

Beschluss vom 18. März 2026, IV B 46/25 (AdV)

Zum zeitlichen Anwendungsbereich von § 7g EStG i.d.F. des JStG 2020

ECLI:DE:BFH:2026:BA.180326.IVB46.25.0

BFH IV. Senat

EStG § 7g Abs 1, EStG § 7g Abs 2, EStG § 7g Abs 3, EStG § 7g Abs 4, EStG § 7g Abs 7, EStG § 7g Abs 1, EStG § 7g Abs 2, EStG § 7g Abs 3, EStG § 7g Abs 4, EStG § 7g Abs 7, EStG § 52 Abs 16 S 1, EStG § 52 Abs 16 S 4, EStG VZ 2018

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 06. November 2025, Az: 12 V 1772/25

Leitsätze

NV: § 7g Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2020 vom 21.12.2020 (BGBl I 2020, 3096) ist gemäß § 52 Abs. 16 Satz 1 EStG erstmals für Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen anzuwenden, die in nach dem 31.12.2019 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden. Eine Auslegung des § 52 Abs. 16 Satz 1 EStG dahin, dass die Neuregelung erstmals für nach dem 31.12.2019 getätigte Investitionen gilt, kommt nicht in Betracht. Auch die Übertragung eines nach Maßgabe des § 7g EStG a.F. gebildeten Investitionsabzugsbetrags auf nach dem 31.12.2019 angeschaffte und dauerhaft vermietete Wirtschaftsgüter ist ausgeschlossen.

Tenor

Der Antrag wird abgelehnt.

Die Kosten des Verfahrens hat die Antragstellerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten in der Hauptsache über die Rückgängigmachung eines im Jahr 2018 (Streitjahr) gewinnmindernd abgezogenen Investitionsabzugsbetrags (IAB) gemäß § 7g Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 2** Die Antragstellerin und Beschwerdeführerin (Antragstellerin), eine UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG, wurde laut Gesellschaftsvertrag vom 21.10.2019 mit Wirkung zum 01.11.2019 gegründet. Gesellschaftszweck ist die Vermietung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern. Gründungsgesellschafter waren die Kommanditisten A mit einer vermögensmäßigen Beteiligung von 95 % und B mit einer vermögensmäßigen Beteiligung von 5 %. Komplementärin ohne vermögensmäßige Beteiligung war die C-UG (haftungsbeschränkt) --nunmehr C-GmbH--. Zur Geschäftsführung und Vertretung ist allein die Komplementärin befugt. Die Antragstellerin ermittelt ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Ihre Gewerbeanmeldung datiert vom 15.01.2020. Allerdings trat die Antragstellerin bereits vor Abschluss des Gesellschaftsvertrags im Rechtsverkehr auf.
- 3** Für das Streitjahr reichte der Steuerberater der Antragstellerin am 12.05.2020 eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung ein. Er erklärte darin im Namen der Antragstellerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./ 200.000 €, die entsprechend der Beteiligungsquoten in Höhe von ./ 190.000 € A und in Höhe von ./ 10.000 € B zugerechnet wurden. Die Einkünfte resultierten aus einem geltend gemachten IAB in Höhe von 200.000 €. Auf Nachfrage des Antragsgegners und Beschwerdegegners (Finanzamt --FA--) teilte der Steuerberater der Antragstellerin am 06.07.2020 mit, die Antragstellerin habe bereits im Streitjahr aus den aktuell beteiligten Gesellschaftern in Form einer GbR bestanden. Da bereits im Streitjahr

absehbar gewesen sei, dass A hohe Abfindungen aus nichtselbständiger Tätigkeit erhalten werde, sei oberste Prämisse gewesen, im Streitjahr eine Reduzierung der Steuerlast über die Bildung von IAB zu erreichen. Zudem sei eine eigene Feststellungserklärung der GbR nicht zielführend gewesen, da im Streitjahr in diesem Zusammenhang noch keine Kosten entstanden seien. Vielmehr sei die elektronische Übermittlung des IAB aus Vereinfachungsgründen erst im Zusammenhang mit der Vorbereitung des Jahresabschlusses 2019 für die Antragstellerin erfolgt.

