

BFH v. 24.05.2012 - III R 95/08

Antrag auf Gewährung der Investitionszulage für das Jahr, in dem die Investitionen abgeschlossen worden sind; Bescheinigung nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4b InvZulG 1999 als Grundlagenbescheid; Bescheinigung führt nicht zur Hemmung nach § 171 Abs. 10 Satz 1 AO

Leitsatz

1. In den Fällen des § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 InvZulG 1999 entsteht der Anspruch auf Investitionszulage mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die begünstigten Investitionen abgeschlossen, d.h. die Mietwohnungsneubauten angeschafft oder hergestellt worden sind. Für dieses Kalenderjahr muss der Anspruchsberechtigte einen Antrag auf Investitionszulage stellen. Anderenfalls darf das Finanzamt nicht verbindlich und abschließend eine Jahreszulage nach § 3 InvZulG 1999 - unter Einbeziehung aller in diesem Kalenderjahr angeschafften oder hergestellten Mietwohnungsneubauten - festsetzen.

2. Die Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Buchst. b InvZulG 1999 stellt einen Grundlagenbescheid i.S. des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO dar, der für die Finanzbehörden bindend ist, soweit er die in § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Buchst. b InvZulG 1999 bestimmten außersteuerrechtlichen Feststellungen enthält.

3. Die Erteilung einer solchen Bescheinigung führt nicht zur Hemmung der für die Antragstellung geltenden regelmäßigen Festsetzungsfrist. Das Antragerfordernis gemäß § 5 InvZulG 1999 ist eine eigenständige formelle Voraussetzung, die zur Einleitung des Zulagenfestsetzungsverfahrens unabdingbar ist. Eine positive Bescheinigung kann nicht einen fehlenden Antrag ersetzen.

4. Die Bekanntgabe eines Grundlagenbescheids, der einen gleichartigen, dem Inhaltsadressaten wirksam bekannt gegebenen Verwaltungsakt in seinem verbindlichen Regelungsgehalt lediglich wiederholt, löst keine erneute Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 10 AO aus.

Gesetz(e):

InvZulG § 2 Abs. 5, InvZulG § 3 Abs. 1, InvZulG § 3 Abs. 2, InvZulG § 5, InvZulG § 6 Abs. 1, InvZulG § 6 Abs. 2, AO § 38, AO § 47, AO § 89, AO § 110, AO § 126, AO § 170, AO § 171 Abs. 10, AO § 175 Abs. 1, AO § 182, FGO § 44 Abs. 1, FGO § 67, FGO § 96 Abs. 2, GG Art. 103, BGB § 133, BGB § 157

Instanzenzug:

FG Berlin-Brandenburg Urteil vom 03.05.2007 13 K 1095/02 BFH III R 95/08 (Verfahrensverlauf)
BFH - III R 95/08, Verfahrensverlauf

Gründe

1. I. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war die Errichtung von Wohn- und Gewerbebauten als Bauträgerin sowie die Errichtung von Hochbauten als Bauunternehmen. Die Klägerin beantragte im Februar 2001 für die Errichtung eines in WX belegenen Gebäudes (W) und im Oktober 2001 für die Errichtung eines in ZX belegenen Gebäudes (Z) jeweils nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 des Investitionszulagengesetzes 1999 (InvZulG 1999) Investitionszulage in Höhe von 660.797,25 DM (= 337.860,27 €) für W und in Höhe von 341.721,40 DM (= 174.719,38 €) für Z. Beide Anträge hatte die Klägerin auf dem amtlichen Vordruck für das Jahr 1999 gestellt. Als Jahr der Fertigstellung war jeweils das Jahr 2000 angegeben. Vorgelegt wurden auch Bescheinigungen der zuständigen Behörden vom Februar 2001 für W und vom Februar 2000

- für Z, denen zufolge die Gebäude in einem der nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Buchst. b InvZulG 1999 begünstigten Gebiete lagen.
- 2 Nach Rückfragen des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt —FA—) stellten die zuständigen Behörden im September 2001 für W und im Dezember 2001 für Z geänderte Bescheinigungen aus, denen zufolge die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Buchst. b InvZulG 1999 nicht erfüllt waren.
 - 3 Das FA lehnte den Zulagenantrag der Klägerin vom Februar 2001 für W im November 2001 ab, da keine Bescheinigung i.S. des § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Buchst. b InvZulG 1999 vorliege. Der Bescheid erging „für das Kalenderjahr 1999“. Der Einspruch, den die Klägerin damit begründete, dass ihr die geänderte Bescheinigung des Amtes in W nicht bekannt sei, wurde „gegen den Bescheid...für das Kalenderjahr 1999“ eingelegt.
 - 4 Die geänderten Bescheinigungen vom September 2001 und Dezember 2001 wurden mit Schreiben vom 10. Dezember 2004 (für W) und vom 29. August 2005 (für Z) aufgehoben, nachdem in den von der Klägerin angestrebten verwaltungsgerichtlichen Verfahren in 2004 bzw. 2005 darauf hingewiesen worden war, dass es an einer Bekanntgabe der geänderten Bescheinigungen gegenüber der Klägerin fehlen dürfte.
 - 5 Ab Januar 2006 führte das FA bei der Klägerin eine Investitionszulage-Sonderprüfung für die „Anträge 1999“ durch. Nach der im Rahmen dieser Prüfung überreichten Aufstellung der Investitionskosten beehrte die Klägerin nunmehr Investitionszulage in Höhe von insgesamt 721.656,74 € (= 1.411.437,90 DM). Nach dem Prüfungsbericht vom März 2006 war die Investitionszulage auf 0 DM festzusetzen, da im Jahr der Fertigstellung 2000 kein Investitionszulagenantrag gestellt worden sei und dieser wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist auch nicht mehr nachgeholt werden könne.
 - 6 Im April 2006 beantragte die Klägerin daraufhin Investitionszulage für die Jahre 1999 bis 2002. Die Anträge wurden jeweils getrennt für die einzelnen Jahre auf dem —handschriftlich angepassten— amtlichen Vordruck für das Kalenderjahr 1999 gestellt. Das FA lehnte die Anträge für 2000 bis 2002 Mitte 2006 ab, da sie nicht auf den amtlichen Vordrucken gestellt worden seien. Für die Jahre 2000 und 2001 sei zudem die Festsetzungsfrist abgelaufen. Die gegen die Ablehnungsbescheide für 2000 bis 2002 Ende Juni 2006 eingelegten Einsprüche der Klägerin wurden mit Einspruchsentscheidung vom 13. März 2007 als unbegründet zurückgewiesen.
 - 7 Im März 2007 wurde auch ihr gegen den Ablehnungsbescheid vom November 2001 gerichteter Einspruch als unbegründet zurückgewiesen.
 - 8 Die Klägerin hatte bereits im Mai 2002 Klage erhoben. Mit Schreiben vom September 2006 bat das Finanzgericht (FG) um Mitteilung, für welche Jahre die Klägerin Investitionszulage begehre. Daraufhin teilte die Klägerin mit Schriftsatz vom Oktober 2006 mit, es werde „die Festsetzung der Investitionszulage aus den Wirtschaftsjahren 1998 bis 2001 bezogen auf eine Bemessungsgrundlage von DM 14.117.054,80 ~ € 7.217.935,50“ begehrt.
 - 9 Das FG wies die Klage für die Kalenderjahre 1999 bis 2002 als unbegründet ab (Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 964), nachdem es das Verfahren im April 2004 nach § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bis zum Abschluss der verwaltungsgerichtlichen Verfahren ausgesetzt hatte. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus:
 - 10 Das FA habe die Anträge auf Gewährung von Investitionszulage nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 InvZulG 1999 für die Jahre 1999 bis 2002 zu Recht abgelehnt, weil ein etwaiger Anspruch für den Bau der Gebäude W und Z bereits nach § 47 der Abgabenordnung (AO) erloschen sei. Die Klägerin habe es versäumt, für das Jahr 2000, dem Jahr des Investitionsabschlusses, bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist am 31. Dezember 2004 einen Antrag auf Gewährung von Investitionszulage zu

