bereits die Voraussetzungen für die Vornahme des Investitionsabzugs nicht vorgelegen hatten (Beschluss vom 05.02.2018 - X B 161/17, BFH/NV 2018, 527).
- 17 b) Darüber hinaus ist auch in der im Streitfall gegebenen Konstellation, dass zwar tatsächlich eine Investition vorgenommen worden ist, aber sowohl der Steuerpflichtige die in § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG 2008 angeordnete Hinzurechnung unterlassen hat als auch das FA diesen Fehler im Rahmen der Veranlagungsarbeiten nicht bemerkt hat, eine einschränkende Auslegung gegen den Gesetzeswortlaut nicht vorzunehmen.
- 18 aa) Dies entspricht sowohl der Auffassung in der instanzgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. Urteil des FG Hamburg vom 21.05.2015 - 2 K 14/15, EFG 2015, 1517, rechtskräftig nach Verwerfung der Nichtzulassungsbeschwerde als unzulässig durch den Senatsbeschluss vom 21.01.2016 - X B 104/15, nicht veröffentlicht) als auch der einhelligen Meinung in der Literatur, soweit sich darin ausdrückliche Stellungnahmen zu der hier entscheidungserheblichen Frage finden (vgl. Hänsch, Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung 2015, 692, 697; Blümich/Brandis, § 7g EStG Rz 66; Bugge, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 7g Rz C 6 und D 5). Entgegen der Auffassung des Klägers sind die Aussagen im Urteil des FG Hamburg in EFG 2015, 1517 nicht lediglich auf die --im vorliegenden Fall nicht gegebene-- Sonderkonstellation der Veräußerung des Betriebs im dritten Jahr nach Vornahme des Investitionsabzugs beschränkt. Vielmehr hat das FG Hamburg (unter II.1.a der dortigen Entscheidungsgründe) seine --zutreffende-- Auslegung des § 7g Abs. 3 EStG 2008 ausdrücklich *unabhängig* von der dortigen Sachverhaltsbesonderheit der Betriebsveräußerung getroffen.
- 19 bb) Auf die Ausführungen in der Begründung zum Fraktionsentwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 27.03.2007 (BTDrucks 16/4841, 53) kann sich der Kläger nicht berufen. Zwar heißt es dort: "Unterbleibt die geplante Investition, für die ein Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wurde, innerhalb des Investitionszeitraumes gemäß § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchstabe a oder sind die beabsichtigte Anschaffung/Herstellung und die später tatsächlich durchgeführte Investition nicht gleichartig, ist die Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrags rückgängig zu machen." Dieser Formulierung kann aber nicht entnommen werden, dass der Gesetzgeber den Anwendungsbereich des § 7g Abs. 3 EStG 2008 --insoweit hinter dem Wortlaut der von ihm geschaffenen Norm zurückbleibend-- auf diese beiden Fallgestaltungen beschränken wollte. Weder enthält die Gesetzesbegründung eine ausdrückliche Aussage dahingehend, dass § 7g Abs. 3 EStG 2008 ausschließlich in den beiden genannten Fallgestaltungen anwendbar sein sollte noch lässt sich den Materialien auch nur der geringste sonstige Anhaltspunkt für den vom Kläger behaupteten Beschränkungswillen des Gesetzgebers entnehmen.
- 20 Insbesondere ist nicht ersichtlich, weshalb der Gesetzgeber in Fällen, in denen die Nichtauflösung --wie hier-- auf einer fehlerhaften Erklärung des Steuerpflichtigen beruht, dem Schutz des Vertrauens des Steuerpflichtigen in den aufgrund seiner fehlerhaften Erklärung ergehenden Steuerbescheid entgegen dem Wortlaut der gesetzlichen Regelung einen höheren Stellenwert hätte einräumen wollen als dem Interesse an einer gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuerfestsetzung.
- 21 Hinzu kommt, dass es weitere anerkannte Fallgruppen gibt, in denen eine Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags möglich ist, obwohl auch diese Fallgruppen nicht ausdrücklich in den Gesetzesmaterialien erwähnt sind. So lässt die Finanzverwaltung eine vorzeitige freiwillige, aber ebenfalls auf § 7g Abs. 3 EStG 2008 gestützte Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags ausdrücklich zu (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 20.11.2013, BStBl I 2013, 1493, Rz 55); in der Literatur wird die Richtigkeit dieser von der Finanzverwaltung vorgenommenen Gesetzesauslegung --soweit ersichtlich-- nicht bestritten.
- 22 3. Der angefochtene geänderte Einkommensteuerbescheid 2008 vom 01.09.2016 hat die Festsetzungsfrist gewahrt.
- 23 Da der Kläger seine Einkommensteuererklärung 2008 im Jahr 2010 eingereicht hat, begann die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Jahres 2010 (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung --AO--). Die reguläre, gemäß § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO vierjährige Festsetzungsfrist endete mit Ablauf des Jahres 2014.
- 24 In den Fällen des § 7g Abs. 3 EStG 2008 endet die Festsetzungsfrist für das Jahr der Vornahme des Investitionsabzugs allerdings nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in

dem das dritte auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgende Wirtschaftsjahr endet (§ 7g Abs. 3 Satz 3 Halbsatz 2 EStG 2008). Zwar hat das FG keine Feststellungen dazu getroffen, wann der Kläger die Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2011 (das dritte Jahr nach dem Abzugsjahr) eingereicht hat. Selbst wenn der Kläger diese Steuererklärung aber bereits zum frühestmöglichen Zeitpunkt --d.h. im Folgejahr 2012-- eingereicht haben sollte, hätte die vierjährige Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 2011 erst mit Ablauf des Jahres 2016 geendet. Der angefochtene geänderte Einkommensteuerbescheid 2008 vom 01.09.2016 ist daher noch innerhalb der --hier durch die Ablaufhemmung des § 7g Abs. 3 Satz 3 Halbsatz 2 EStG 2008 verlängerten-- Festsetzungsfrist ergangen.

- 25** 4. Ebenfalls zu Recht hat das FA die Änderung des Gewerbesteuermessbescheids 2008 auf § 35b Abs. 1 Satz 1 GewStG gestützt. Danach ist u.a. ein Gewerbesteuermessbescheid von Amts wegen zu ändern, wenn der Einkommensteuerbescheid geändert wird und die Änderung den Gewinn aus Gewerbebetrieb berührt. Dies ist hier angesichts der --nach den vorstehenden Darlegungen zudem materiell- und verfahrensrechtlich rechtmäßigen-- Änderung des Einkommensteuerbescheids 2008 der Fall.
- 26** Auch in Bezug auf den geänderten Gewerbesteuermessbescheid 2008 vom 01.09.2016 ist die Festsetzungsfrist gewahrt. § 35b Abs. 1 Satz 3 GewStG ordnet insoweit die sinngemäße Anwendung der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 10 AO an. Die damit geltende Zwei-Jahres-Frist hat mit dem Erlass des geänderten Einkommensteuerbescheids 2008 am 01.09.2016 zu laufen begonnen und ist vom FA mit dem gleichzeitigen Erlass des geänderten Gewerbesteuermessbescheids offensichtlich gewahrt worden.
- 27** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de