

# Urteil vom 20. Dezember 2012, III R 40/11

## Gebäudeteile als selbständige Wirtschaftsgüter im Investitionszulagenrecht

BFH III. Senat

InvZulG § 2 Abs 4 S 6

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 12. April 2011, Az: 1 K 615/07

## Leitsätze

1. Nach den auch im Investitionszulagenrecht anwendbaren ertragsteuerlichen Grundsätzen kann ein Gebäude in ebenso viele Wirtschaftsgüter aufgeteilt werden, wie einzelne Gebäudeteile in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen stehen.
2. Besteht ein baulich einheitliches Gebäude nach diesen Grundsätzen aus verschiedenen selbständigen Wirtschaftsgütern, dann ist jedes Wirtschaftsgut im Hinblick auf den Zeitpunkt der Fertigstellung gesondert zu würdigen.

## Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betreibt eine Bau- und Möbeltischlerei. Im September 1999 beantragte er beim Landratsamt eine Genehmigung für den Neubau eines Werkstatt- und Lagergebäudes, eines Spänebunkers und eines Anbaus an das Wohnhaus. Die Genehmigung wurde im Februar 2000 erteilt. Die Bauarbeiten zogen sich erheblich in die Länge. So waren Ende 2004 erst das Kellergeschoss des Werkstattgebäudes und der Spänebunker errichtet worden. Der Bau des Erd- und des Dachgeschosses sollte ausweislich einer am 1. Juli 2004 getroffenen schriftlichen Vereinbarung des Klägers mit seinem Sohn A, der ebenfalls eine Tischlerfirma betreibt, von diesem als neuem Bauherren ausgeführt werden. In dem als "Mietvereinbarung" bezeichneten Schriftstück ist weiter festgehalten, dass der vom Kläger "begonnene Neubau (Kellergeschoss) ... kostenlos von der Firma" des Sohnes "genutzt" werde und "die Nutzung des gesamten Objekts (Neubau) ... bis zum 31. Dezember 2016 kostenfrei" erfolge. Daneben schloss der Kläger mit seinem Sohn einen formularmäßigen Mietvertrag, wonach Erd- und Obergeschoss ab dem 1. Juli 2004 an Letzteren vermietet werden sollten. Ein Mietzins war nicht vorgesehen, wohl aber ein "Mietzuschlag für Nebenkosten-Strom" in Höhe von 100 €.
- 2** Auf die vom Kläger für die Jahre 1999 bis 2003 gestellten Anträge auf Investitionszulage, mit denen unter anderem auch Aufwendungen für die Baumaßnahmen (Teilerstellungskosten) geltend gemacht wurden, setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Investitionszulage in der begehrten Höhe zunächst fest. Nach einer im März 2006 erfolgten Ortsbesichtigung erließ das FA für die Streitjahre 1999 bis 2003 Änderungsbescheide und versagte darin die Zulage für die Kosten des Werkstattneubaus; auf den für das Jahr 2004 gestellten Antrag setzte es die Investitionszulage auf 0 € fest. Das FA war, wie das später erfolglos vom Kläger angerufene Finanzgericht (FG), der Auffassung, dass die Investition nicht bis zu dem im Investitionszulagengesetz 1999 (InvZulG 1999) genannten Stichtag, dem 1. Januar 2005, abgeschlossen worden sei. Deshalb müsse der Kläger die auf die Teilerstellungskosten gewährte Zulage zurückzahlen.
- 3** Mit der Revision macht der Kläger geltend, dass auch im Investitionszulagenrecht der Wirtschaftsgutbegriff gelte und demgemäß eigenbetrieblich und fremdbetrieblich genutzte Gebäudeteile unterschiedliche Wirtschaftsgüter darstellten. Das InvZulG enthalte keine Regelung, dass bei abschnittsweiser Errichtung eines Gebäudes, dessen einzelne Teile nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stünden, alle Gebäudeteile, also auch solche, für die gar keine Investitionszulage begehrt werde, fertiggestellt sein müssten. Das eigenbetrieblich genutzte Kellergeschoss sei rechtzeitig erstellt worden. Dass das zur Fremdnutzung für den Sohn bestimmte Erd- und Dachgeschoss als selbständiges Wirtschaftsgut noch nicht gebaut gewesen sei, stünde der Gewährung der Investitionszulage für das Kellergeschoss nicht entgegen. Das FG habe außerdem die