stellen. Es sei weder zu einer Anlauf- noch zu einer Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist gekommen.

- 11 Eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 AO komme nicht in Betracht, da die Anträge vom Februar 2001 bzw. Oktober 2001 nur als solche für das Jahr 1999, nicht aber auch als solche für das Jahr 2000 ausgelegt werden könnten. Es sei auch keine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO eingetreten. Ebenso sei der Ablauf der Festsetzungsfrist nicht nach § 171 Abs. 4 AO gehemmt gewesen, da die Investitionszulage-Sonderprüfung erst im Januar 2006 und damit nach Ablauf der Festsetzungsfrist begonnen habe.
- 12 Schließlich scheidet eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 AO aus. Obwohl die nach § 3 InvZulG 1999 notwendige Belegenheitsbescheinigung eine materiell-rechtliche Voraussetzung für den Anspruch auf Investitionszulage darstelle, widerspreche es dem Sinn und Zweck der in § 171 Abs. 10 AO geregelten Ablaufhemmung, dass das Verfahren in diesen Fällen insgesamt mit der Möglichkeit offen bleibe, auch einen Antrag auf Gewährung einer Investitionszulage nachzuholen. Diese Frage könne letztlich offen bleiben. Denn die Bescheide, auf die sich der Anspruch auf Investitionszulage nach § 3 InvZulG 1999 stützen könnte, seien bereits in den Jahren 2000 bzw. 2001 ergangen. Die geänderten Bescheinigungen seien dagegen mangels wirksamer Bekanntgabe zu keinem Zeitpunkt wirksam geworden. Für die Ablaufhemmung des Folgebescheids komme es nach § 171 Abs. 10 AO aber auf die Bekanntgabe des Grundlagenbescheids und somit dessen Wirksamwerden an. Die Unanfechtbarkeit des Grundlagenbescheids sei nicht maßgebend.
- 13 Es führe auch weder § 126 Abs. 2 AO noch der Rechtsgedanke des § 126 Abs. 3 AO zu einem anderen Ergebnis, weil es für das Jahr 2000 bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist an einem heilbaren Verwaltungsakt fehle. Eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand aufgrund des Rechtsgedankens in § 126 Abs. 3 AO i.V.m. § 110 AO scheidet aus.
- 14 Die Tatbestandsberichtigungsanträge der Klägerin wies das FG im Juni 2007 durch Beschluss ab und führte u.a. aus, aus Tz. 7 und 14 des Prüfungsberichts der Steuerfahndungsstelle vom März 2002 ergebe sich, dass sich die Prüfung allein auf das Jahr 1999 bezogen habe und sie deshalb für die Frage der Festsetzungsverjährung für das Jahr 2000 nicht entscheidungserheblich gewesen sei. Da das Urteil darauf abstelle, dass bis zum 31. Dezember 2004 weder ein Antrag noch eine Klage auf Gewährung von Investitionszulage für das Jahr 2000 eingereicht worden sei, sei auch die Aussetzung des Verfahrens nach § 74 FGO nicht entscheidungserheblich gewesen.
- 15 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen und formellen Rechts. Zu ihrer Begründung trägt sie insbesondere vor:
- 16 Sie habe bereits im Jahr 2001 einen formwirksamen Antrag auf Investitionszulage für das Jahr 2000 gestellt. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei die Verwendung anderer als der grundsätzlich notwendigen Formulare unbeachtlich, wenn das FA mit dem tatsächlich verwendeten Formular in der Lage sei, den Antrag abschließend zu prüfen. Das sei hier der Fall. Denn die Formulare für 1999 und für 2000 seien bei den notwendigen Angaben identisch. Es mache auch keinen Sinn, im Jahr 2001 für im Jahre 2000 fertig gestellte Gebäude noch einen Antrag wegen Teilherstellungskosten des Jahres 1999 zu stellen. Auch aus den Kostenbelegen bis zum Jahr 2001 ergebe sich, dass keinesfalls Anträge für 1999 hätten gestellt werden sollen. Daneben wäre es die Amtspflicht des FA gewesen, richtige Formulare zur Verfügung zu stellen, jedenfalls aber auf Korrekturen hinzuwirken, wenn mangels aktueller Formulare nur die Formulare des Vorjahres zur Verfügung stünden. Zumindest sei sie, die Klägerin, so zu behandeln, wie sie bei pflichtgemäßem Verhalten des FA gestanden hätte. Dass sie seit Einreichung der Klage anwaltlich vertreten sei, ändere daran nichts. Aus der Tatsache, dass bis dato jeder Hinweis auf ein falsches Formular gefehlt habe und dass vom FA bereits im Januar 2002 eine Prüfung der Bemessungsgrundlage in Auftrag gegeben worden sei, habe man schließen dürfen, dass die Verwendung des Formulars 1999 vom FA als unbeachtlich angesehen worden sei. Im Übrigen habe man auch aus dem Gerichtsverfahren

