Beschluss vom 21. Mai 2013, III B 131/12

Herstellungsbeginn nach dem InvZulG 2005; grundsätzlich keine Revisionszulassung bei Rüge der materiellen Rechtsverletzung

BFH III. Senat

FGO § 96 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 3, FGO § 116 Abs 3 S 3, GG Art 103, InvZulG § 2 Abs 1 S 1 Nr 2, InvZulG § 2 Abs 4 S 4, InvZulG § 2 Abs 7

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 05. September 2012, Az: 13 K 13251/09

Leitsätze

1. NV: Soll die Revision wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtsfrage zugelassen werden, ob die Fiktion des § 2 Abs. 4 Satz 4 InvZulG 2005 - Bauantragstellung als Herstellungsbeginn - auch für Betriebsvorrichtungen gilt, so muss die Entscheidungserheblichkeit eines abweichenden Herstellungsbeginns dargelegt werden.

2. NV: Hat das FG seine Entscheidung auf zwei rechtlich selbständig tragende Gesichtspunkte gestützt, dann muss eine Nichtzulassungsbeschwerde hinsichtlich beider Gesichtspunkte zulässig und begründet sein.

Tatbestand

1 I. Die am 21. November 2006 gegründete Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, ist auf dem Gebiet der Solar- und Umwelttechnik tätig. Sie schloss am Tag ihrer Gründung mit der X-GmbH einen Vertrag, wonach letztere als Generalunternehmerin eine Freiflächen-Photovoltaikanlage auf einem Grundstück in A (Fördergebiet) errichten sollte. Der hierfür erforderliche Bauantrag war bereits im Jahr 2003 von der Z-GmbH gestellt worden, welche die Rechte und Pflichten aus der Baugenehmigung und die Projektunterlagen auf die Klägerin übertrug.

2 Die Klägerin beantragte im Juli 2007 beim Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) für die Errichtung der An-lage die Gewährung einer Investitionszulage nach § 2 des Investitionszulagengesetzes 2005 (InvZulG 2005) in Höhe von 25 % für das Jahr 2006. Sie war der Ansicht, es handele sich bei ihr um ein Unternehmen, das der Definition der kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) i.S. von § 2 Abs. 7 InvZulG 2005 entspreche. Im Zulagenantrag, der sich auf eine Teillieferung im Dezember 2006 bezog, wurde als Bemessungsgrundlage ein Betrag von 2.100.000 € angegeben. Bei einer Investitionszulagen-Sonderprüfung stellte sich heraus, dass die Baumaßnahme noch nicht abgeschlossen war. Außerdem wurde die Photovoltaikanlage nach Ansicht des FA in einer Betriebsstätte betrieben, die überwiegend dem Verkauf von Strom diene. Sie sei daher nicht in einem begünstigten Betrieb verblieben. Das FA setzte die Investitionszulage für das Jahr 2006 auf 0 € fest. Der Einspruch hatte keinen Erfolg, ebenso wenig die anschließende Klage.

3 Das Finanzgericht (FG) war der Ansicht, es habe sich nicht um einen Anschaffungs-, sondern um einen Herstellungsvorgang gehandelt. Baubeginn sei deshalb der Zeitpunkt der Stellung des Bauantrags, somit der 29. Oktober 2003. Der Baubeginn habe außerhalb des Begünstigungszeitraums gelegen, der nach § 2 Abs. 4 Satz 1 InvZulG 2005 erst am 25. März 2004 begonnen habe. Trotz der Vereinbarung eines Festpreises und trotz des Generalunternehmervertrags liege eine Herstellung vor. Die Klägerin habe das Herstellungsgeschehen beherrscht. Sie habe im Einzelnen vorgegeben und selbst geplant, wie die Solaranlage gebaut werden sollte. Die Vorschrift des § 2 Abs. 4 Satz 4 InvZulG 2005, wonach die Stellung des Bauantrags als Herstellungsbeginn gelte, sei auch bei Betriebsvorrichtungen einschlägig. Der Umstand, dass der Bauantrag von der Z-GmbH gestellt worden sei, ändere hieran nichts.

