

Teil 2
Investitionszulagengesetz 2010
Kommentierung und Handbuch

von
G. Brüggen und C. Geiert

.../2

§ 12

Verzinsung des Rückforderungsanspruchs

Ist der Bescheid über die Investitionszulage aufgehoben oder zuungunsten des Anspruchsberechtigten geändert worden, ist der Rückzahlungsanspruch nach § 238 der Abgabenordnung vom Tag der Auszahlung der Investitionszulage, in den Fällen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung vom Tag des Eintritts des rückwirkenden Ereignisses an, zu verzinsen. Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Bescheid aufgehoben oder geändert worden ist.

Zu § 12 Verzinsung des Rückforderungsanspruchs:

§ 12 regelt die Verzinsung des Rückzahlungsanspruchs. Voraussetzung dafür ist allein, dass der Investitionszulagenbescheid aufgehoben oder zuungunsten des Anspruchsberechtigten verändert worden ist. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, aus welchem Grund die Investitionszulage zurückgefordert wird. An der Zinspflicht ändert sich auch dann nichts, wenn dieser Grund auf Seiten der Behörden liegt¹. In diesen Fällen ist dann möglicherweise jedoch ein **Amtshaftungsanspruch** gegen die handelnde Behörde in Betracht zu ziehen, vgl. § 839 BGB i.V.m. Artikel 34 GG.

Bei der Verzinsung des Rückzahlungsanspruchs ist danach zu differenzieren, ob es sich um eine solche nach § 238 Abgabenordnung(AO) oder nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO handelt. § 238 AO regelt dabei die Fälle, in denen der Anspruch auf Investitionszulage von Beginn an nicht oder nicht in der festgesetzten Höhe bestanden hat². In einem solchen Fall ist der Rückzahlungsanspruch vom Tag der Auszahlung der Investition an zu verzinsen. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO hingegen betrifft die Fälle, in denen der Anspruch zunächst zu recht in der festgesetzten Höhe bestanden hat und später infolge des Eintritts eines rückwirkenden Ereignisses entfallen ist (z.B. Verletzung der Zugehörigkeits-, Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen). Eine Verzinsung des Rückzahlungsanspruches hat dann vom Tag des Eintritts des rückwirkenden Ereignisses an stattzufinden. Hier ist gegebenenfalls eine Schätzung vor-

¹ Schreiben der OFD Frankfurt v. 29.03.2001, A-1-St II 24.

² OFD a.a.O.;

zunehmen, wenn dieser Tag nicht genau bestimmbar ist. Beträgt der Verzinsungsanspruch weniger als 10,00 Euro, so wird dieser nicht festgesetzt³.

In Fällen des **Betrug(s)** oder **Subventionsbetrug(s)** tritt neben die Verzinsungsregel des 12 i.V.m. § 238 bzw. 175 AO zudem der Zinsanspruch aus § 235 AO. Das Investitionszulagenrecht hält mit § 13 bereits eine Verzinsungsvorschrift bereit. Während jedoch § 235 AO an die Vollendung eines Straftatbestands anknüpft und der Zeitpunkt der Anknüpfung derjenige ist, in dem die Steuer verkürzt oder der Steuervorteil bzw. (hier) die Investitionszulage erlangt wurde, erfordert die Verzinsungspflicht im Rahmen des § 13 lediglich, dass ein Bescheid über die Investitionszulage aufgehoben oder geändert worden ist. Ein vorwerfbares oder gar strafbares Verhalten des Anspruchsberechtigten ist nicht Voraussetzung für die Verzinsung gemäß § 13. Anknüpfungszeitpunkt für die Verzinsungspflicht ist dementsprechend bereits der Zeitpunkt der Auszahlung der Investitionszulage bzw. der Zeitpunkt des Eintritts eines Ereignisses, welches zur Aufhebung bzw. Änderung des Zulagenbescheids führt. Durch den abweichenden Regelungsgehalt beider Vorschriften ergeben sich Abweichungen hinsichtlich des Beginns und Endes des Zinslaufs. Die Vorschrift des § 13 ist vor diesem Hintergrund nicht als eine für das Investitionszulagenrecht bestehende, erschöpfende Sonderregelung anzusehen. § 13 regelt vielmehr lediglich die Verzinsung des zurückzuzahlenden Investitionszulagenbetrages, § 235 AO dagegen die Verzinsung des – ggf. von einem Dritten – hinterzogenen oder (hier) durch Subventionsbetrug erlangten Betrags⁴.