nicht schlussfolgern können, dass die Anträge an einem Formfehler scheitern könnten. Abgesehen davon, dass auch seitens des Gerichts nach § 76 Abs. 2 FGO ein Hinweis zu erwarten gewesen wäre, sei das Verfahren wegen Voreiligkeit des Streits um die Grundlagenbescheide ausgesetzt worden. Das wäre nicht erforderlich gewesen, wenn die Klage schon wegen untauglicher Antragsformulare abzuweisen gewesen wäre.

- 17 Zudem habe es mehrere Hemmungsgründe gegeben, weshalb sie, die Klägerin, zumindest noch 2006 neue Antragsformulare habe einreichen können. So sei bereits eine Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 3 AO eingetreten. Hierfür genüge ein hinreichend bestimmter Antrag, der erkennen lasse, was der Steuerpflichtige wolle, wobei der Umfang der Ablaufhemmung erforderlichenfalls durch Auslegung des Antragsinhalts zu ermitteln sei. Diesen Anforderungen hätten die Anträge aus dem Jahr 2001 genügt. Daher habe es auch nicht an Einspruchs- bzw. Klageverfahren i.S. des § 171 Abs. 3a AO wegen Anträgen für das Jahr 2000 gefehlt. Das FG hätte daher die im April 2006 eingereichten Anträge inhaltlich prüfen müssen und sie nicht als verfristet behandeln dürfen. Außerdem sei die Frage zu klären, ob § 171 Abs. 10 AO anwendbar sei. Die Klägerin habe einen verwaltungsrechtlichen Streit geführt, bei dem es nicht um den Erlass, sondern um die Aufhebung eines den Grundlagenbescheid ändernden Bescheids gegangen sei. Diese Aufhebungen seien im Dezember 2004 bzw. Ende August 2005 erfolgt. Würde man § 171 Abs. 10 AO auf diesen Fall anwenden, wären die Antragsfristen erst im Dezember 2006 bzw. September 2007 abgelaufen, so dass das FG die im April 2006 gestellten Anträge hätte prüfen müssen.
- 18 Zudem habe das FG übersehen, dass nach dem Wortlaut des § 126 Abs. 1 Nr. 1 AO auch Anträge nachgeholt werden könnten. Ebenso müsse die Heilung von Fehlern möglich sein, soweit ein Antrag zwar vorliege, aber fehlerhaft gestellt worden sei. Wenn fehlerhafte, aber nicht nichtige Verwaltungsakte geheilt werden könnten, müssten auch fehlerhafte Anträge geheilt werden können.
- 19 Schließlich habe das FG auch mehrere Verfahrensfehler begangen.
- 20 Es habe gegen die Sachaufklärungspflicht verstoßen. In seiner Entscheidung führe es aus, dass sich der konkrete Umfang der mit den Anträgen vorgelegten Unterlagen auch in der mündlichen Verhandlung nicht abschließend habe klären lassen. Das FG habe diese Frage dann zwar für nicht entscheidungserheblich gehalten, weshalb auch ein Beweisantrag mit Sicherheit zurückgewiesen worden wäre. Das Offenlassen dieser Frage habe jedoch zur Folge gehabt, dass die Anträge der Klägerin vom FG als nicht prüfbar und deshalb nicht dem Jahr 2000 zuordenbar angesehen worden seien. Das FG hätte daher die Vorlage der gesamten Unterlagen verlangen und diese beiziehen müssen.
- 21 Es habe ferner nicht berücksichtigt, dass bereits im Januar 2002 eine Investitionszulage-Prüfung in Gestalt einer Fahndungsprüfung stattgefunden habe. Hätte das FG diese Prüfung beachtet, hätte es eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO nicht ablehnen dürfen und zudem die Voraussetzungen des § 171 Abs. 5 AO prüfen müssen. Da sie, die Klägerin, den Prüfungsbericht vom März 2002 im Klageverfahren vorgelegt habe, stelle sich die Entscheidung des FG auch als Überraschungsentscheidung dar. Zudem zeige sich in der Nichtberücksichtigung der Prüfung im Jahr 2002, dass das FG gegen das Gebot verstoßen habe, das Gesamtergebnis des Verfahrens umfassend zu würdigen.
- 22 Gegen dieses Gebot, den gesamten Inhalt der Akten zum Gegenstand der Entscheidungsfindung zu machen, habe das FG auch dadurch verstoßen, dass es sich nicht mit den Gründen für seinen eigenen Aussetzungsbeschluss auseinandergesetzt habe. Nur so habe es zu dem Ergebnis gelangen können, dass der Streit um einen Änderungsbescheid dem Streit um den Erlass eines Grundlagenbescheids nicht gleichzustellen sei. Ein weiterer Verstoß gegen das vorgenannte Gebot liege darin, dass das FG sich geweigert habe, ihre unwidersprochen gebliebene Behauptung in den Tatbestand aufzunehmen, sie habe die für ihren Antrag verwendeten Formulare für das Kalenderjahr 1999 auf telefonische Anforderung Ende 2000 vom FA zur Verfügung gestellt bekommen. Denn es

komme entscheidend darauf an, weshalb sie Formulare für das Jahr 1999 und nicht für das Jahr 2000 verwendet habe.