Mietvereinbarungen vom Juli 2004 zu Unrecht als lediglich unverbindliche Absichtserklärungen gewürdigt. Es habe sich vielmehr um bindende Verträge gehandelt, in deren Folge zwei Wirtschaftsgüter mit unterschiedlichem Nutzungs- und Funktionszusammenhang entstanden seien.

- 4 Der Kläger beantragt, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Änderungsbescheide vom 9. Mai 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 21. Juni 2007 dahingehend zu ändern, dass weitere Investitionszulagen unter Zugrundelegung der in der mündlichen Verhandlung vor dem FG getroffenen tatsächlichen Verständigung zur Bemessungsgrundlage gewährt werden.
- 5 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 6 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 7 1. Begünstigte Investitionen sind nach § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 1999 u.a. die Herstellung neuer Gebäude, soweit die Gebäude mindestens fünf Jahre nach ihrer Herstellung in einem Betrieb des verarbeitenden Gewerbes verwendet werden und es sich um Erstinvestitionen handelt. Die genannten Investitionen sind begünstigt, wenn sie der Anspruchsberechtigte nach dem 31. Dezember 1998 und vor dem 1. Januar 2005 abschließt (§ 2 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 1999). Investitionen sind in dem Zeitpunkt abgeschlossen, in dem die Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt worden sind (§ 2 Abs. 4 Satz 6 InvZulG 1999). Ein Betriebsgebäude ist in diesem Sinne her- bzw. fertiggestellt (vgl. § 9a der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung), wenn die wesentlichen Bauarbeiten abgeschlossen sind und das Gebäude dem Betrieb zur Verfügung steht. Nach den auch im Investitionszulagenrecht anwendbaren ertragsteuerlichen Grundsätzen kann ein Gebäude in ebenso viele Wirtschaftsgüter aufgeteilt werden wie einzelne Gebäudeteile in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen stehen. Besteht ein baulich einheitliches Gebäude nach diesen Grundsätzen aus verschiedenen selbständigen Wirtschaftsgütern, dann ist jedes Wirtschaftsgut im Hinblick auf den Zeitpunkt der Fertigstellung gesondert zu würdigen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. September 1994 III R 80/92, BFHE 176, 93, BStBl II 1995, 72). Geht es indes um die Herstellung eines einzigen einheitlichen Wirtschaftsguts, etwa weil das geplante und errichtete Gebäude ausschließlich für eigenbetriebliche Zwecke bestimmt ist, dann ist das Gebäude insgesamt noch nicht fertiggestellt, wenn bei einer einheitlichen Baumaßnahme nur eines von mehreren geplanten Geschossen fertiggestellt ist (BFH-Urteile vom 16. Dezember 1988 III R 186/83, BFHE 155, 450, BStBl II 1989, 203; vom 21. Juli 1989 III R 89/85, BFHE 158, 280, BStBl II 1989, 906).
- 8 2. Diesen Grundsätzen entspricht die angegriffene Entscheidung nicht. Das FG ist mit fehlerhafter Begründung davon ausgegangen, dass das streitige Werkstattgebäude nicht aus zwei Gebäudeteilen besteht, die im Hinblick auf die fristgerechte Herstellung gesondert zu würdigen sind. Der Senat kann aufgrund der vom FG getroffenen Feststellungen nicht abschließend beurteilen, ob die Herstellung des Kellergeschosses förderfähig ist.
- 9 a) aa) Zur Beantwortung der Frage, ob ein Gebäude in ebenso viele Wirtschaftsgüter aufzuteilen ist wie einzelne Gebäudeteile in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen stehen, kann bei Gebäuden, die sich noch in der Bauphase befinden, naturgemäß nur auf die vorgesehene Nutzung abgestellt werden. Davon geht auch das BFH-Urteil in BFHE 176, 93, BStBl II 1995, 72 aus. Ist etwa von Anfang an die Errichtung eines Gebäudes geplant, dessen einzelne Stockwerke unterschiedlich genutzt werden sollen (eigenbetrieblich, fremdbetrieblich, eigene Wohnzwecke, fremde Wohnzwecke), dann führt die fristgerechte Fertigstellung eines Stockwerks dazu, dass jedenfalls für dieses selbständige Wirtschaftsgut Investitionszulage zu gewähren ist, auch wenn die zur unterschiedlichen Nutzung vorgesehenen anderen Stockwerke sich noch in der Bauphase befinden (BFH-Urteil in BFHE 176, 93, BStBl II 1995, 72).
- 10 bb) Dasselbe gilt dann, wenn der Investor im Zuge der Bauphase seine ursprüngliche Konzeption, die z.B. darin bestand, das gesamte Gebäude für eigenbetriebliche Zwecke zu verwenden, dahingehend ändert, dass ein Teil des Gebäudes nunmehr einer anderen Nutzung, z.B. einer fremdbetrieblichen, zugeführt werden soll. Den materiellen Vorschriften des InvZulG 1999 lassen sich keine Anhaltspunkte dafür entnehmen, dass derartige Änderungen der