- 4 Das FA erfasste im Bescheid für das Streitjahr über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) vom 21.07.2020 erklärungsgemäß Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./. 200.000 €. Der Gewinnfeststellungsbescheid war an die Komplementärin adressiert und erging "Für Ges. bürgerlichen Rechts [C-]UG (haftungsbeschränkt) & Co.KG". Die Einkünfte wurden wie erklärt zugerechnet.
- 5 Ab dem Jahr 2020 erwarb die Antragstellerin verschiedene Wirtschaftsgüter, die sie vermietete und für die sie insgesamt 200.000 € gemäß § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG hinzurechnete (davon im Jahr 2020 59.013,26 €, im Jahr 2021 64.985,10 €, im Jahr 2022 59.151,64 € und im Jahr 2023 13.650 €).
- 6 Am 22.04.2025 teilte das FA dem Steuerberater der Antragstellerin mit, dass im Streitjahr ein IAB für ausschließlich vermietete Wirtschaftsgüter nicht in Anspruch genommen werden könne und deshalb beabsichtigt sei, den geltend gemachten IAB rückgängig zu machen. Sodann erließ das FA am 07.05.2025 unter Verweis auf § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr, in dem Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 0 € erfasst sind. Der Bescheid ist an den Steuerberater der Antragstellerin adressiert, ergeht (wiederum) "Für Ges. bürgerlichen Rechts [C-]UG (haftungsbeschränkt) & Co.KG" und bezeichnet die Kommanditisten und die Komplementärin der Antragstellerin namentlich.
- 7 Über den hiergegen gerichteten Einspruch der Antragstellerin vom 13.05.2025 hat das FA bislang noch nicht entschieden. Die begehrte Aussetzung der Vollziehung (AdV) des Gewinnfeststellungsbescheids für 2018 vom 07.05.2025 lehnte das FA mit Schreiben vom 29.07.2025 ab. In diesem Schreiben, das sich unter anderem auch auf die Einsprüche der Antragstellerin gegen die Gewinnfeststellungsbescheide für 2020 und für 2021 vom 14.01.2025 bezog, führte das FA unter anderem aus, dass die in den Jahren 2020 und 2021 angeschafften Wirtschaftsgüter größtenteils beziehungsweise ausschließlich vermietet würden. Da § 7g EStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2015 vom 02.11.2015 --BGBl I 2015, 1834-- (EStG a.F.) --anders als § 7g EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2020 vom 21.12.2020 --BGBl I 2020, 3096-- (EStG n.F.)-- keine Begünstigung für vermietete Wirtschaftsgüter vorgesehen habe, seien die in Anspruch genommenen Herabsetzungsbeträge sowie die außerbilanziellen Hinzurechnungen und die laufenden Abschreibungen zu korrigieren. Zudem sei der 2018 gebildete IAB mangels entsprechender Anschaffungen innerhalb des vorgegebenen Zeitraums rückgängig zu machen.
- 8 Auch der nachfolgende gerichtliche Antrag auf AdV der Antragstellerin blieb ohne Erfolg (Beschluss des Finanzgerichts --FG-- Baden-Württemberg vom 06.11.2025 - 12 V 1772/25).
- 9 Mit der hiergegen gerichteten Beschwerde, der das FG nicht abgeholfen hat, verfolgt die Antragstellerin ihr Aussetzungsbegehren weiter. Sie ist der Auffassung, das FG habe § 52 Abs. 16 Satz 1 EStG n.F. fehlinterpretiert. Es sei rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass die maßgebliche Fassung des § 7g EStG ausschließlich anhand des Jahres der Inanspruchnahme des IAB zu bestimmen sei. Es habe verkannt, dass es nicht um eine Inanspruchnahme eines IAB gehe, sondern um die Übertragung einer bereits erfolgten Inanspruchnahme, also die "Sonderabschreibung" gemäß § 7g Abs. 2 Satz 3 EStG ("den Abzug von Anschaffungskosten"). Hierbei handele es sich um einen eigenständigen Begünstigungstatbestand. Das FG habe die Eigenständigkeit des Übertragungsakts, der nicht an die ursprüngliche "IAB-Rechtslage" gekoppelt sei, verkannt. Eine zeitliche Anwendungsbeschränkung für § 7g Abs. 2 Satz 3 EStG finde sich in keiner Übergangsvorschrift. Auch § 52 Abs. 16 EStG n.F. enthalte kein Verbot, IAB früherer Jahre auf vermietete Wirtschaftsgüter zu übertragen.
- 10 Auch die gesetzgeberische Intention spreche für die Anknüpfung an das Jahr der Investition. Die Gesetzesbegründung hebe ausdrücklich hervor, dass durch die Neuregelung auch vermietete Wirtschaftsgüter begünstigt seien und dies der betriebswirtschaftlichen Realität entspreche. Zudem spreche der systematische Förderzweck gegen die Auffassung des FG. Der Gesetzgeber habe eine Vereinfachung und den Abbau von Investitionshemmnissen gewollt. Ein starres Festhalten an der 2018 geltenden Rechtslage für die Beurteilung einer erst 2020 erfolgten Investition widerspreche dem Förderzweck. Zudem habe sie --die Antragstellerin-- darauf vertrauen dürfen, dass Investitionen nach dem 31.12.2019 der neuen Rechtslage unterfallen.