23 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil, den Ablehnungsbescheid für 1999 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 13. März 2007 sowie die Ablehnungsbescheide vom 27. Juni 2006 für 2000 bis 2002 und die hierzu ergangenen Einspruchsentscheidungen vom 13. März 2007 aufzuheben und für die Errichtung der Gebäude W und Z Investitionszulage für 1999 in Höhe von 337.373,51 € (= 659.845,24 DM), für 2000 in Höhe von 210.803,22 € (= 412.295,27 DM), für 2001 in Höhe von 172.200,89 € (= 336.795,66 DM) und für 2002 in Höhe von 1.160,32 € (= 2.269,39 DM) festzusetzen.

24 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

25 Die Beteiligten sind mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden (§ 90 Abs. 2 FGO).

26 II. Die Revision ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass der Klägerin für die Kalenderjahre 1999 bis 2002 kein Anspruch auf Investitionszulage nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 InvZulG 1999 für die Gebäude W und Z zusteht.

27 1. Zutreffend hat das FG die Zulässigkeit der für die Streitjahre 1999 bis 2002 erhobenen Klage bejaht.

28 Es spricht vieles dafür, dass die Klägerin zunächst mit der im Mai 2002 erhobenen Klage ausschließlich die versagte Gewährung der Investitionszulage für das Kalenderjahr 1999 angegriffen hat. Sie hat jedoch im Wege einer zulässigen Klageänderung gemäß § 67 FGO die Investitionszulage für die Kalenderjahre 2000 bis 2002 zum Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens gemacht.

29 a) Mit Schriftsatz vom Oktober 2006 erklärte die Klägerin auf richterliche Nachfrage, es werde „die Festsetzung der Investitionszulage aus den Wirtschaftsjahren 1998 bis 2001 bezogen auf eine Bemessungsgrundlage von DM 14.117.054,80 ~ € 7.217.935,50“ begehrt. Unter Berücksichtigung der zwischenzeitlich Mitte 2006 für die Jahre 2000 bis 2002 ergangenen Ablehnungsbescheide ist dieses Schreiben der Klägerin im Wege der Auslegung und unter Rückgriff auf die Steuerakten dahingehend zu verstehen, dass nunmehr (im Oktober 2006) die Klage auch auf die Ablehnungsbescheide für die Jahre 2000 bis 2002 erstreckt wurde.

30 b) Bei dieser Sachlage ist von einer zulässigen Klageänderung in Gestalt einer nachträglichen objektiven Klagehäufung auszugehen.

31 Es liegen die Voraussetzungen des § 67 FGO vor, daneben erfüllen die neuen Klagebegehren jeweils die allgemeinen Sachurteilsvoraussetzungen (vgl. dazu Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler —HHSP—, § 67 FGO Rz 44; Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 67 Rz 10, m.w.N.). Zum einen hat sich das FA rügelos auf die neuen Klagebegehren (Investitionszulage für die Kalenderjahre 2000 bis 2002) eingelassen (§ 67 Abs. 2 FGO), zum anderen ist die Einspruchsentscheidung hinsichtlich der Ablehnungsbescheide für 2000 bis 2002, gegen die im Zeitpunkt der Klageänderung bereits Rechtsbehelfe eingelegt waren, noch während des Klageverfahrens ergangen. Die Voraussetzung eines abgeschlossenen Vorverfahrens (§ 44 Abs. 1 FGO) stellt keine Zugangs-, sondern eine Sachurteilsvoraussetzung dar, die auch noch während des finanzgerichtlichen Verfahrens eintreten kann (z.B. Senatsurteil vom 17. Mai 1985 III R 213/82, BFHE 143, 509, BStBl II 1985, 521; BFH-Urteil vom 2. Juni 1987 VIII R 192/83, BFH/NV 1988, 104).

32 2. Ebenso ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass der Klägerin für den Bau der Gebäude W und Z kein Anspruch auf Investitionszulage für die Kalenderjahre 1999 bis 2002 zusteht.

33 Im Streitfall käme ein (endgültiger) Zulagenanspruch der Klägerin für die genannten Gebäude ohnehin nur für das Kalenderjahr 2000 in Betracht, weil ein solcher Anspruch mit Ablauf des Kalen-

derjahres entsteht, in dem die begünstigten Investitionen —im Streitfall das Jahr 2000— abgeschlossen sind. Ein Anspruch der Klägerin auf Investitionszulage für das Kalenderjahr 2000 ist jedoch mit Ablauf des 31. Dezember 2004 nach § 6 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 1999 i.V.m. § 47 AO erloschen, weil die Investitionszulage für das Kalenderjahr 2000 nicht vor Ablauf der Festsetzungsfrist beantragt wurde.