4 Darüber hinaus sei die Klägerin zumindest ab dem Jahr 2009 kein begünstigtes Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes mehr, so dass die Bindungsfristen des § 2 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 2005 nicht eingehalten worden seien. Die Energieerzeugung gehöre nicht zum verarbeitenden Gewerbe. Eine entsprechende Zuordnung, wie sie das

Landesamt für Statistik in einem Schreiben vom 20. Dezember 2010 vorgenommen habe, halte einer Überprüfung nicht stand. Die Zuordnung sei anhand der Wertschöpfungsanteile vorzunehmen, die sich aufgrund der Besonderheiten des Streitfalles letztlich an den Umsätzen orientierten. Die Umsätze aus der Stromerzeugung hätten ein Vielfaches der Umsätze aus der technischen Fachplanung betragen.

5 Gegen das FG-Urteil richtet sich die Nichtzulassungsbeschwerde der Klägerin, mit der sie die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), die Erforderlichkeit einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 FGO) und Verfahrensmängel (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) geltend macht.

6 Das FG sei zu Unrecht von einem Herstellungsvorgang ausgegangen, vielmehr habe es sich um eine Anschaffung gehandelt. Das FG sei dadurch vom Beschluss des BFH vom 5. März 1992 IV B 178/90 (BFHE 167, 388, BStBl II 1992, 725) abgewichen, dass es konstatiert habe, die Anlage sei nach ihren --der Klägerin-- eigenen Planungen erstellt worden. Die Abweichung liege darin, dass das FG das Beherrschen der Bauerrichtung ihr als Bestellerin zugerechnet habe, obwohl sie die Genehmigungsunterlagen und Konstruktionszeichnungen nicht selbst habe erarbeiten können. Zum Zeitpunkt der Stellung des Bauantrags habe sie --die Klägerin-- noch gar nicht existiert. Zu Unrecht habe es das FG als nicht maßgeblich angesehen, dass der Bauantrag von der Z-GmbH gestellt worden sei. Das FG habe sie als steuerliche Gesamtrechtsnachfolgerin der genannten GmbH angesehen. Die eigentliche Herstellung sei von der X-GmbH als Generalunternehmerin durchgeführt worden. Die vertraglich vorgesehene Möglichkeit, Sonderwünsche zu äußern, falle dagegen nicht ins Gewicht. Das FG sei darüber hinweggegangen, dass das Kostenrisiko von ihr getragen worden sei. Es sei damit vom BFH-Urteil vom 14. November 1989 IX R 197/84 (BFHE 158, 546, BStBl II 1990, 299) abgewichen.

7 Sogar wenn ein Herstellungsvorgang anzunehmen sein sollte, hätte der Herstellungsbeginn im Begünstigungszeitraum gelegen. Das FG habe zu Unrecht darauf abgestellt, dass der Bauantrag bereits am 29. Oktober 2003 gestellt worden sei. Die Solaranlage sei kein Gebäude, so dass § 2 Abs. 4 Satz 4 InvZulG 2005 nicht anwendbar sei. Die Annahme, dass die Fiktion des Herstellungsbeginns auch für Betriebsvorrichtungen gelte, die keine Gebäude seien, entbehre der gesetzlichen Grundlage. Das FG habe auch verkannt, dass die Anlage ebenso wenig eine Betriebsvorrichtung sei. Es handele sich vielmehr um Scheinbestandteile nach § 95 des Bürgerlichen Gesetzbuches. Der BFH sehe Windkraftanlagen als bewegliche Wirtschaftsgüter und nicht als Betriebsvorrichtungen an (BFH-Urteile vom 14. April 2011 IV R 46/09, BFHE 233, 214, BStBl II 2011, 696, sowie IV R 52/10, BFH/NV 2011, 1339). Von diesen Urteilen sei das FG abgewichen, weil es die Photovoltaikanlage als Betriebsvorrichtung behandelt habe. Das FG räume ein, dass bei der Übernahme eines Bauprojekts grundsätzlich auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und die Übernahme abzustellen sei. Dieser habe im Streitfall im Begünstigungszeitraum gelegen. Das FG meine jedoch, dass dies nicht gelten könne, wenn für ein erst noch zu gründendes Unternehmen Planungsleistungen erbracht worden seien. Dies sei rechtlich nicht haltbar. Planungsleistungen könnten für ein nicht existierendes Unternehmen nicht erbracht werden. Das künftige Unternehmen sei noch nicht vorgegründet worden. Die Annahme des FG sei eine Überraschungsentscheidung. Es habe auf diesen Gesichtspunkt nicht hingewiesen. Letztlich komme es darauf jedoch gar nicht an, da auf den Bauantrag ohnehin nicht abgestellt werden dürfe, weil die Photovoltaikanlage weder ein Gebäude noch eine Betriebsvorrichtung sei.