Nutzungskonzeption, die jedenfalls nicht mit bautechnischen Änderungen oder Abweichungen von der erteilten Baugenehmigung einhergehen (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 10. Mai 2001 III R 10/97, BFH/NV 2001, 1450), investitionszulagenschädlich wären.

- 11** cc) Auch die formellen Anforderungen an den Investitionszulagantrag stehen im Streitfall der isolierten Förderung des Kellergeschosses nicht entgegen. Da Objekt der Förderung das einzelne Wirtschaftsgut ist, müssen die Wirtschaftsgüter in dem Antrag so bezeichnet werden, dass ihre Feststellung bei einer Nachprüfung möglich ist (§ 5 Abs. 3 Satz 2 InvZulG 1999; zu den formellen Anforderungen vgl. z.B. BFH-Urteile vom 7. November 2000 III R 7/97, BFHE 193, 219, BStBl II 2001, 200; vom 21. März 2002 III R 30/99, BFHE 198, 184, BStBl II 2002, 547). Der Kläger hat unter Berücksichtigung der beim FA eingereichten Baugenehmigungsunterlagen in seinen Anträgen die Errichtung eines mehrgeschossigen Werkstattgebäudes mit Spänebunker angegeben. Damit wurden die Investitionsgüter in einer Art und Weise bezeichnet, wie sie auch später als selbständige Wirtschaftsgüter oder als unselbständige, aber näher umrissene Teile eines einheitlichen Wirtschaftsguts in Erscheinung treten und mithin einer Nachprüfung zugänglich sind (BFH-Urteil in BFHE 176, 93, BStBl II 1995, 72). Es genügt, dass das zu errichtende Gebäude als solches bezeichnet wird. Damit sind diejenigen Gebäudeteile mitbezeichnet, die potentiell geeignet sind, nach Fertigstellung des Gesamtgebäudes als rechtlich eigenständige Wirtschaftsgüter qualifiziert zu werden.
- 12** b) Demnach ist im Streitfall in Betracht zu ziehen, dass eine solche Änderung der ursprünglichen Nutzungskonzeption (Verwendung des gesamten Werkstattneubaus für eigenbetriebliche Zwecke des Klägers) im Laufe des Jahres 2004 stattgefunden haben könnte, weil möglicherweise der Sohn des Klägers das geplante Erd- und Obergeschoss des Werkstattgebäudes nunmehr für Zwecke seines eigenen Betriebs nutzen sollte. In einem solchen Fall müssten der eigenbetrieblich genutzte und der zur fremdbetrieblichen Nutzung vorgesehene Gebäudeteil im Hinblick auf die fristgerechte Fertigstellung gesondert gewürdigt werden.
- 13** aa) Entgegen der Auffassung des FG steht dieser Betrachtungsweise das BFH-Urteil vom 9. August 1989 X R 77/87 (BFHE 158, 51, BStBl II 1991, 132) nicht entgegen. Das Urteil betrifft allein die Bestimmung der maßgeblichen Bewertungseinheit für die Gebäudeabschreibungen. Bei einem abschnittsweise errichteten Gebäude ist so lange das Gesamtgebäude --als ein Wirtschaftsgut-- Abschreibungsgegenstand, bis derjenige Gebäudeteil, der künftig einer vom übrigen Gebäude unterschiedlichen Nutzung zugeführt werden soll, fertiggestellt