

URL: <http://mobile.deloitte-tax-news.de/steuern/verfahrensrecht/bfh-aenderung-eines-bestandskraeftigen-investitionszulagenbescheids-wegen-nachtraeglicher-inanspruchnahme-erhoehter-absetzungen.html>

 20.12.2012

Verfahrensrecht

BFH: Änderung eines bestandskräftigen Investitionszulagenbescheids wegen nachträglicher Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen

Die Änderung eines bestandskräftigen Investitionszulagenbescheids wegen des Eintritts des rückwirkenden Ereignisses der Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen für nachträgliche Herstellungsarbeiten ist ab dem Zeitpunkt möglich, in dem das Finanzamt einen Bescheid bekanntgegeben hat, der die erhöhten Absetzungen erstmals steuerlich berücksichtigt. Die Geltendmachung (Antragstellung) der erhöhten Absetzungen gegenüber dem Finanzamt stellt noch keine Inanspruchnahme dar.

Sachverhalt

Das Finanzamt gewährte der Revisionsbeklagten eine Investitionszulage und erhöhte Abschreibungen für das Streitjahr 2000, ohne dass dies nach Auffassung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 24.08.1998) gegen das Kumulationsverbot des § 3 Abs. 1 S. 2 InvZulG 1999 verstoßen hatte. Im Schreiben vom 28.02.2003 vertrat die Finanzverwaltung nun die Ansicht, dass dies nicht gelte, wenn es sich um eine einheitliche Baumaßnahme handelt. Das Finanzamt hob daraufhin die Gewährung der Investitionszulage auf. Das FG gab der hiergegen eingelegten Klage statt.

Streitig ist, ob der bestandskräftige Investitionszulagenbescheid wegen nachträglicher Inanspruchnahme erhöhter Abschreibungen nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO aufgehoben werden konnte.

Entscheidung

Das FG hat zu Unrecht die Zulässigkeit der Aufhebung des Investitionszulagenbescheids verneint.

Die Aufhebung des Bescheids ist nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO berechtigt, wenn ein rückwirkendes Ereignis vorliegt, d.h. der nach dem Steuertatbestand rechtserhebliche Sachverhalt sich später anders gestaltet und sich steuerlich in der Weise in die Vergangenheit auswirkt, dass nunmehr der veränderte anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zugrunde zu legen ist. Eine andere rechtliche Beurteilung des unverändert bleibenden Sachverhalts genügt insoweit nicht. Ob einer nachträglichen Änderung des Sachverhalts rückwirkende steuerliche Bedeutung zukommt, ist den Normen des materiellen Steuerrechts zu entnehmen.

Das für die Frage, ob im Streitfall einer nachträglichen Änderung des Sachverhalts rückwirkende steuerliche Bedeutung zukommt, maßgebliche materielle Recht stellt in § 3 Abs. 1 S. 2 InvZulG 1999 darauf ab, dass nachträgliche Herstellungsarbeiten an Gebäuden, die vor dem 01.01.1991 fertiggestellt wurden, nur dann zulagenbegünstigt sind, wenn u.a. der Anspruchsberechtigte für die Herstellungsarbeiten keine erhöhten Absetzungen in Anspruch nimmt (Kumulationsverbot). Die nach Festsetzung der Investitionszulage erfolgende Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen für die nachträglichen Herstellungsarbeiten bewirkt daher einen Verstoß gegen das Kumulationsverbot, der rückwirkend den Anspruch auf die Investitionszulage entfallen lässt.

Ob - wie das FG meint - § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO in Anlehnung an das für § 173 AO entwickelte Kriterium der Rechtserheblichkeit voraussetzt, dass die wirkliche Ursache der beabsichtigten Änderung des Bescheids allein der durch das rückwirkende Ereignis veränderte Sachverhalt und nicht auch eine geänderte Rechtsauslegung ist, kann dahingestellt bleiben. An dieser Ursächlichkeit fehlt es im Streitfall ohnehin nicht. Es kann nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen werden, dass das Finanzamt das rückwirkende Ereignis der Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen bereits bei Erlass des ursprünglichen Bescheids entsprechend der im BMF-Schreiben vom

28.02.2003 zum Ausdruck kommenden Grundsätzen gewürdigt hätte. Dass ein einzelner Bearbeiter des Finanzamts nach seiner individuellen Beurteilung den Fall möglicherweise anders beurteilt hätte, ist nicht von Bedeutung.

Eine Änderung des Investitionszulagenbescheids war auch nicht aufgrund des Eintritts der Festsetzungsverjährung ausgeschlossen. Die Festsetzungsfrist für den Erlass eines Änderungsbescheids beginnt mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem das Ereignis eintritt (§ 175 Abs. 1 S. 2 AO). Die nach § 3 Abs. 1 S. 2 InvZulG 1999 erforderliche Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen für die nachträglichen Herstellungsarbeiten liegt in der vorliegenden Fallkonstellation erst mit Entscheidung über den Antrag vor. Sie erfolgt durch Bekanntgabe des Bescheids, in dem die erhöhten Absetzungen erstmals steuerliche Berücksichtigung finden. Somit war im Streitfall die vierjährige Festsetzungsfrist bei Erlass der Änderungsbescheide zur Investitionszulage noch nicht abgelaufen.

Betroffene Norm

§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO

Streitjahr 2000

Anmerkungen

Eine Entscheidung darüber, ob und ggf. inwieweit tatsächlich nachträgliche Herstellungsarbeiten vorliegen, die nach § 3 Abs. 1 S. 2 InvZulG 1999 ein Kumulationsverbot auslösen, bleibt wegen fehlender Feststellungen des FG der Prüfung im zweiten Rechtsgang vorbehalten. Gleiches gilt für die Frage, ob die Revisionsbeklagte aus etwaigen Absprachen mit dem Finanzamt ein schutzwürdiges Vertrauen auf eine bestimmte Sachbehandlung ableiten kann.

Vorinstanz

Finanzgericht Köln, Urteil vom 24.08.2010, 12 K 1839/07, EFG 2011, S. 211, siehe Zusammenfassung in den [Deloitte Tax-News](#)

Fundstelle

BFH, Urteil vom 26.07.2012, [III R 72/10](#)

Weitere Fundstellen

BMF, Schreiben vom 24.08.1998, IV B 3 – InvZ 1010 – 10/98, BStBl I 1998, S. 1114

BMF, Schreiben vom 28.02.2003, IV A 5 – InvZ 1272 – 6/03, BStBl I 2003, S. 218

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.