8 Für den Fall, dass der BFH keine Scheinbestandteile annehmen sollte, werde die grundsätzliche Bedeutung der Rechtsfrage geltend gemacht, ob der für die Gebäudeherstellung geltende § 2 Abs. 4 Satz 4 InvZulG 2005 auch bei Betriebsvorrichtungen anzuwenden sei. Grundsätzlich bedeutsam sei auch die Frage, ob der BFH an seiner Rechtsprechung festhalte, wonach ein Herstellungsvorgang nicht begünstigt sei, wenn der Verpächter durch Stellung des Bauantrags bereits vor dem Begünstigungszeitraum mit dem Bau begonnen habe und der Pächter das Gebäude in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang mit der Baugenehmigung fertiggestellt habe (BFH-Urteile vom 30. November 1990 III R 89/88, BFHE 164, 161, BStBl II 1991, 312; vom 24. Januar 1992 III R 75/90, BFH/NV 1993, 129, sowie vom 7. Juni 2000 III R 50/99, BFH/NV 2000, 1500). Diese Entscheidungen würden von der Finanzverwaltung nicht angewandt. Nach deren Ansicht handele es sich bei der dinglichen Wirkung der Baugenehmigung nicht um einen Gesichtspunkt, der nur im Zusammenhang mit dem InvZulG 1982 und der damaligen Zielsetzung von Bedeutung gewesen sei.

9 Die Photovoltaikanlage sei auch entgegen der Rechtsansicht des FG in einem Betrieb des verarbeitenden Gewerbes verblieben. Das Gericht sei davon ausgegangen, dass es sich bei ihr, der Klägerin, um einen Mischbetrieb handele (Fachplanung/Energie-versorgung). Jedoch habe auch das FG die Anlage als Referenzobjekt angesehen. Mit dem Netzanschluss sollte die besondere Energieeffizienz von ... bewiesen werden. Unter diesen Umständen habe die Stromeinspeisung nicht den Charakter einer eigenständigen wirtschaftlichen Betätigung. Die Frage sei von

grundsätzlicher Bedeutung. Nach der BFH-Rechtsprechung sei abzustellen auf die tatsächliche wirtschaftliche Betätigung. Als Dokumentation der Verkehrsauffassung sei die Klassifikation der Wirtschaftszweige heranzuziehen. Damit sei noch nichts darüber ausgesagt, ob eine Demonstrationsanlage, die Einspeiseerlöse erziele, als Entfaltung einer eigenständigen wirtschaftlichen Tätigkeit zu würdigen sei. Sollte Letzteres zu bejahen sein, so sei auf die Wertschöpfung abzustellen. Das FG habe entgegen den von ihm selbst zitierten BFH-Urteilen vom 20. September 1999 III R 33/97 (BFHE 190, 266, BStBl II 2000, 208) und vom 16. März 2000 III R 29/98 (BFHE 192, 157, BStBl II 2000, 444 nicht auf die Wertschöpfungsanteile, sondern auf die erzielten Umsätze abgehoben. Nach der zitierten Rechtsprechung dürften neben den Wertschöpfungsanteilen nur hilfsweise auch andere Kriterien herangezogen werden. Im Streitfall gebe es jedoch entgegen der Ansicht des FG keine besonderen Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Wertschöpfungsanteile für beide Betriebsteile. Wenn der Betrieb der Solaranlage eine eigene wirtschaftliche Betätigung sei, dann müssten auch die Abschreibungen sachgerecht zugeordnet werden. Es sei gerechtfertigt, die Abschreibungen allein den mit der Anlage erzielten Erlösen bei der Berechnung der Wertschöpfungsanteile zuzuordnen. Das FG hätte demnach zu dem Ergebnis kommen müssen, dass der Schwerpunkt der Tätigkeit nicht im Bereich der Energieerzeugung gelegen habe, sondern bei der technischen Fachplanung.

Entscheidungsgründe

10 II. Die Beschwerde ist unzulässig und wird durch Beschluss verworfen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 FGO). Die geltend gemachten Zulassungsgründe wurden nicht in einer den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechenden Weise dargelegt.