- 34 a) Dass eine Investitionszulage für förderfähige Investitionen nach § 3 InvZulG 1999 nur dann festgesetzt werden kann, wenn ein Antrag für das Kalenderjahr des Abschlusses der förderfähigen Investition gestellt wird (vgl. Senatsurteil vom 26. Juni 2003 III R 16/01, BFHE 203, 283, BStBl II 2004, 22, zu § 2 Satz 1, § 4 Satz 1 InvZulG 1993), ergibt sich aus der Systematik sowie dem Sinn und Zweck des InvZulG 1999.
- 35 aa) Nach § 5 InvZulG 1999 darf die Investitionszulage nur bei Vorliegen eines formgerechten Antrags festgesetzt werden. Hierbei handelt es sich um eine eigenständige formelle Voraussetzung, ohne deren Vorliegen das FA nicht tätig werden darf (§ 6 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 1999 i.V.m. § 86 Satz 2 Nr. 2 AO). § 5 InvZulG 1999 regelt selbst nicht, für welche Kalenderjahre die Zulage zu beantragen ist. Diese Frage ist unter Rückgriff auf die übrigen Vorschriften des InvZulG 1999 zu beantworten.
- 36 § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 InvZulG 1999 begünstigt —bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen— die Anschaffung oder Herstellung von Mietwohnungsneubauten. Bemessungsgrundlage hierfür ist gemäß § 3 Abs. 3 Satz 1 InvZulG 1999 grundsätzlich die den Betrag von 5.000 DM (ab 2002: 2.556 €) übersteigende Summe der Anschaffungs- und Herstellungskosten der im Kalenderjahr abgeschlossenen begünstigten Investitionen. Der Zeitpunkt der Zahlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist unerheblich. So können auch Zahlungen vor dem Jahr der Anschaffung oder Herstellung oder solche nach diesem Jahr zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des begünstigten Mietwohnungsneubaus gehören. Im Übrigen umfassen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht nur Aufwendungen, die bis zum Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung entstanden sind, sondern auch Kosten, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Anschaffung des Wirtschaftsguts bzw. in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit dessen Herstellung stehen, d.h. zwangsläufig im Gefolge der Anschaffung bzw. mit der Herstellung anfallen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 17. Oktober 2001 I R 32/00, BFHE 197, 58, BStBl II 2002, 349).
- 37 Daneben verweist § 3 Abs. 3 Satz 3 InvZulG 1999 auf die Vorschrift des § 2 Abs. 5 Satz 2 bis 4 InvZulG 1999. Danach können in die Bemessungsgrundlage die im Kalenderjahr geleisteten Anzahlungen auf Anschaffungskosten und Teilerstellungskosten einbezogen werden (§ 2 Abs. 5 Satz 2 InvZulG 1999). Für diesen Fall dürfen im Kalenderjahr der Anschaffung oder Herstellung des Mietwohnungsneubaus die Anschaffungs-/Herstellungskosten bei der Bemessung der Investitionszulage aber nur berücksichtigt werden, soweit sie die geleisteten Anzahlungen oder Teilerstellungskosten übersteigen (§ 2 Abs. 5 Satz 3 InvZulG 1999). Hieraus ergibt sich zwar, dass der Anspruchsberechtigte (wahlweise) bereits einen Anspruch auf Investitionszulage für die im Kalenderjahr geleisteten Anzahlungen auf Anschaffungskosten oder entstandenen Teilerstellungskosten geltend machen kann (Senatsurteil vom 15. Dezember 2005 III R 20/05, BFH/NV 2006, 1343, zu § 3 Abs. 3 Satz 3 i.V.m. § 2 Abs. 5 Satz 2 InvZulG 1999). Zugleich ist aber § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, Abs. 2 InvZulG 1999 zu entnehmen, dass es sich bei den geleisteten Anzahlungen oder entstandenen Teilerstellungskosten selbst um keine begünstigten (förderfähigen) Investitionen, sondern lediglich um Vorleistungen auf eine zu einem späteren Zeitpunkt vollzogene Anschaffung oder Herstellung handelt. Dies hat der Senat bereits für die auf Anzahlungen gewährte Investitionszulage entschieden (Senatsurteil in BFHE 203, 283, BStBl II 2004, 22, zu § 2 Satz 1 InvZulG 1993). Nichts anderes kann gelten, wenn —wie im Streitfall— kein Anschaffungs-, sondern ein Herstellungsvorgang vorliegt. Auch in diesem Fall dient die Begünstigung der Teilerstellungskosten der frühzeitigen Stärkung der Liquidität des Anspruchstellers. Es wird lediglich der Zeitpunkt vorver-

legt, zu dem die nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 InvZulG 1999 zu gewährende Zulage geltend gemacht werden kann.

38 bb) Beruht aber die vorgezogene Zulagengewährung auf keinem eigenständigen Begünstigungstatbestand, so hängt die Entscheidung, ob der Anspruchsberechtigte die vorläufig gewährte Zulage endgültig behalten darf, zwingend davon ab, ob für das Jahr des Entstehens des Anspruchs für die begünstigte (förderfähige) Investition eine entsprechende Investitionszulage festgesetzt wird.

39 Wann der Anspruch für die begünstigte Investition entsteht, ist im InvZulG 1999 selbst nicht ausdrücklich geregelt. Allerdings ergibt sich aus § 6 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 1999 i.V.m. § 38 AO, dass der Anspruch auf Investitionszulage entsteht, sobald der Begünstigungstatbestand verwirklicht ist. Dies setzt in den Fällen des § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 InvZulG 1999 voraus, dass gemäß § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und Satz 3 InvZulG 1999 die Investition abgeschlossen, d.h. der Mietwohnungsneubau angeschafft oder hergestellt worden ist. Da die Investitionszulage gemäß § 6 Abs. 2 InvZulG 1999 nach Ablauf des Kalenderjahres für die den Betrag von 5.000 DM (ab 2002: 2.556 €) übersteigende Summe der Anschaffungs- und Herstellungskosten der im Kalenderjahr abgeschlossenen begünstigten Investitionen festgesetzt wird, entsteht der Anspruch auf Investitionszulage nach § 3 InvZulG 1999 nicht mit der Verwirklichung des einzelnen Investitionstatbestandes, sondern erst mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die förderfähigen Investitionen abgeschlossen wurden (vgl. Senatsurteil vom 20. September 1999 III R 33/97, BFHE 190, 266, BStBl II 2000, 208, zu § 4 Satz 1 InvZulG 1993). Das FA setzt eine einheitliche (Jahres-)Investitionszulage, nicht etwa für jede begünstigte Investition eine gesonderte Zulage fest (vgl. Senatsurteil vom 19. Oktober 1984 III R 95/81, BFHE 142, 352, BStBl II 1985, 63, zu § 4b InvZulG 1975; Kaligin, Investitionszulagengesetz 1999, Praktikerkommentar, § 6 Rz 2).

40 cc) Dies bedeutet, dass in den Fällen des § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 InvZulG 1999 der Anspruch auf Investitionszulage mit Ablauf des Kalenderjahres entsteht, in dem die begünstigten Investitionen abgeschlossen, d.h. die Mietwohnungsneubauten angeschafft oder hergestellt worden sind (vgl. Kaligin, a.a.O., § 6 Rz 2). Für dieses Kalenderjahr —im Streitfall nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) das Jahr 2000— muss der Anspruchsberechtigte einen Antrag auf Investitionszulage stellen. Anderenfalls darf das FA nicht verbindlich und abschließend eine Jahreszulage nach § 3 InvZulG 1999 —unter Einbeziehung aller in diesem Kalenderjahr angeschafften oder hergestellten Mietwohnungsneubauten— festsetzen.

41 b) Revisionsrechtlich ist der Würdigung des FG zu folgen, wonach die Klägerin mit ihren Anträgen im Jahr 2001 keine Investitionszulage nach § 3 InvZulG 1999 für das Kalenderjahr 2000 beantragt hat.