- 11 Außerdem habe das FG verkannt, dass der Gewinnfeststellungsbescheid unwirksam sei. Der Bescheid sei an eine nicht existente Gesellschaft adressiert. Dies führe zu einer mangelhaften Bekanntgabe (§ 124 der Abgabenordnung --AO--) und zur Nichtigkeit (§ 125 AO). Die Schlussfolgerung des FG stehe in Widerspruch zum Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 07.04.1987 - VIII R 259/84 (BFHE 150, 331, BStBl II 1987, 766).
- 12 Schließlich habe das FG die Existenz eines besonderen Aussetzungsinteresses nicht gewürdigt. Es drohten erhebliche Einkommensteuernachforderungen bei den Kommanditisten; "Mahnbestrebungen" des FA seien bereits eingeleitet worden.
- 13 Die Antragstellerin beantragt sinngemäß, den Beschluss des FG Baden-Württemberg vom 06.11.2025 - 12 V 1772/25 aufzuheben und die Vollziehung des Gewinnfeststellungsbescheids für 2018 vom 07.05.2025 bis zu einer Entscheidung im Hauptsacheverfahren ohne Sicherheitsleistung auszusetzen.
- 14 Das FA beantragt sinngemäß, die Beschwerde zurückzuweisen.
- 15 Es meint, die Beschwerde sei möglicherweise nicht fristgerecht erhoben worden und daher unzulässig. Außerdem hält es die Beschwerde für unbegründet, da die Entscheidung des FG zutreffend sei. Ergänzend verweist das FA darauf, dass es um die Rückgängigmachung des im Streitjahr gewinnmindernd abgezogenen IAB gehe und somit zu prüfen sei, ob die Voraussetzungen des § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG gegeben seien. Hierzu trage die Antragstellerin nichts vor. Stattdessen stütze sie sich allein darauf, dass unter Anwendung des § 7g EStG n.F. eine Übertragung des in 2018 gebildeten IAB durch gewinnerhöhende Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG und durch gewinnmindernde Herabsetzung nach § 7g Abs. 2 Satz 3 EStG auf die Jahre ab 2020 zulässig sei. Solche Hinzurechnungen und Herabsetzungen seien indes für die veranlagten Jahre 2020 und 2021 --unter Anwendung des § 7g EStG a.F.-- versagt worden. Eine Übertragung des IAB auf die Investitionen der Jahre 2020 und 2021 habe somit tatsächlich nicht stattgefunden. Damit seien die Voraussetzungen des § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG für die Rückgängigmachung des im Wirtschaftsjahr 2018 beanspruchten IAB gegeben. Dies gelte selbst für den Fall, dass die Übertragung auf die Investitionen der Jahre ab 2020 zu Unrecht versagt worden wäre. Denn die im Streitjahr erfolgte Rückgängigmachung des IAB setze nach § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG voraus, dass der nach § 7g Abs. 1 EStG in 2018 gewinnmindernd abgezogene IAB nicht bis zum Ende des fünften auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden Jahres --mithin nicht bis zum 31.12.2023-- hinzugerechnet worden sei. Aus welchen Gründen dies nicht geschehen sei, sei unbeachtlich. Für die Rückgängigmachung des IAB im Abzugsjahr komme es daher nicht darauf an, ob die Übertragung im Anschaffungsjahr rechtsfehlerhaft versagt worden sei und die Steuerbescheide für die "Übertragungsjahre" insofern rechtswidrig seien. Allerdings sei --so das FA klarstellend-- eine Übertragung des in 2018 gebildeten IAB auf die Jahre 2020 und 2021 unzulässig, so dass die entsprechende Ablehnung in den Gewinnfeststellungsbescheiden der Jahre 2020 und 2021 rechtmäßig erfolgt sei. § 7g EStG knüpfe in allen seinen Regelungen systematisch an die Begünstigung eines Wirtschaftsguts im Sinne des Abs. 1 Satz 1 der Vorschrift an. Erst mit der Neuregelung durch das Jahressteuergesetz 2020 habe der Gesetzgeber für das Tatbestandsmerkmal der dauerhaften Vermietung von Wirtschaftsgütern eine Begünstigung geschaffen (§ 7g Abs. 1 Satz 1 EStG n.F.). Nach der Systematik des § 7g EStG hänge die gesamte Förderung (sei es durch IAB oder Sonderabschreibung) davon ab, ob die zukünftige Investition aus der Sicht des Abzugsjahres (= Jahr der Bildung des IAB) begünstigt sei. Mithin seien die im Abzugsjahr geltenden gesetzlichen Voraussetzungen des § 7g Abs. 1 EStG maßgebend. Der vorliegend für das Streitjahr beanspruchte IAB sei ursprünglich unter der Maßgabe des § 7g Abs. 1 EStG a.F. gewinnmindernd abgezogen worden, also zu einer Zeit, als dauerhaft vermietete Wirtschaftsgüter nicht begünstigt gewesen seien. Die im Abzugsjahr bestehende Absicht, unter Inanspruchnahme der nach § 7g EStG bestehenden Fördermöglichkeiten zukünftig in begünstigte Wirtschaftsgüter im Sinne des § 7g Abs. 1 EStG zu investieren, habe sich daher nicht auf vermietete Wirtschaftsgüter beziehen können. Daher scheidet eine Übertragung des IAB (durch Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG beziehungsweise durch Herabsetzung nach § 7g Abs. 2 Satz 3 EStG) auf die in den Jahren 2020 und 2021 getätigten Investitionen aus, denn es handele sich ausschließlich um vermietete Wirtschaftsgüter, die nach der Rechtslage des Abzugsjahres nicht begünstigt gewesen seien.

Entscheidungsgründe

II.

