

AUFsätze

des kann jeder der beiden für 6/12 diesen Betrag geltend machen – ungeachtet der Zustimmung des anderen. Einigen müssen sich die Eltern dann nur noch bezüglich der Monate, wobei die einfachste Lösung zu sein scheint, wenn einer von Januar bis Juni, der andere von Juli bis Dezember diesen Betrag geltend macht. Diese Einigung dürfte umso leichter zu erzielen sein, als dass keiner der beiden den gesamten Betrag beanspruchen könnte, wie es zurzeit möglich ist. Noch mehr leuchtet dieses Ergebnis ein, wenn man einen monatlichen Wechsel des Kindes zugrunde legt: Für die Monate, in denen es nicht bei dem einen Elternteil wohnte, gälte für diesen § 24b Abs. 3 EStG.

Erfüllt nur einer der beiden die Voraussetzungen für § 24b EStG, so kann er ebenfalls nur für die entsprechende Zeit diesen Entlastungsbetrag geltend machen, also die Hälfte der Zeit. Konsequenterweise bedeutet das aber auch für Betreuungsverhältnisse mit vierzehntägigem Umgangsaufenthalt bei einem Elternteil und einer Ferienbetreuung, dass im Verhältnis der Betreuungszeiten auch dem sog. „Umgangs-

berechtigten“, sofern das Kind in dieser Zeit zu seinem Haushalt gehört“, anteilig der Alleinerziehendenentlastungsbetrag zukommt, wenn er dessen weitere Voraussetzungen erfüllt. Denn wer alle zwei Wochenenden zwei Tage und eventuell die Hälfte der Ferienzeit (insges. ca. 1/3 des Jahres) allein erzieht, ist ein „echter“ Alleinerziehender für genau diese Zeit, und hat auch als Umgangsberechtigter Fixkosten für das gesamte Jahr, z. B. für angemessenen Wohnraum. Der andere mag die übrige Zeit „alleinerziehend“ i. S. von § 24b EStG sein, in der Zeit ohne Kind ist er es gerade nicht.

6. Fazit

Bestimmen die Eltern bei einem Kind, das in ihre *beiden* Haushalte aufgenommen wurde, nicht, wer den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende gemäß § 24b EStG in Anspruch nehmen soll, erfüllen *beide* aber die Voraussetzungen dafür, ist er entsprechend den Betreuungszeiten aufzuteilen. Denn zu zweit ist man eben nie allein.

18 Vgl. zuletzt dazu BVerfG v. 12. 10. 2010, 1 BvL 14/09, NJW 2011, 1793, BeckRS 2010, 55657, Rz. 58 ff. – zu § 116 Abs. 6 Satz 1 SGB X.

19 Vgl. BVerfG v. 12. 10. 2010, 1 BvL 14/09, NJW 2011, 1793, BeckRS 2010, 55657, Rz. 60: „nicht minder schützenswert.“

Die Verzinsung des Investitionsabzugsbetrages

Replik zum Aufsatz von Bergan/Martin (DStR 2011, 1546)

Von Johannes Weßling, Münster*

Bergan und Martin nehmen in ihrem Beitrag unter Berücksichtigung des Urteils des Niedersächsischen FG vom 5. 5. 2011¹ Stellung zur Frage der Verzinsungspflicht der Auflösung des Investitionsabzugsbetrages im Falle des Wegfalls der Investitionsabsicht während des Investitionszeitraumes. Sie vertreten die Ansicht, dass es sich bei dem Wegfall der Investitionsabsicht während des dreijährigen Investitionszeitraumes nicht um ein rückwirkendes Ereignis i. S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO handelt, und begründen dies im Wesentlichen mit dem Wortlaut des Gesetzes, der nach Auffassung der Verfasser „nur“ das Vorliegen der Investitionsabsicht im Zeitpunkt der Rücklagenbildung und nicht in dem nachfolgenden dreijährigen Investitionszeitraum verlangt. Des Weiteren führen sie als Argument den Systemwechsel zwischen § 7g EStG a. F. und § 7g EStG n. F. an und verweisen abschließend auf den angeblich für die Verzinsungspflicht sprechenden Willen des Gesetzgebers. Dieser Auffassung soll hier entgegengetreten werden.