42 aa) Der Antrag auf Investitionszulage ist als außerprozessuale empfangsbedürftige Verfahrenserklärung, sofern er auslegungsbedürftig ist, entsprechend §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) auszulegen. Nach den zu diesen gesetzlichen Bestimmungen entwickelten Rechtsgrundsätzen ist entscheidend, wie das FA als Erklärungsempfänger den Antrag nach seinem objektiven Erklärungswert verstehen musste. Hierbei kann ggf. auch auf Umstände zurückgegriffen werden, die außerhalb der auszulegenden Erklärung liegen und einen Rückschluss auf den vom Antragsteller erklärten Willen erlauben. Bei der Ermittlung des in dem Antrag verkörperten Willens können nur solche Umstände berücksichtigt werden, die für das FA als Empfänger im Zeitpunkt des Zugangs der Erklärung erkennbar waren (Senatsurteil vom 3. Februar 2000 III R 4/97, BFH/NV 2000, 888).

43 Voraussetzung für eine Auslegung ist, dass die (Verfahrens-) Erklärung überhaupt auslegungsbedürftig ist. Hieran fehlt es, wenn die Erklärung nach Wortlaut und Zweck einen eindeutigen Inhalt hat. Ob eine Erklärung auslegungsbedürftig ist, ist revisionsrechtlich nachprüfbar (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2000, 888). Im Übrigen ist die Auslegung des Antrags Gegenstand der vom FG zu treffenden tatsächlichen Feststellungen, an die der BFH gebunden ist (§ 118 Abs. 2 FGO), soweit im

Revisionsverfahren —wie im Streitfall— hiergegen keine durchgreifenden Verfahrensrügen gemäß § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO erhoben worden sind (vgl. dazu unten II.3.). Der BFH kann die Auslegung des FG nur daraufhin überprüfen, ob es die gesetzlichen Auslegungsregeln beachtet und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstoßen hat (Lange in HHSp, § 118 FGO Rz 207).

44 bb) Daran gemessen hält die Entscheidung des FG einer revisionsrechtlichen Überprüfung stand.

45 Selbst wenn man davon ausgeht, dass die von der Klägerin im Jahr 2001 gestellten Anträge auf Investitionszulage nach § 3 InvZulG 1999 auslegungsbedürftig sein sollten, weil auch Belege für das Jahr 2000 eingereicht worden sind, ist die vom FG vorgenommene Auslegung im Ergebnis nicht zu beanstanden.

46 Das FG hat u.a. darauf abgestellt, dass der von der Klägerin für die Antragstellung verwendete amtliche Vordruck für das Kalenderjahr 1999 in der Einleitung den ausdrücklichen Hinweis enthält, dass mit diesem Vordruck „die im Kalenderjahr 1999 abgeschlossenen Investitionen, geleisteten Anzahlungen auf Anschaffungskosten und Erhaltungsaufwendungen sowie entstandenen Teilherstellungskosten aufzuführen“ sind. Damit hätte selbst einem nicht vertretenen Steuerpflichtigen klar sein müssen, dass für jedes Kalenderjahr ein gesonderter Antrag auf Investitionszulage abzugeben war.

47 Danach ist es nicht zu beanstanden, dass das FG die im Jahr 2001 erfolgten Antragstellungen der Klägerin als solche für Vorleistungen des Kalenderjahres 1999 und nicht als solche für fertiggestellte Mietwohnungsneubauten des Kalenderjahres 2000 unter Verwendung unzutreffender Formulare gewertet hat. Unabhängig hiervon darf erwartet werden, dass Hinweise in den amtlichen Vordrucken für zu beantragende Steuervergütungen von den Personen, die eine solche begehren, auch tatsächlich beachtet werden. Außerdem bleibt zu berücksichtigen, dass die Klägerin auf den verwendeten amtlichen Vordrucken für das Kalenderjahr 1999 nicht die Jahreszahl „1999“ (handschriftlich) gestrichen und durch die Jahreszahl „2000“ ersetzt hat.

48 c) Ebenso hat es das FG zu Recht abgelehnt, in der im April 2006 erfolgten Antragstellung einen rechtzeitigen Antrag auf Investitionszulage für das Kalenderjahr 2000 zu erblicken.

49 aa) Die Frist, Investitionszulage für die Mietwohnungsneubauten W und Z zu beantragen, endete —vorbehaltlich einer Ablaufhemmung nach § 171 AO (vgl. dazu unten II.2.c bb)— mit Ablauf des Kalenderjahres 2004.

50 Nach den den Senat bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) waren die Mietwohnungsneubauten W und Z im Kalenderjahr 2000 abgeschlossen. Im Gegensatz zu seiner Vorgängerregelung (§ 6 Abs. 1 InvZulG 1996) enthält § 5 InvZulG 1999 keine Ausschlussfrist mehr, innerhalb derer der Antrag auf Investitionszulage zu stellen ist. Es sind daher nach § 6 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 1999 i.V.m. § 155 Abs. 4 AO die für die Steuerfestsetzung und damit die für die Festsetzungsverjährung geltenden allgemeinen Vorschriften zu beachten. Danach beginnt die vierjährige Festsetzungsfrist (vgl. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) grundsätzlich nach § 170 Abs. 1 AO mit dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Anspruch auf Investitionszulage entstanden ist. Dies ist im Streitfall das Kalenderjahr 2000. Da für die erstmalige Festsetzung der Investitionszulage weder eine Anlaufhemmung gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO noch eine solche gemäß § 170 Abs. 3 AO besteht (Senatsurteil vom 29. März 2001 III R 1/99, BFHE 194, 331, BStBl II 2001, 432), ist mit Ablauf des 31. Dezember 2004 Festsetzungsverjährung eingetreten.

51 bb) Der Ablauf der Festsetzungsfrist war auch nicht bis April 2006 gehemmt.

52 Nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) kommt allenfalls eine Ablaufhemmung nach § 6 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 1999 i.V.m. § 171 Abs. 10 AO in Betracht.