- 16 Die zulässige Beschwerde (hierzu unter 1.) ist unbegründet. Sie war deshalb durch Beschluss zurückzuweisen (§ 132

der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Es kann dahinstehen, ob der Antrag auf AdV der Antragstellerin zulässig ist (hierzu unter 2.), denn er ist jedenfalls unbegründet, da bei der im Aussetzungsverfahren gebotenen summarischen Prüfung keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Gewinnfeststellungsbescheids für 2018 vom 07.05.2025 bestehen (hierzu unter 3.) und eine AdV auch nicht wegen unbilliger Härte geboten ist (hierzu unter 4.).

- 17** 1. Die Beschwerde ist zulässig. Sie ist statthaft, weil das FG sie zugelassen und ihr nicht abgeholfen hat (§ 128 Abs. 3, § 130 Abs. 1 FGO). Auch ist sie --anders als das FA meint-- innerhalb der Zwei-Wochen-Frist des § 129 Abs. 1 FGO eingelegt worden. Der Beschluss des FG vom 06.11.2025 ist dem Prozessbevollmächtigten der Antragstellerin am 20.11.2025 zugestellt worden. Die Beschwerde vom 28.11.2025 ist noch am gleichen Tag beim FG eingegangen.
- 18** 2. Die Beschwerde ist jedoch unbegründet. Dabei kann der Senat dahingestellt lassen, ob der Antrag auf AdV der Antragstellerin überhaupt zulässig ist, denn er ist jedenfalls --wie das FG zutreffend erkannt hat-- unbegründet.
- 19** a) Der Senat, der im Beschwerdeverfahren über die Ablehnung eines Antrags auf AdV durch das FG als Tatsachengericht entscheidet (z.B. BFH-Beschluss vom 06.11.2008 - IV B 126/07, BFHE 223, 294, BStBl II 2009, 156, unter II.1.b, m.w.N.), hat Zweifel an der Zulässigkeit des Aussetzungsantrags der Antragstellerin.
- 20** b) Diese ergeben sich in Anbetracht der Tatsache, dass die Antragstellerin erst mit Wirkung zum 01.11.2019 gegründet worden ist. Zwar schließt der Umstand, dass sich der Betrieb der Antragstellerin im Streitjahr (möglicherweise noch) in der Eröffnungsphase befunden hat, die Inanspruchnahme des IAB nicht zwangsläufig aus (hierzu unter aa). Jedoch ist unklar, ob im Streitjahr --wie von der Antragstellerin behauptet-- bereits ein in der Eröffnungsphase befindlicher Betrieb in der Rechtsform einer GbR existiert hat, deren Gesamtrechtsnachfolgerin die Antragstellerin geworden ist (hierzu unter bb).
- 21** aa) Die Inanspruchnahme eines IAB gemäß § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG setzt --wie schon der Wortlaut belegt-- einen Betrieb und damit grundsätzlich eine werbende Tätigkeit voraus (vgl. z.B. Schmidt/Kulosa, EStG, 44. Aufl., § 7g Rz 26; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 20.03.2017, BStBl I 2017, 423, Rz 1). Anerkannt ist nach der Rechtsprechung des BFH, dass auch Betriebe begünstigt sind, die sich noch in der Eröffnungsphase befinden (z.B. BFH-Urteile vom 25.04.2002 - IV R 30/00, BFHE 199, 170, BStBl II 2004, 182, unter 3.; vom 20.06.2012 - X R 42/11, BFHE 237, 377, BStBl II 2013, 719, Rz 19 ff.; vgl. auch BMF-Schreiben vom 20.03.2017, BStBl I 2017, 423, Rz 2 ff.).
- 22** bb) Ob vorliegend im Streitjahr eine Mitunternehmerschaft in der Rechtsform einer GbR bestanden und einen begünstigungsfähigen Betrieb im Sinne des § 7g EStG unterhalten hat, ist unklar. Zwar hat die Antragstellerin behauptet, bereits im Streitjahr habe eine GbR bestanden, deren Gesellschafter die (späteren) Gesellschafter der Antragstellerin gewesen seien. Jedoch finden sich weder für die Existenz einer solchen GbR noch für deren Tätigkeit in den vorliegenden Akten hinreichende Anhaltspunkte. Solche ergeben sich insbesondere nicht aus den E-Mails vom 16.11.2018. Unklar ist ebenfalls, wann und wie die Antragstellerin in die Rechtsstellung jener (vermeintlich bestehenden) GbR eingerückt ist. Somit ist auch fraglich, ob sich die Antragstellerin als "Rechtsnachfolgerin" der GbR gegen den streitgegenständlichen Gewinnfeststellungsbescheid für 2018 vom 07.05.2025 wenden kann. Unklar ist insoweit nicht nur, ob der von ihr eingelegte Einspruch unzulässig ist und daher möglicherweise ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Gewinnfeststellungsbescheids nicht mehr mit Erfolg geltend gemacht werden können (z.B. BFH-Beschluss vom 18.07.2013 - X S 2/13, Rz 8). Ebenso fraglich ist, ob ihr Antrag auf AdV zulässig ist, da diese nur derjenige beantragen kann, gegen den sich der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid richtet oder der selbst klagebefugt ist (BFH-Beschluss vom 10.11.1993 - I S 9/93, BFH/NV 1994, 684, unter II.A.3., m.w.N.).
- 23** 3. Eine abschließende Entscheidung über die Zulässigkeit des Aussetzungsantrags ist indes entbehrlich, weil die Beschwerde jedenfalls unbegründet ist.
- 24** a) Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 FGO kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen. Die Aussetzung soll unter anderem erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts bestehen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO). Ernstliche Zweifel im Sinne des § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO sind zu bejahen, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Steuerbescheids neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der entscheidungserheblichen Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen bewirken (vgl. BFH-Beschluss vom 10.02.1967 - III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182, seitdem ständige Rechtsprechung). Die AdV setzt nicht voraus, dass die