ist. Erst mit der Fertigstellung dieses Gebäudeteils ist ein eigenständiges --zweites-- Wirtschaftsgut als gesonderter Gegenstand der Absetzung für Abnutzung entstanden. Für den Bereich der Investitionszulage ist der BFH jedoch ausdrücklich davon ausgegangen, dass die Entstehung eines zweiten Wirtschaftsguts --im Streitfall: das zur fremdbetrieblichen Nutzung vorgesehene Erd- und Dachgeschoss-- keine Voraussetzung für die Gewährung einer Investitionszulage für den abweichend genutzten und bereits fertiggestellten Gebäudeteil --im Streitfall: das Kellergeschoss-- ist (BFH-Urteil in BFHE 176, 93, BStBl II 1995, 72).
- 14** bb) Auch die weitere vom FG gegebene Begründung, weshalb im Streitfall nicht von verschiedenen Gebäudeteilen mit jeweils unterschiedlichen Nutzungen und Funktionen ausgegangen werden könne, ist nicht tragfähig. Das FG hat die Abreden zwischen dem Kläger und seinem Sohn über die Nutzung der Werkstatt als unverbindliche Absichtserklärungen über den weiteren Bauverlauf qualifiziert und ihnen deswegen die Eignung abgesprochen, Grundlage für die Annahme zweier gesondert zu beurteilender Gebäudeteile sein zu können. Auf die Verbindlichkeit von Absprachen kommt es indes nicht an. Ob Gebäudeteile in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen stehen bzw. nach Gesamtfertigstellung des Gebäudes stehen sollen, ist im Wesentlichen eine Tatfrage (vgl. BFH-Urteile vom 20. November 1980 IV R 8/78, BFHE 132, 262, BStBl II 1981, 201; vom 14. Januar 2003 IX R 72/00, BFHE 201, 250, BStBl II 2003, 916). Insbesondere eine fremdbetriebliche Nutzung liegt dann vor, wenn sie tatsächlich stattfindet. Auf welcher Rechtsgrundlage sich diese Nutzung vollzieht, ist zweitrangig. Weiter ist zu berücksichtigen, dass im Streitfall das Gebäude im Jahr 2004 noch nicht insgesamt fertiggestellt war. Es kann damit nicht auf eine tatsächliche Fremdnutzung, die etwa auf der Grundlage eines verbindlichen Mietvertrages stattfindet, abgestellt werden, sondern nur auf die vorgesehene Nutzung. Hierfür muss es aber grundsätzlich ausreichen, dass der Investor eine entsprechende Nutzungskonzeption entwickelt hat (vgl. den Sachverhalt im BFH-Urteil in BFHE 176, 93, BStBl II 1995, 72). Einen potentiellen Mieter muss der Investor demnach ebenso wenig präsentieren wie er einen verbindlichen (Vor-)Vertrag vorweisen muss. Tut er es dennoch, so indiziert dies allerdings die Richtigkeit der vom Investor aufgestellten Behauptungen zur Nutzungskonzeption, was im Rahmen der Tatsachen- und Beweiswürdigung von Bedeutung ist.
- 15** 3. Der Senat kann in der Sache nicht selbst entscheiden. Ausreichende Feststellungen zur Fertigstellung des Kellergeschosses und zur vorgesehenen Nutzung des Werkstattgebäudes fehlen im angegriffenen Urteil.