53 aaa) Gemäß § 171 Abs. 10 Satz 1 AO endet die Festsetzungsfrist, soweit für die Festsetzung einer Steuer ein Feststellungsbescheid, ein Steuermessbescheid oder ein anderer Verwaltungsakt bin-

dend ist (Grundlagenbescheid), nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheids. Maßgebend für die Hemmung ist die Bekanntgabe des Grundlagenbescheids, nicht dessen Unanfechtbarkeit (BFH-Urteil vom 19. Januar 2005 X R 14/04, BFHE 208, 410, BStBl II 2005, 242). Die Bekanntgabe des Grundlagenbescheids kann auf seinem erstmaligen Ergehen, seiner Änderung oder Aufhebung beruhen. Da der Hemmungstatbestand die Bekanntgabe eines Grundlagenbescheids voraussetzt, kann ein Rechtsbehelfs- oder Klageverfahren, bei dem es um die Aufhebung eines den Grundlagenbescheid ändernden Bescheids geht, als solches nicht zur Hemmung nach § 171 Abs. 10 Satz 1 AO führen. Werden die ursprünglichen Feststellungen in dem Grundlagenbescheid in einem Verwaltungs-, Rechtsbehelfs- oder Klageverfahren geändert oder aufgehoben, führt dies mit Bekanntgabe des Änderungs- oder Aufhebungsbescheids zu einer erneuten Anpassungspflicht nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO und damit zu einer (erneuten) Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 AO. Dagegen löst die Bekanntgabe eines Grundlagenbescheids, der einen gleichartigen, dem Inhaltsadressaten wirksam bekannt gegebenen Verwaltungsakt in seinem verbindlichen Regelungsgehalt lediglich wiederholt, keine erneute Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 10 AO aus (Banniza in HHSp, § 171 AO Rz 220, m.w.N.).

- 54 Der Ablauf der Festsetzungsfrist wird nur insoweit gehemmt, als die Bindungswirkung des Grundlagenbescheids reicht. Dies folgt bereits aus der in § 171 Abs. 10 AO durch das Wort „soweit“ enthaltenen Einschränkung (BFH-Urteil vom 12. August 1987 II R 202/84, BFHE 150, 319, BStBl II 1988, 318; Hartmann in Beermann/Gosch, AO § 171 Rz 85). § 171 Abs. 10 Satz 1 AO führt daher zu einer punktuellen Ablaufhemmung (Banniza in HHSp, § 171 AO Rz 215). Diese Vorschrift bewirkt die Hemmung des Ablaufs der Festsetzungsfrist für den Folgebescheid, soweit und solange ein (geänderter) Grundlagenbescheid, der für die Festsetzung der Folgesteuer bindend ist, noch zulässig ergehen kann (BFH-Urteil vom 30. November 1999 IX R 41/97, BFHE 190, 71, BStBl II 2000, 173). Soweit die Steuerfestsetzung —im Streitfall die Festsetzung der Investitionszulage— nicht auf dem Grundlagenbescheid beruht, wird der Lauf der Festsetzungsfrist durch § 171 Abs. 10 Satz 1 AO nicht berührt.
- 55 bbb) Bei Anwendung dieser Grundsätze wurde die Festsetzungsfrist für die Gewährung der Investitionszulage für das Jahr 2000 nicht gemäß § 171 Abs. 10 AO gehemmt. Dies würde selbst dann gelten, wenn erst durch die Bekanntgabe der Bescheide vom 10. Dezember 2004 (für W) und vom 29. August 2005 (für Z), mit denen die geänderten Bescheinigungen aufgehoben wurden, die ursprünglichen positiven Bescheinigungen wieder aufgelebt wären und damit für den Fristbeginn grundsätzlich an die Bekanntgabe der Bescheide vom 10. Dezember 2004 und 29. August 2005 anzuknüpfen wäre.
- 56 Der BFH hat bislang noch nicht entschieden, ob es sich bei der Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Buchst. b InvZulG 1999 um einen Grundlagenbescheid handelt und, bejahendenfalls, inwieweit eine Bindungswirkung dieses Verwaltungsaktes für das Zulagenfestsetzungsverfahren besteht. Der BFH geht aber zur Rechtsnatur und Bindungswirkung derartiger, in einem Steuergesetz als Tatbestandsvoraussetzung geforderten Bescheinigungen in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass sie materiell-rechtliche Voraussetzung für die Festsetzung der Investitionszulage sind und weder in rechtlicher noch in tatsächlicher Hinsicht der Nachprüfung durch die Finanzbehörde unterliegen, soweit es sich um außersteuerrechtliche Beurteilungen handelt (vgl. zum Ganzen Senatsbeschluss vom 28. Mai 2003 III B 87/02, BFH/NV 2003, 1218, m.w.N.). Danach stellt auch die Bescheinigung nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Buchst. b InvZulG 1999 einen Grundlagenbescheid i.S. des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO dar, der für die Finanzbehörden bindend ist, soweit er die in § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Buchst. b InvZulG 1999 bestimmten außersteuerrechtlichen Feststellungen enthält (gleicher Ansicht Kaligin, a.a.O., § 3 Rz 13; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 28. Februar 2003 IV A 5 -InvZ 1272- 6/03, BStBl I 2003, 218, Tz 15). Die Festsetzungsfrist kann daher aufgrund der eingeschränkten Bindungswirkung der Bescheinigung nur insoweit gehemmt sein, als die Beurteilung der in § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Buchst. b

InvZulG 1999 genannten außersteuerrechtlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Investitionszulage in Rede steht. Das Antragserfordernis gemäß § 5 InvZulG 1999 ist hingegen eine hiervon zu unterscheidende, eigenständige formelle Voraussetzung, die zur Einleitung des Zulagenfestsetzungsverfahrens unabdingbar ist. Eine positive Bescheinigung kann daher nicht einen fehlenden Antrag ersetzen.