für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe überwiegen (vgl. BFH-Beschluss vom 20.05.1997 - VIII B 108/96, BFHE 183, 174, m.w.N.). Die Entscheidung über das Vorliegen ernstlicher Zweifel ergeht bei der im Aussetzungsverfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt (z.B. BFH-Beschluss vom 07.09.2011 - I B 157/10, BFHE 235, 215, BStBl II 2012, 590, Rz 12, m.w.N.).

- 25** b) Hiervon ausgehend unterstellt der Senat für das summarische Aussetzungsverfahren die Richtigkeit des Vortrags der Antragstellerin, wonach bereits im Streitjahr eine Mitunternehmerschaft in der Rechtsform einer GbR bestanden und einen begünstigungsfähigen Betrieb im Sinne des § 7g EStG unterhalten hat. Ferner unterstellt der Senat zugunsten der Antragstellerin, dass diese in deren Rechtsposition eingetreten ist.
- 26** c) Dies zugrunde gelegt, bestehen bei summarischer Prüfung keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Gewinnfeststellungsbescheids für 2018 vom 07.05.2025. Es ist weder ernstlich zweifelhaft, dass das FA den IAB im Streitjahr rückgängig machen durfte (hierzu unter aa bis cc), noch, dass der Gewinnfeststellungsbescheid für 2018 vom 07.05.2025 wirksam ist (hierzu unter dd).
- 27** aa) Das FA durfte den im Streitjahr berücksichtigten IAB rückgängig machen, denn die Voraussetzungen der § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG n.F., § 52 Abs. 16 Satz 4 EStG i.d.F. des Vierten Corona-Steuerhilfegesetzes vom 19.06.2022 (BGBl I 2022, 911) --CoronaStHG 4-- liegen --mangels fristgerechter Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG-- vor.
- 28** aaa) Nach § 7g Abs. 1 EStG a.F. können Steuerpflichtige für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens unter den in § 7g Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG a.F. näher bezeichneten Voraussetzungen bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen. Auch Personengesellschaften können einen IAB für die künftige Anschaffung beziehungsweise Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter im Gesamthandsvermögen der Gesellschaft oder im Sonderbetriebsvermögen ihrer Gesellschafter bilden (vgl. § 7g Abs. 7 EStG). Voraussetzung für die Inanspruchnahme eines IAB ist unter anderem, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich zu nutzen. Seit dem Steueränderungsgesetz 2015 kann ein IAB losgelöst von einem konkreten Anschaffungsvorhaben gebildet werden (vgl. z.B. Reddig in Herrmann/Heuer/Raupach, § 7g EStG Rz 1). Allerdings war wegen der festgeschriebenen Nutzungsvoraussetzung die (langfristige) Vermietung von Wirtschaftsgütern --anders als nach § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG n.F.-- grundsätzlich von der Begünstigung nach § 7g Abs. 1 EStG a.F. ausgeschlossen (hierzu im Einzelnen BFH-Urteil vom 03.12.2020 - IV R 16/18, BFHE 271, 501, BStBl II 2021, 382, Rz 20 ff.).
- 29** bbb) Gemäß § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG a.F. können --unter den dort näher beschriebenen Maßgaben-- im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts bis zu 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnerhöhend hinzugerechnet werden. Da der IAB seit dem Steueränderungsgesetz 2015 nicht mehr auf ein konkretes Wirtschaftsgut bezogen ist, kann er --trotz Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts-- auch fortgeführt und für eine spätere Investition verwendet werden (ebenso Schmidt/Kulosa, EStG, 44. Aufl., § 7g Rz 53). Somit kann der Steuerpflichtige den in Anspruch genommenen IAB auf jedes innerhalb des Investitionszeitraums angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut beziehen, das die allgemeinen Voraussetzungen des § 7g Abs. 1 EStG erfüllt (Bugge in Kirchhof/Kube/Mellinghoff, EStG, § 7g Rz D 15).
- 30** ccc) Macht der Steuerpflichtige hingegen von seinem Recht Gebrauch, trotz Investition von einer Hinzurechnung gemäß § 7g Abs. 2 EStG abzusehen, ist der IAB nach Ablauf der gesetzlichen Investitionsfrist gewinnerhöhend rückgängig zu machen. Denn § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG n.F., § 52 Abs. 16 Satz 4 EStG i.d.F. des CoronaStHG 4 sehen vor, dass die Abzüge nach § 7g Abs. 1 EStG rückgängig zu machen sind, soweit in Anspruch genommene IAB nicht bis zum Ende des fünften auf das Wirtschaftsjahr des jeweiligen Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres --das heißt im Streitfall bis zum Ende des Wirtschaftsjahres 2023-- nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG hinzugerechnet wurden. Wurde der Gewinn des maßgebenden Wirtschaftsjahres bereits einer Steuerfestsetzung oder einer gesonderten Feststellung zugrunde gelegt, ist der entsprechende Steuer- oder Feststellungsbescheid insoweit nach § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG zu ändern. Diese Norm enthält eine spezielle Korrekturvorschrift für die Rückgängigmachung eines IAB (vgl. hierzu näher BFH-Urteile vom 25.03.2021 - VIII R 45/18, BFHE 272, 207, BStBl II 2021, 530, Rz 14; vom 29.09.2022 - IV R 18/19, BFHE 278, 273, BStBl II 2023, 326, Rz 25).
- 31** Eine Rückgängigmachung des IAB wegen fehlender Hinzurechnung ist nicht dadurch ausgeschlossen, dass der IAB wegen fehlender tatbestandlicher Voraussetzungen (§ 7g Abs. 1 EStG) im Abzugsjahr erst gar nicht hätte in Anspruch genommen werden können und dies verfahrensrechtlich nicht mehr korrigiert werden kann (BFH-