11 1. Die Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) erfordert neben der Formulierung einer Rechtsfrage den konkreten und substantiierten Vortrag, aus welchen Erwägungen im Einzelnen die Klärung der Rechtsfrage aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit oder der Rechtsentwicklung im allgemeinen Interesse liegt (z.B. BFH-Beschluss vom 17. Juli 2002 I B 119/01, BFH/NV 2002, 1600, m.w.N.). Dazu gehört auch die Darlegung, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Frage umstritten ist (z.B. BFH-Beschluss vom 20. Februar 2002 X B 157/01, BFH/NV 2002, 803, m.w.N.), ebenso die Darlegung der Entscheidungserheblichkeit (z.B. BFH-Beschluss vom 8. Januar 2003 X B 23/02, BFH/NV 2003, 504).

12 a) Diesen Voraussetzungen genügt das Vorbringen der Klägerin nicht, soweit diese im Zusammenhang mit der rechtlichen Problematik des Herstellungsbeginns die grundsätzliche Bedeutung der Rechtsfrage herausgestellt hat, ob die gesetzliche Fiktion des § 2 Abs. 4 Satz 4 InvZulG 2005 auch für Betriebsvorrichtungen gilt.

13 Die Klägerin hat nicht dargelegt, weshalb die Übertragung der Fiktion auf Betriebsvorrichtungen entscheidungserheblich sein sollte. Denn hätte das FG die genannte Vorschrift, wonach bei Gebäuden als Herstellungsbeginn die Stellung des Bauantrags anzusehen ist, nicht angewandt, dann hätte es zu einem Herstellungsbeginn kommen müssen, der noch vor dem Tag der Stellung des Bauantrags liegt, da bereits die der Antragstellung vorausgehende Bauplanung zur Gebäudeherstellung gehört (Schmidt/Kulosa, EStG, 32. Aufl., § 6 Rz 155).

14 b) Mit dem Vortrag, es sei grundsätzlich bedeutsam, ob der BFH an seiner Rechtsprechung festhält, wonach ein Herstellungsvorgang nicht begünstigt ist, wenn der Verpächter durch Stellung des Bauantrags bereits vor dem Begünstigungszeitraum mit dem Bau begonnen hat und der Pächter das Gebäude in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang mit der Baugenehmigung fertiggestellt hat, genügt die Klägerin ebenso wenig den Darlehensanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO. Das mit dieser Formulierung zum Ausdruck gebrachte Interesse an einer Rechtsprechungsänderung des BFH ist noch kein Zulassungsgrund.

15 2. Auch soweit die Klägerin die Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung geltend macht (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 FGO), weil das FG vom BFH-Beschluss in BFHE 167, 388, BStBl II 1992, 725 abgewichen sei, sind die Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO nicht erfüllt.

16 a) Der Zulassungsgrund der Divergenz liegt vor, wenn das FG mit einem das angefochtene Urteil tragenden und entscheidungserheblichen Rechtssatz von einem ebensolchen Rechtssatz einer anderen Gerichtsentscheidung abgewichen ist. Das angefochtene Urteil und die vorgebliche Divergenzentscheidung müssen dabei die gleiche Rechtsfrage betreffen und zu gleichen oder vergleichbaren Sachverhalten ergangen sein (z.B. Senatsbeschluss vom 12. Oktober 2011 III B 56/11, BFH/NV 2012, 178). Zur schlüssigen Darlegung einer solchen Abweichungsrüge muss

der Beschwerdeführer u.a. tragende und abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen FG-Urteil einerseits und aus der mit Datum sowie Aktenzeichen und/oder Fundstelle bezeichneten Divergenz-entscheidung andererseits herausarbeiten und einander gegenüberstellen, um so die behauptete Abweichung zu verdeutlichen (z.B. Senatsbeschluss vom 11. März 2011 III B 76/10, BFH/NV 2011, 981).

17 Dies hat die Klägerin nicht getan. Sie rügt vielmehr, das FG habe im Streitfall entgegen dem BFH-Beschluss in BFHE 167, 388, BStBl II 1992, 725 eine Herstellung angenommen und nicht etwa eine Anschaffung. Damit beanstandet sie letztlich die unrichtige Rechtsanwendung durch das FG. Eine unrichtige Rechtsanwendung im Einzelfall könnte allenfalls dann zur Zulassung der Revision führen, wenn dieser Fehler von erheblichem Gewicht und zudem geeignet wäre, das Vertrauen in die Rechtsprechung zu beschädigen oder aber auf objektiver Willkür beruhte (vgl. Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 115 FGO Rz 205; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 55 und 68 f.). Dafür bestehen hier jedoch keine Anhaltspunkte.