Die **Festsetzungsfrist** beginnt nach § 6 Satz 2 mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Bescheid geändert bzw. aufgehoben worden ist. Insgesamt beträgt sie nach § 239 Abs. 1 Satz 1 AO ein Jahr (sog. Festsetzungsverjährung). Danach kann keine Verzinsung des Rückforderungsanspruchs mehr festgesetzt werden. Mit Ablauf des **Fälligkeitstags des Rückforderungsanspruchs**, der im Rückzahlungsbescheid bezeichnet ist, endet der Zinslauf. In der Regel ist für die Rückforderung eine Monatsfrist zu bezeichnen, die in der Zinsberechnung mit zu beachten und mit einzubeziehen ist. Wird der Betrag vor Ablauf des Fälligkeitstags zurückgezahlt, so endet der Zinslauf damit.

³ Bundesministerium der Finanzen v. 28.08.1991 - BStBl. I 1991, 768; Bundesministerium der Finanzen v. 28.06.2001 - BStBl. I 2001, 379.

⁴ so BFH zum InvZulG 1982 und der vergleichbaren Regelung des damaligen § 5 InvZulG 1982; BFH-Urteil v. 27.04.1999 – III R 21/96 - BFHE 189, 255 = BStBl. II 1999, 670 = DStR 1999, 1560-1562 = DB 1999, 1887-1888 = BFH/NV BFH/R 1999, 1535-1536 = HFR 1999, 877-878 = FR 1999, 1144-1145 = StRK AO 1977 § 71 R. 19 = BB 1999, 2283-2284 = DStZ 2000, 309-310.

Die verschiedenen Modalitäten der Rückzahlung der Zinszahlung richten sich nach der Abgabenordnung. § 240 AO regelt, dass bei fehlender Rückzahlung bis zum Ablauf des Fälligkeitstags Säumniszuschläge verwirkt sind. Auch eine Stundungsvereinbarung ist grundsätzlich möglich, dann sind jedoch Stundungszinsen nach § 234 AO zu erheben. Die Zinspflicht bei Aussetzung der Vollziehung wiederum richtet sich nach § 237 AO. Wird im Nachhinein gerichtlich festgestellt, dass die Rückforderung oder Änderung des Investitionszulagenbescheids zuungunsten des Anspruchsberechtigten ungerechtfertigt war, so hat dieser sowohl einen Anspruch auf Rückzahlung, als auch auf Verzinsung dessen nach § 236 AO. Wird dies lediglich außergerichtlich festgestellt, so entsteht kein Anspruch auf Zahlung von Erstattungszinsen.

Die im InvZulG 2007 vorgesehenen Investitionszulagen stellen staatliche **Beihilfen** im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag und Artikel 61 Absatz 1 EWR-Abkommen dar, da sie die Erstinvestitionsvorhaben von bestimmten Unternehmen mit Betrieb oder Betriebsstätte im Fördergebiet mit staatlichen Mittel fördern, indem Investitionskosten um den Betrag der Investitionszulage reduziert werden⁵. Somit kann die Europäische Kommission nach Artikel 89 EG-Vertrag verlangen, dass die Investitionszulage vom Mitgliedstaat zurückgefordert wird (**Rückforderungsanordnung der EU-Kommission**). Das Rückforderungsverfahren richtet sich gemäß Artikel 14 Abs. 3 Beihilfeverfahrensverordnung (BVVO) nach nationalen Vorschriften. In Bezug auf das InvZulG bedeutet dies somit, dass es sich nach §§ 6 und 5 richtet. Etwas anderes gilt allein für die Festsetzungs- und Zinsverjährung, die sich nach Artikel 15 Abs. 1 BVVO bzw. Artikel 14 Abs. 2 BVVO richten. Die Befugnis der Kommission zur Rückforderung umfasst einen Zeitraum von zehn Jahren (Artikel 15 Abs. 1 BVVO). Eine **Verzinsung** der zurückgeforderten Beihilfe hat aber nicht nach dem InvZulG, sondern nach § 14 Abs. 2 BVVO zu erfolgen, wobei der Zinssatz von der Europäischen Kommission festzusetzen ist. Zinsbeginn ist hier der Tag, an dem die Investitionszulage dem Investitionszulageberechtigten tatsächlich zur Verfügung gestanden hat. § 13 ist in diesen Fällen nicht anzuwenden.

⁵ so BMF zum InvZulG 2007 vgl. Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 196.