- 32** ddd) Wird ein begünstigtes Wirtschaftsgut nicht bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt, ist unter anderem die Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 EStG rückgängig zu machen (§ 7g Abs. 4 Satz 1 EStG a.F.). Dies geschieht ebenfalls durch rückwirkende Änderung des betreffenden, gegebenenfalls bestandskräftigen Steuer- oder Feststellungsbescheids (§ 7g Abs. 4 Satz 2 und 3 EStG a.F.).
- 33** Für ab 2016 gebildete IAB ist im Fall des Verstoßes gegen die Verbleibensvoraussetzungen (zwingend) nur noch die Hinzurechnung sowie eine etwaige Herabsetzung der Anschaffungs- beziehungsweise Herstellungskosten rückgängig zu machen. Der in Anspruch genommene IAB bleibt hiervon unberührt. Er bleibt erhalten, wenn der Steuerpflichtige innerhalb der Frist des § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG eine Hinzurechnung vornimmt (BMF-Schreiben vom 20.03.2017, BStBl I 2017, 423, Rz 52). Der Steuerpflichtige kann somit die mit der Hinzurechnung verbundene Konkretisierung des betreffenden Wirtschaftsguts als Gegenstand der Investition wieder rückgängig machen und das "freigewordene IAB-Volumen" von den Anschaffungs- beziehungsweise Herstellungskosten anderer geeigneter Wirtschaftsgüter abziehen, sofern solche vorhanden sind und dies verfahrensrechtlich noch möglich ist (vgl. Schmidt/Kulosa, EStG, 44. Aufl., § 7g Rz 67, Hörster, NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht 2015, 1052, 1055).
- 34** bb) Hiervon ausgehend durfte das FA den Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr vom 21.07.2020 gemäß § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG ändern und den in Anspruch genommenen IAB in Höhe von 200.000 € --wie im Bescheid vom 07.05.2025 geschehen-- rückgängig machen.
- 35** Die von der Antragstellerin in den Jahren 2020 bis 2022 angeschafften Wirtschaftsgüter haben nicht die in § 7g Abs. 1 EStG a.F. vorgesehenen Nutzungsvoraussetzungen erfüllt, denn sie wurden vermietet. Somit waren die von der Antragstellerin für diese Jahre vorgenommenen Hinzurechnungen gemäß § 7g Abs. 4 EStG rückgängig zu machen. Gleiches gilt für eine etwaige Herabsetzung der Anschaffungskosten. Ebenso war der im Streitjahr in Anspruch genommene IAB rückgängig zu machen. Dies folgt --mangels Hinzurechnung innerhalb der Investitionsfrist-- aus § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG. Das --nach dem Verstoß gegen die Nutzungsvoraussetzungen-- "freigewordene IAB-Volumen" konnte nicht von den Anschaffungs- beziehungsweise Herstellungskosten anderer geeigneter Wirtschaftsgüter abgezogen werden, denn solche hat die Antragstellerin --soweit bisher ersichtlich-- innerhalb der Investitionsfrist nicht erworben.
- 36** cc) Die hiergegen erhobenen Einwendungen der Antragstellerin greifen nicht durch.
- 37** aaa) § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG n.F. regelt zwar, dass die Vermietung begünstigter Wirtschaftsgüter nicht (mehr) schädlich ist. Dies steht der Rückgängigmachung des IAB im Streitfall indes nicht entgegen, da der zeitliche Anwendungsbereich des § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG n.F. nicht eröffnet ist.
- 38** § 52 Abs. 16 Satz 1 EStG n.F. sieht ausdrücklich vor, dass § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG n.F. erstmals für IAB und Sonderabschreibungen anzuwenden ist, die in nach dem 31.12.2019 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden. Dies entspricht dem Willen des Gesetzgebers (vgl. BTDrucks 19/22850, S. 87). Die Antragstellerin hat den streitigen IAB im Jahr 2018 (Streitjahr) gewinnmindernd abgezogen. Sie hat den IAB damit vor dem 01.01.2020 in Anspruch genommen, so dass § 7g EStG a.F. anwendbar ist.
- 39** bbb) Entgegen der Auffassung der Antragstellerin ist § 7g EStG n.F. auch nicht etwa deshalb anwendbar, weil sie in einem nach dem 31.12.2019 endenden Wirtschaftsjahr --wie in § 52 Abs. 16 Satz 1 EStG n.F. beschrieben-- Sonderabschreibungen vorgenommen hat. Denn entsprechende Sonderabschreibungen --wie sie in § 7g Abs. 5 und 6 EStG geregelt sind-- hat die Antragstellerin im Zusammenhang mit der Anschaffung von Wirtschaftsgütern in den Jahren ab 2020 nicht vorgenommen. Vielmehr hat sie die Anschaffungskosten gemäß § 7g Abs. 2 Satz 3 EStG gewinnmindernd herabgesetzt. Diese Herabsetzungen der Anschaffungskosten wirken zwar wirtschaftlich betrachtet wie eine zusätzliche Sonderabschreibung; sie sind aber keine Sonderabschreibungen im vorgenannten Sinne.
- 40** ccc) Eine Auslegung des § 52 Abs. 16 Satz 1 EStG n.F. dahin, dass die Neuregelung des § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG erstmals für nach dem 31.12.2019 getätigte Investitionen gilt, stünde in Widerspruch zum Wortlaut der Regelung und dem klar erkennbaren Willen des Normgebers. Sie würde daher die Grenzen einer zulässigen Gesetzesauslegung (vgl. hierzu z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 31.10.2016 - 1 BvR 871/13, 1 BvR 1833/13, Rz 18 ff., 34 ff.) überschreiten. Dies gilt auch unter Berücksichtigung des Umstands, dass der