18 b) Vorstehendes gilt entsprechend sowohl für den Vortrag, das FG sei vom BFH-Urteil in BFHE 158, 546, BStBl II 1990, 299 abgewichen, weil es bei der Bejahung der Herstellereigenschaft übersehen habe, dass sie --die Klägerin-- das Kostenrisiko getragen habe, als auch für das Vorbringen, es liege eine Divergenz vor, weil das FG von den BFH-Urteilen in BFHE 233, 214, BStBl II 2011, 696 sowie in BFH/NV 2011, 1339 abgewichen sei, da in den beiden Entscheidungen Windkraftanlagen nicht als Betriebsvorrichtungen beurteilt worden seien und dies auch für Solaranlagen gelten müsse. Auch insoweit rügt die Klägerin letztlich, das FG habe das materielle Recht unzutreffend angewandt.

19 3. Schließlich liegt auch nicht der von der Klägerin geltend gemachte Verfahrensmangel vor. Sie trägt vor, das FG habe eine Überraschungsentscheidung getroffen, weil es den Grundsatz, wonach bei der Übernahme eines bereits begonnenen Bauprojekts durch einen Investor auf den Zeitpunkt der Übernahme und nicht auf den Herstellungsbeginn abzustellen sei, deshalb nicht angewandt habe, weil die bisherigen Leistungen bereits für ein erst noch zu gründendes Unternehmen erbracht worden seien.

20 Eine verfahrensfehlerhafte Überraschungsentscheidung ist anzunehmen, wenn das Gericht das rechtliche Gehör (Art. 103 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO) eines Verfahrensbeteiligten dadurch verletzt, dass es seine Entscheidung auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gibt, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter nach dem bisherigen Verfahrensverlauf nicht hätte rechnen können (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 2. November 2012 III B 88/12, BFH/NV 2013, 234, m.w.N.). Zur Darlegung eines derartigen Verfahrensverstoßes reicht es jedoch nicht aus, dass die Klägerin behauptet, sie sei durch die rechtlichen Überlegungen des FG überrascht worden. Vielmehr wäre im Einzelnen anzuführen gewesen, zu welchen tatsächlichen oder rechtlichen Gesichtspunkten sie sich im Verlauf des Prozesses trotz der Vertretung durch einen fachkundigen Prozessbevollmächtigten nicht habe äußern können. Aus der Beschwerde ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass es daran gefehlt haben könnte. Die Klägerin konnte nicht davon überrascht sein, dass das FG die Übernahme der bisher von der Z-GmbH im Zusammenhang mit der Investition erbrachten Leistungen nicht als Anschaffung werten würde, zumal sie hierfür nach den Feststellungen des FG letztlich kein Entgelt gezahlt hat.

21 4. Da das Vorbringen der Klägerin zur Frage des Investitionsbeginns die Zulassung der Revision nicht rechtfertigt, kommt es nicht mehr darauf an, ob im Zusammenhang mit ihrem Vortrag zum Verbleiben der Investition in einem Betrieb des verarbeitenden Gewerbes (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 InvZulG 2005) ein Zulassungsgrund zu bejahen wäre. Denn wenn das FG seine Entscheidung auf zwei rechtlich selbständig tragende Gesichtspunkte gestützt hat, dann muss eine Nichtzulassungsbeschwerde hinsichtlich beider Gesichtspunkte zulässig und begründet sein (z.B. BFH-Beschluss vom 24. Mai 2005 X B 137/04, BFH/NV 2005, 1563).

22 Ergänzend ist jedoch anzumerken, dass auch die grundsätzliche Bedeutung der Rechtsfrage, ob bei einer Solaranlage, die als Referenzobjekt dient, die Stromeinspeisung eine eigene wirtschaftliche Betätigung darstellt, nicht i.S. von § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO dargelegt wurde. Entsprechendes gilt für die Behauptung, das FG sei von den BFH-Urteilen in BFHE 190, 266, BStBl II 2000, 208 sowie in BFHE 192, 157, BStBl II 2000, 444 abgewichen, weil es den Schwerpunkt der wirtschaftlichen Betätigung anhand der in den beiden Zweigen "Fachplanung" und "Stromerzeugung" erzielten Umsätze ermittelt habe.

23 5. Die übrigen Ausführungen der Klägerin, die nicht im Zusammenhang mit einem Zulassungsgrund stehen, richten sich gegen die inhaltliche Richtigkeit der angefochtenen Entscheidung des FG und können daher, wie bereits ausgeführt, grundsätzlich nicht zur Revisionszulassung führen.

24 6. Von einer weiteren Begründung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de