

Verwaltungsanweisungen

Einkommensteuer

BMF: Verzinsung der Steuernachforderung bei Wegfall der Investitionsabsicht nach § 7g EStG

EStG § 4a Abs. 2 Nr. 1 S. 1, § 7g Abs. 3; AO § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, § 179 Abs. 3, § 184 Abs. 1 S. 4, § 233a Abs. 2a, 239 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 i. V. m. § 181 Abs. 1 S. 1 u. § 169

Das BFH-Urteil vom 11.7.2013 zur Verzinsung der Steuernachforderung gemäß § 233a AO bei Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g Abs. 3 EStG (IV R 9/12, BeckRS 2013, 95991, Anm. Lühn SteuK 2013, 437) ist in allen offenen Fällen bis VZ 2012 anzuwenden.

BMF, Schreiben v. 15.8.2014 – IV C 6 - S 2139-b/07/10002, IV A 3 - S 0460a/08/10001, BeckVerw 288445

Bezug

Der BFH hat mit Urteil vom 11.7.2013 (in BeckRS 2013, 95991) entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung (BMF v. 8.5.2009, IV C 6-S 2139-b/07/10002, BeckVerw 159207, Rz. 72) entschieden, dass der Wegfall der Investitionsabsicht nach § 7g EStG ein rückwirkendes Ereignis i. S. von § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO darstelle. Demzufolge beginne – in Ermangelung einer spezielleren Vorschrift – die Verzinsung der Steuernachforderung gemäß § 233a AO erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem das rückwirkende Ereignis (Wegfall der Investitionsabsicht) eingetreten sei, § 233a Abs. 2a AO. In Reaktion hierauf fügte der Gesetzgeber mit dem AmtshilferechtsG vom 26.6.2013 (BGBl I 2013, 1809) in § 7g Abs. 3 EStG den Satz 4 hinzu, der die Anwendung von § 233a Abs. 2a AO ausschließt. Diese Gesetzesänderung ist ab VZ 2013 anzuwenden, vgl. § 52 Abs. 1 EStG.

Die Verwaltung hat nunmehr dazu Stellung genommen, wie in allen Fällen bis VZ 2012 zu verfahren ist.

Stellungnahme des BMF

Das Urteil des BFH sei in allen offenen Fällen bis VZ 2012 anzuwenden.

In Fällen ohne gesondertes Feststellungsverfahren sei die Entscheidung über die Anwendung des § 233a Abs. 2a AO in der regelmäßig mit der Steuerfestsetzung verbundenen Zinsfestsetzung zu treffen.

In Fällen mit gesondertem Feststellungsverfahren habe die Entscheidung über die Anwendung des § 233a Abs. 2a AO dagegen in diesem zu erfolgen. Seien in dem Feststellungsbescheid Feststellungen über das Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses unterblieben, seien diese in einem Ergänzungsbescheid nach § 179 Abs. 3 AO nachzuholen. Der Ergänzungsbescheid sei insoweit Grundlagenbescheid für die Zinsfestsetzung. Ein Ergänzungsbescheid könne innerhalb der einjährigen Feststellungsfrist beantragt und erlassen werden, § 239 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 i. V. mit § 181 Abs. 1 S. 1 und § 169 AO. Ein Rechtsbehelf gegen den Bescheid über die gesonderte (und ggf. einheit-

liche) Feststellung der Einkünfte, mit dem eine Ergänzung dieses Bescheides um Aussagen zur Verzinsung geltend gemacht wird, sei in einen Antrag auf Erlass eines Ergänzungsbescheides umzudeuten.

Im Rahmen der Gewerbesteuermessbetragsfestsetzung sei die Feststellung darüber, ob eine Bescheidänderung auf einem rückwirkenden Ereignis i. S. des § 233a Abs. 2a AO beruhe, in dieser aufzunehmen. Ein Ergänzungsbescheid nach § 179 Abs. 3 AO sei für einen Gewerbesteuermessbescheid nicht möglich (arg. § 184 Abs. 1 S. 4 AO). In solchen Fällen müsste daher nicht der Zinsbescheid, sondern der Gewerbesteuermessbescheid als Grundlagenbescheid für die Zinsfestsetzung angefochten worden sein.

Praxishinweis

Mit dem BMF-Schreiben kann einer Vielzahl von Rechtsbehelfen abgeholfen werden.

Besonderheiten ergeben sich in Fällen mit gesondertem Feststellungsverfahren. Hier ist aus Beratersicht zunächst zu prüfen, ob ein Antrag auf Erlass eines Ergänzungsbescheides gestellt wurde. Sollte dies nicht der Fall sein, kommt u. U. eine Umdeutung (§ 140 BGB) des Einspruchs gegen den Feststellungsbescheid bzw. Folgebescheid in einen solchen Antrag in Betracht. In letztgenanntem Fall steht die einjährige Festsetzungsfrist dem Erlass des Ergänzungsbescheides dann nicht entgegen, wenn der „Einspruch“ gegen den Folgebescheid innerhalb der Jahresfrist eingegangen ist (Rechtsgedanke des § 357 Abs. 2 S. 2 AO, § 171 Abs. 3 AO).

In Fällen der Gewerbesteuermessbetragsfestsetzung lehnt das BMF einen Ergänzungsbescheid ab (s. o.). Dem ist u. E. nicht zu folgen. Die Gewerbesteuermessbetragsfestsetzung ist auch eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen i. S. des § 179 AO. Deshalb gelten die Bestimmungen, die für eine gesonderte Feststellung gelten, mithin § 179 Abs. 3 AO, auch hier. Die Regelungen in § 184 Abs. 1 S. 3 und 4 AO haben folglich nur deklaratorischen Charakter. Ferner schließen § 184 Abs. 1 S. 3 und 4 AO die Anwendung von § 179 Abs. 3 AO nicht aus, insbesondere ist der Satz 4 kein lex specialis zum Satz 3, weil beide Bestimmungen die gleiche Rechtsfolge anordnen und demzufolge keine Normenkollision entsteht (i. E. gl. A. Kunz in Beermann/Gosch, § 184 AO, Rz. 11; a. A. Brandis in: Tipke/Kruse, § 184 AO, Rz. 5).

RR Maik Bergan, Sächsische Finanzverwaltung, Berlin, und RA/StB Dr. Sascha Martin, Leipzig ■