Gesetzgeber mit der Neufassung die begünstigten betrieblichen Nutzungen auf Wirtschaftsgüter erweitern wollte, die dem Steuerpflichtigen zur entgeltlichen Überlassung an Dritte dienen (vgl. BTDrucks 19/22850, S. 79). Denn der Gesetzgeber hat den zeitlichen Anwendungsrahmen dieser begünstigenden Regelung ausdrücklich an das Jahr der Inanspruchnahme des IAB geknüpft. Hieran ändert der Umstand, dass § 52 Abs. 16 EStG n.F. kein ausdrückliches Verbot enthält, IAB früherer Jahre auf vermietete Wirtschaftsgüter zu übertragen, nichts. Darin, dass die Anwendungsregelung des § 52 Abs. 16 EStG n.F. an den Zeitpunkt der Inanspruchnahme des IAB anknüpft, kann der Senat --anders als die Antragstellerin-- keinen Widerspruch zur Systematik des § 7g EStG erkennen.

- 41 ddd) Auch der Einwand der Antragstellerin, wonach das FG verkannt habe, dass im Jahr 2020 keine erneute Inanspruchnahme des IAB getätigt worden, sondern "eine Übertragung gemäß § 7g Abs. 2 Satz 3 EStG ('den Abzug von den Anschaffungskosten')" erfolgt sei und es sich hierbei um einen eigenständigen Begünstigungstatbestand handele, für den sich keine zeitliche Anwendungsbeschränkung finden lasse, führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn das FG ist nicht davon ausgegangen, dass die Antragstellerin im Jahr 2020 einen IAB in Anspruch genommen hat. Zudem hätte die Antragstellerin die Möglichkeit gehabt, das freigewordene IAB-Volumen zum Beispiel auf im Jahr 2020 angeschaffte Wirtschaftsgüter zu "übertragen", allerdings --wie dargelegt-- nur nach Maßgabe des § 7g EStG a.F. Insoweit verkennt die Antragstellerin, dass die Übertragung eines im Jahr 2018 gebildeten IAB auf ein innerhalb der Investitionsfrist angeschafftes Wirtschaftsgut zwar möglich gewesen wäre, diese aber --mit Blick auf die Regelung in § 52 Abs. 16 EStG n.F. -- keinen Einfluss auf die zeitliche Anwendung des § 7g EStG n.F. haben kann.
- 42 eee) Entgegen der Auffassung der Antragstellerin stehen dem dargelegten Normverständnis des § 52 Abs. 16 Satz 1 EStG n.F. auch keine Vertrauensschutzgründe entgegen. Der Senat kann nicht erkennen, aus welchen Gründen die Antragstellerin im Jahr der Inanspruchnahme des IAB --das heißt im Streitjahr-- darauf vertrauen durfte, dass sich die Rechtslage dahin ändern würde, dass eine Rückgängigmachung des in 2018 unter der Geltung des § 7g EStG a.F. gewinnmindernd berücksichtigten IAB ausgeschlossen ist, obwohl die Antragstellerin im Investitionszeitraum nur Wirtschaftsgüter angeschafft hat, die vermietet wurden. Auch in den Jahren der Anschaffung der begünstigten Wirtschaftsgüter --das heißt in den Jahren 2020 bis 2022-- konnte sie mit Blick auf den eindeutigen Wortlaut des § 52 Abs. 16 Satz 1 EStG n.F. nicht darauf vertrauen, dass eine Rückgängigmachung des IAB nicht erforderlich sein würde.
- 43 dd) Auch in formeller Hinsicht bestehen keine ernstlichen Zweifel an der Wirksamkeit des streitgegenständlichen Gewinnfeststellungsbescheids für 2018 vom 07.05.2025. Entgegen der Auffassung der Antragstellerin ist der Gewinnfeststellungsbescheid nicht nichtig.
- 44 aaa) Ein Verwaltungsakt muss gemäß § 119 Abs. 1 AO inhaltlich hinreichend bestimmt sein. Nach § 125 Abs. 1 AO ist ein Verwaltungsakt nichtig (und damit gemäß § 124 Abs. 3 AO unwirksam), soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommender Umstände offenkundig ist. Ein Verwaltungsakt leidet an schweren und offenkundigen Mängeln und ist deshalb nichtig, wenn er inhaltlich nicht so bestimmt ist, dass ihm hinreichend sicher entnommen werden kann, was von wem verlangt wird. Konstituierender Bestandteil jedes Verwaltungsakts ist daher die Angabe des Inhaltsadressaten, also desjenigen, dem gegenüber der Einzelfall geregelt werden soll (vgl. nur BFH-Urteil vom 15.04.2010 - IV R 67/07, Rz 18).