- 57 ccc) Dieses Ergebnis entspricht auch dem systematischen Zusammenhang des § 171 Abs. 10 AO mit § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO und der begrenzten Zielsetzung der Ablaufhemmung, durch die der Finanzbehörde lediglich eine ausreichende Zeit zur Auswertung des Grundlagenbescheids verschafft werden soll. Die genannten Vorschriften bringen deutlich zum Ausdruck, dass die Anpassung des Folgebescheids an den Grundlagenbescheid nicht die Wiederauflösung der gesamten Steuerveranlagung —im Streitfall des gesamten Zulagenfestsetzungsverfahrens— rechtfertigt, sondern dass die Anpassungspflicht der Finanzbehörde nur so weit reicht, wie es die Bindungswirkung des Grundlagenbescheids verlangt (vgl. auch BFH-Urteil vom 29. Juni 2005 X R 31/04, BFH/NV 2005, 1749).
- 58 ddd) Schließlich wird das gefundene Ergebnis durch den historischen Willen des Gesetzgebers bestätigt. Das InvZulG 1999 vom 18. August 1997 (BGBl I 1997, 2070, BStBl I 1997, 790) behielt zunächst in § 5 Abs. 1 InvZulG 1999 die vormals in § 6 Abs. 1 InvZulG 1996 geregelte Antragsfrist bei, wonach der (wirksame) Zulagenantrag bis zum 30. September des Kalenderjahres zu stellen ist, das dem Kalenderjahr folgt, in dem die Investitionen abgeschlossen worden sind (Ausschlussfrist). Durch Art. 8 Nr. 3 des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 (StBereinG 1999) vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2601, BStBl I 2000, 13) wurde § 5 Abs. 1 InvZulG 1999 geändert; die Ausschlussfrist für den Zulagenantrag wurde ersatzlos mit Wirkung ab dem 1. Januar 1999 (Art. 28 Abs. 4 StBereinG 1999) aufgehoben. In der Gesetzesbegründung heißt es hierzu, dass „die Anträge auf Gewährung der Investitionszulage künftig nicht mehr bis zum 30. September des auf das Jahr des Investitionsabschlusses folgenden Jahres, sondern innerhalb der regelmäßigen Festsetzungsfrist gestellt werden müssen“ (BTDrucks 14/2070, S. 13). Danach ergebe sich für die Antragstellung nunmehr ein anderer zeitlicher Rahmen (BTDrucks 14/2070, S. 28). Hieraus ergibt sich der klare gesetzgeberische Wille, dass der Antrag von dem Berechtigten —will er ein Erlöschen des Zulagenanspruchs infolge Festsetzungsverjährung vermeiden— innerhalb der Festsetzungsfrist gestellt werden muss.
- 59 d) Die von der Klägerin aufgeworfene Frage, „wann Anträge heilbar sind“, ist nicht entscheidungserheblich.
- 60 Nach den den Senat bindenden Feststellungen (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) hat die Klägerin nicht innerhalb der Festsetzungsfrist für das Jahr 2000 einen fehlerbehafteten Antrag, sondern für das Jahr 2000 innerhalb der Festsetzungsfrist überhaupt keinen Antrag gestellt.
- 61 e) Ebenso ist es nicht entscheidungserheblich, ob das FA im Zusammenhang mit der im Jahr 2001 erfolgten Antragstellung gegen seine Hinweis- und Auskunftspflichten nach § 89 AO verstoßen hat.
- 62 Der Anspruchsberechtigte kann bei einem Verstoß der Finanzbehörde gegen ihre Hinweis- und Auskunftspflichten nach § 89 AO nur im Rahmen des rechtlich Zulässigen so gestellt werden, als wäre der Verstoß nicht geschehen. Ist dies —wie im Streitfall— wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist nicht möglich, kann der Verstoß allenfalls zu Schadenersatzansprüchen wegen Amtspflichtverletzung nach Art. 34 des Grundgesetzes (GG), § 839 BGB führen (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 27. Februar 2007 III B 158/06, BFH/NV 2007, 1090, m.w.N.). Gleichfalls scheidet eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand aus; § 110 AO gilt nicht für den Ablauf der Festsetzungsfrist (Senatsurteil vom 19. August 1999 III R 57/98, BFHE 191, 198, BStBl II 2000, 330, m.w.N.).

- 63 Abgesehen davon ist zweifelhaft, ob das FA mit Blick auf die klaren Hinweise in dem amtlichen Vordruck überhaupt gegen seine Pflichten nach § 89 AO verstoßen hat.
- 64 3. Die von der Klägerin erhobenen Verfahrensrügen greifen nicht durch.
- 65 Soweit diese überhaupt in einer den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO genügenden Form dargelegt wurden, liegen sie jedenfalls nicht vor.
- 66 Insbesondere ist der von der Klägerin gerügte Verfahrensverstoß im erstinstanzlichen Verfahren wegen einer Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör durch eine sog. Überraschungsentscheidung (Art. 103 Abs. 1 GG, § 96 Abs. 2 FGO) nicht erkennbar. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist eine Überraschungsentscheidung anzunehmen, wenn das FG in seinem Urteil ohne vorherigen Hinweis auf einen rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt abstellt, mit dem auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbevollmächtigter nicht zu rechnen brauchte (z.B. Senatsbeschluss vom 30. Juni 2009 III B 118/07, BFH/NV 2009, 1828). Das FG hat der Klägerin seine Überlegungen zur Verjährungsproblematik bereits mit Schreiben vom 14. Dezember 2006 mitgeteilt. Schon in diesem Schreiben fand die im Jahr 2002 erfolgte Prüfung der Investitionszulage keine Erwähnung. Es ist daher nicht ersichtlich, wie das FG dem Rechtsstreit infolge der vermeintlichen Nichtberücksichtigung dieses Gesichtspunkts in seinem Urteil eine überraschende Wendung hätte geben können.
- 67 Im Übrigen sieht der Senat in Bezug auf die erhobenen Verfahrensrügen von einer weiteren Begründung ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:

FG Hamburg 1.2.2019 - 4 K 58/15
BGH 7.9.2017 - 2 StR 24/16
FG Köln 1.10.2014 - 2 K 2175/12
FG Hessen 27.8.2014 - 4 K 1617/13
BFH 21.3.2014 - VII B 214/12
FG Hamburg 15.5.2013 - 3 K 17/13
FG Sachsen 25.2.2013 - 8 V 1384/12
FG Brandenburg 3.5.2007 - 13 K 1095/02

Fundstelle(n):

BFH/NV 2012 S. 1658 Nr. 10
NWB JAAAE-16027