1. Wortlautargumentation

Der Wortlaut des Gesetzes lautet in diesem Zusammenhang (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a EStG):

„Der Investitionsabzugsbetrag kann (...) nur in Anspruch genommen werden, wenn (...) der Steuerpflichtige beabsichtigt, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich in den dem Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden drei Wirtschaftsjahren anzuschaffen oder herzustellen (...).“

An keiner Stelle des Gesetzeswortlautes steht, dass die Investitionsabsicht, wie die Verfasser meinen, „nur“ im Zeitpunkt der Bildung des Investitionsabzugsbetrages vorliegen muss.

Anders als § 7g Abs. 1 Nr. 1 EStG, der ausdrücklich auf den „Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem der Abzug vorgenommen wird“ abstellt, ist in § 7g Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG hiervon nicht die Rede. Vielmehr verlangt § 7g Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG allgemein das Vorliegen der Investitionsabsicht und beschränkt die Notwendigkeit des Vorliegens dieser Absicht gerade nicht auf den Stichtag der Bildung. Das Wort „nur“ in der Vorschrift hat mithin nicht die Bedeutung einer einschränkenden zeitlichen Komponente sondern vielmehr den Charakter einer Ausschlussregel, die den Anspruch auf Bildung des Investitionsabzugsbetrages dann ausschließt, wenn die nachfolgenden im Gesetz genannten Voraussetzungen nicht gegeben sind.

2. Systemwechsel zwischen § 7g EStG a. F. und § 7g EStG n. F.

Die Argumentation der Verfasser hinsichtlich des Systemwechsels zwischen § 7g EStG a. F. und § 7g EStG n. F. scheint wenig ergiebig und beinhaltet Widersprüche. Die

* Dipl.-Kfm. Johannes Weßling, M.I.Tax, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, ist Fachberater für Internationales Steuerrecht, Münster.

¹ Niedersächsisches FG v. 5. 5. 2011, 1 K 266/10, n. rkr. (NZB IV B 87/11), DStR 2011, 1563.

AUFsätze

Verfasser behaupten, dass wegen der außerbilanziellen Behandlung des Investitionsabzugsbetrages die Voraussetzungen des Investitionsabzugsbetrages nur einmalig, nämlich zum Zeitpunkt der Bildung überprüft werden soll. Hiervon machen sie selbst aber eine Ausnahme:

„Nach Bildung des Investitionsabzugsbetrages soll vielmehr einzig noch geprüft werden, ob die Anschaffung oder Herstellung innerhalb des Dreijahreszeitraumes erfolgt ist und die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen erfüllt sind.“²

Woraus die Verfasser ihren Schluss ziehen, ist nicht ersichtlich. Die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen sind im Anschluss an die Voraussetzung der Investitionsabsicht (§ 7g Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) in § 7g Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG genannt. Ein Unterschied zwischen beiden Voraussetzungen in deren Behandlung durch die Finanzbehörde ist nicht erkennbar.

Im Gegensatz zur Auffassung der Verfasser ergibt sich aus dem Wortlaut des Gesetzes jedenfalls nicht, dass das Bestehen der Investitionsabsicht nicht, wohl aber das Bestehen der Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen einer Überprüfung durch die Finanzverwaltung unterliegen sollen. Dass der Investitionsabzugsbetrag nunmehr außerhalb der Bilanz gebildet wird, steht dem nicht entgegen, weil dies eine Überprüfung durch die Finanzverwaltung nicht hindert. Der Steuerpflichtige wird aus dem Gedanken des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO heraus sogar verpflichtet sein, den Wegfall der Investitionsabsicht dem Finanzamt als steuerlich erhebliche Tatsache mitzuteilen.

3. Rückwirkendes Ereignis i. S. des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO

Die Verfasser berichten zutreffend, dass ein rückwirkendes Ereignis gegeben ist, wenn sich die materielle Steuerschuld aufgrund eines Ereignisses ändert, mithin, wenn der Tatbestand des Steuergesetzes nicht erfüllt wäre, wenn das Ereignis bereits bei Erlass des Steuerbescheides bestanden hätte³.

Hätte die Investitionsabsicht bereits bei Erlass des Steuerbescheides nicht bestanden, hätte der Investitionsabzugsbetrag ohne Zweifel nicht gewährt werden dürfen, da der Tatbestand des § 7g Abs. 1 Nr. 2 EStG dann nicht erfüllt gewesen wäre. Der spätere Wegfall der Investitionsabsicht ist das Ereignis i. S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, das, hätte es bereits bei Erlass des Steuerbescheides vorgelegen, zu einer Verfehlung der Voraussetzungen für einen Investitionsabzugsbetrag geführt hätte. Dies ist aber der klassische Fall des rückwirkenden Ereignisses im Sinne der auch von den Verfassern zitierten Rechtsprechung des BFH⁴.