- 45 Nach der Rechtsprechung des BFH richtet sich ein Gewinnfeststellungsbescheid --ungeachtet dessen, ob im Zeitpunkt seines Erlasses die Personengesellschaft noch besteht oder bereits erloschen ist-- seinem Inhalt nach stets gegen die Gesellschafter (Mitunternehmer). Für die Wirksamkeit eines solchen Bescheids kommt es (nur) darauf an, dass sich aus seinem gesamten Inhalt ergibt, für welche Personen der Gewinn festgestellt wird und wie hoch der Gewinnanteil der einzelnen Gesellschafter ist. Demgemäß steht selbst der Umstand, dass eine nicht mehr existente Personengesellschaft in das Adressfeld des Bescheids aufgenommen wird, einer wirksamen Benennung der Inhaltsadressaten nicht entgegen, wenn sich aus dem Bescheid die weiteren Angaben über die Gesellschafter entnehmen lassen. Die Angabe der Gesellschaft ist lediglich als Sammelbezeichnung für die Gesellschafter zu sehen und bedeutet nicht etwa die Bezeichnung eines falschen Steuerschuldners. Entscheidend ist nur, dass aus dem Gesamtinhalt des Bescheids klar und eindeutig erkennbar ist, für welche Personen und in welcher Höhe die Besteuerungsgrundlagen festgestellt werden (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 30.10.2024 - IV R 4/23, Rz 27, m.w.N.).
- 46 bbb) Danach ist der Gewinnfeststellungsbescheid vom 07.05.2025 hinreichend bestimmt. Aus der im Bescheid dargestellten "Aufteilung der Besteuerungsgrundlagen" ergeben sich die Feststellungsbeteiligten --die namentlich benannte Komplementärin und die namentlich benannten Kommanditisten-- sowie deren Gewinnanteile.

- 47** Dass der Gewinnfeststellungsbescheid vom 07.05.2025 "Für Ges. bürgerlichen Rechts [C-]UG (haftungsbeschränkt) & Co.KG" ergangen ist, steht der Wirksamkeit des Bescheids nicht entgegen, zumal die Antragstellerin dem FA mitgeteilt hatte, im Streitjahr habe bereits eine GbR bestanden, deren Gesellschafter die aktuell an der Antragstellerin beteiligten Personen gewesen seien. Vor diesem Hintergrund erweist sich zwar die verwendete Bezeichnung als unpräzise. Ein zur Nichtigkeit führender Mangel ist hierin jedoch nicht zu sehen. Dies gilt auch für die Wahl der Bezeichnung der GbR durch das FA. In Anbetracht der Darlegungen der Antragstellerin zum Bestehen einer GbR, der im Bescheid ausgewiesenen Steuernummer und Anschrift war für die Antragstellerin ohne weiteres erkennbar, welche Gesellschaft gemeint war.
- 48** 4. Gründe für die Annahme einer unbilligen Härte der Vollstreckung als Aussetzungsgrund hat die Antragstellerin nicht hinreichend dargetan. Der Hinweis auf erhebliche Einkommensteuernachforderungen bei den Gesellschaftern genügt hierfür ebenso wenig wie der Hinweis auf "Mahnbestrebungen" des FA.
- 49** Im Übrigen ist auch bei Vorliegen einer unbilligen Härte der Vollstreckung eine AdV nur möglich, wenn Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Steuerbescheids nicht ausgeschlossen werden können (z.B. BFH-Beschlüsse vom 26.10.2011 - I S 7/11; vom 13.09.2023 - I B 11/22 (AdV), BFHE 281, 82, BStBl II 2024, 285, Rz 27; vom 01.03.2024 - V B 34/23 (AdV), BFHE 283, 251, BStBl II 2024, 323, Rz 50, m.w.N.). Daran fehlt es im Streitfall.
- 50** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de