- 16 a) Zunächst wird zu ermitteln sein, ob das Kellergeschoss rechtzeitig fertiggestellt wurde. Die hierzu getroffenen Feststellungen sind unklar. Es heißt im angegriffenen Urteil einerseits, dass der als Bauleiter auftretende Ingenieur gegenüber der Baubehörde die Teilfertigstellung des Kellergeschosses bestätigt habe. Andererseits spricht das FG davon, dass der Kläger "unstreitig lediglich den Kellerraum bis zum 31. Dezember 2004 unvollständig errichtet" habe.
- 17 b) Sollte das Kellergeschoss fristgerecht fertiggestellt worden sein, muss geprüft werden, ob es im Streitfall tatsächlich zu einer rechtlich relevanten Änderung der Nutzungskonzeption gekommen ist. Im zweiten Rechtsgang wird das FG daher vorab Feststellungen zum Betrieb des Sohnes, insbesondere zum Beginn des Geschäftsbetriebs zu treffen haben. Sodann werden die zwischen dem Kläger und seinem Sohn getroffenen Abmachungen dahingehend zu würdigen sein, ob sich hieraus zureichende Anhaltspunkte für eine tatsächlich geänderte Nutzungskonzeption ergeben. Der Wortlaut der sog. Mietvereinbarung vom 1. Juli 2004 deutet jedenfalls nicht zwingend auf eine rechtlich relevante Änderung hin. Denn danach sollten sowohl das Kellergeschoss als auch das Gesamtobjekt offenbar von der Firma des Sohnes genutzt werden. Das FA hat hieraus auf eine einheitliche Fremdnutzung des Werkstattgebäudes geschlossen, was die Festsetzung der Investitionszulage für das Kellergeschoss nach den Grundsätzen des BFH-Urteils in BFHE 155, 450, BStBl II 1989, 203 ausschließen würde. Auch die Hintergründe des zeitgleich abgeschlossenen Formularymietvertrages sind aufzuklären. Nach Aktenlage findet sich im Feld "Nettomiete" die maschinen-schriftliche Eintragung der Zahl 322. Die Feststellung des FG, es sei keine Miete vereinbart worden, erscheint vor dem Hintergrund, dass der Inhalt des Vertrages durch die konkrete Bezugnahme auf die Akten als festgestellt gilt, zumindest als widersprüchlich. Fraglich ist ferner, ob Gegenstand des Formularymietvertrages überhaupt das neue oder das alte Werkstattgebäude ist. Schließlich werden die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse nach Fertigstellung des Gesamtgebäudes zu berücksichtigen sein. Diese können als Indiz darauf hindeuten, dass zeitlich früher eine Änderung der Nutzungskonzeption tatsächlich stattgefunden hat. Ob die Indizwirkung wegen des erheblichen zeitlichen Abstands zwischen dem tatsächlichen Beginn der Fremdnutzung und der behaupteten Änderung der Nutzungskonzeption eingeschränkt ist, wird im Rahmen der tatrichterlichen Gesamtwürdigung abschließend zu bewerten sein. Bleiben im Rahmen der dem FG obliegenden Tatsachenwürdigung Unklarheiten über die Änderung der ursprünglichen Nutzungskonzeption bestehen, so gehen diese zu Lasten des Klägers. Bei einem bereits bestehenden Gebäude ist Voraussetzung für die Aufteilung in mehrere Wirtschaftsgüter, dass einzelne Gebäudeteile in einem von der sonstigen Nutzung eindeutig und nicht nur vorübergehend abweichenden Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen (Schmidt/Heinicke, EStG, 31. Aufl., § 4 Rz 192). Diese Anforderungen gelten sinngemäß für die Beurteilung der Frage, ob im Streitfall bestimmte Gebäudeteile investitionszulagenrechtlich gesondert zu würdigen sind.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)