Es unterliegt daher keinem Zweifel, dass der Wegfall der Investitionsabsicht ein rückwirkendes Ereignis darstellt⁵.

4. Wille des Gesetzgebers

Nach Auffassung der Verfasser hat der Gesetzgeber in dem Wegfall der Investitionsabsicht kein rückwirkendes Ereignis gesehen. Hierzu führt das Niedersächsische FG⁶ aus:

„Da der Begriff des rückwirkenden Ereignisses nicht gesetzlich definiert ist und der angebliche Wille des Gesetzgebers, dass die Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrages kein rückwirkendes Ereignis sei, noch nicht einmal andeutungsweise einen Niederschlag im Gesetzestext ... und darüber hinaus auch nicht in den Materialien gefunden hat ..., kann dieser vermutete Wille des Gesetzgebers bei der Auslegung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO nicht berücksichtigt werden.“

Nach allem und insbesondere nach dem eindeutigen Urteil des Niedersächsischen FG – die Revision wurde nicht zugelassen⁷ – dürfte an der Qualität des Wegfalls der Investitionsabsicht i. S. des § 7g Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG als rückwirkendes Ereignis kein Zweifel mehr bestehen. Der Wortlaut des Gesetzes ergibt jedenfalls nichts anderes und insbesondere der „angebliche“ Wille des Gesetzgebers, der sich hier, wie häufig oder immer im Wesentlichen als Wille der Exekutive und nicht der Legislative darstellt, kann als Gegenargument – anders die Verfasser – nicht herangezogen werden.

5. Fazit

Inwieweit sich der BFH tatsächlich mit der Frage der Verzinsungspflicht der Mehrsteuern aus der Auflösung des Investitionsabzugsbetrages bei Nicht- oder Andersinvestition befassen wird, bleibt abzuwarten. Das Niedersächsische FG jedenfalls sah die Rechtslage als dermaßen klar an, dass es die Revision nicht zugelassen hat, obwohl der BFH selbst über diese Frage in der Tat noch nicht entschieden hat. Der Argumentation der Verfasser ist insofern nicht zu folgen, da

- der Wortlaut des Gesetzes gerade gegen die Auffassung der Verfasser spricht,
- auch nach dem Systemwechsel des Gesetzes nicht ersichtlich ist, dass die Frage der nicht mehr bestehenden Investitionsabsicht nicht über den gesamten Investitionszeitraum vom Finanzamt zu prüfen und vor allem auch von den Steuerpflichtigen zu erklären ist,
- der Wille des Gesetzgebers nichts anderes gebietet, da dieser nach Auffassung des Niedersächsischen FG auch nicht andeutungsweise Niederschlag in Gesetz und den Materialien gefunden hat⁸.

Dem Rat der Verfasser ist aber dahingehend zuzustimmen, dass fragliche Bescheide in jedem Fall offen gehalten werden sollten und auch eine Aussetzung der Vollziehung in diesen Fragen in jedem Fall gewährt werden dürfte.

Nachrichtlich ist zu vermelden, dass diese Frage auch gerade vom FG Münster⁹ geprüft wird.

² Bergan/Martin, DStR 2011, 1546, Pkt. 4.1. a. E.

³ Vgl. hierzu und zum Stand der Diskussion auch Weßling, BB 2010, 1450.

⁴ BFH v. 19. 7. 1993, GrS 2/92, BStBl II 1993, 897, DStR 1993, 1735.

⁵ So auch Niedersächsisches FG v. 5. 5. 2011, 1 K 266/10, n. rkr. (NZB IV B 87/11), DStR 2011, 1563.

⁶ Niedersächsisches FG v. 5. 5. 2011, 1 K 266/10, n. rkr. (NZB IV B 87/11), DStR 2011, 1563 unter II 3.f) 2. Abs.

⁷ NZB eingelegt, Az. BFH: IV B 87/11.

⁸ Siehe zur ähnlichen Frage im Bereich des § 12 Nr. 5 EStG auch BFH v. 28. 7. 2011, VI R 38/10, BeckRS 2011, 96037, und VI R 7/10, DStR 2011, 1559.

⁹ AZ.: 8 K 3977/10 E.