Urteil vom 19. März 2014, X R 46/11

Investitionsabzugsbetrag bei Nutzung des Wirtschaftsguts sowohl in einem landwirtschaftlichen als auch in einem gewerblichen Betrieb des Steuerpflichtigen

BFH X. Senat

EStG § 7g Abs 1 S 2 Nr 1, EStG § 7g Abs 1 S 2 Nr 2 Buchst b, EStG VZ 2008

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 02. November 2011, Az: 11 K 435/10

Leitsätze

1. Die Nutzungsvoraussetzung des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b EStG ist auch dann erfüllt, wenn der Steuerpflichtige ein Wirtschaftsgut sowohl in seinem eigenen landwirtschaftlichen Betrieb als auch in den landwirtschaftlichen Betrieben Dritter einsetzt, selbst wenn der Einsatz in den fremden Betrieben dazu führt, dass diese Tätigkeit ertragsteuerrechtlich zu einem Gewerbebetrieb (Lohnunternehmen) verselbständigt und das Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen dieses Gewerbebetriebs zugeordnet wird.

2. In derartigen Fällen setzt die Gewährung des Investitionsabzugsbetrags allerdings voraus, dass das Größenmerkmal des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG in Bezug auf denjenigen Betrieb, in dem die Investition vorgenommen werden soll, auch dann noch erfüllt ist, wenn die Größe desjenigen Betriebs, in dem das Wirtschaftsgut ebenfalls genutzt werden soll, in die Betrachtung einbezogen wird.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielt aus einem selbstbewirtschafteten landwirtschaftlichen Betrieb Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, die er durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt. Ferner führt er als Lohnunternehmer Arbeiten für andere Landwirte aus; diese Tätigkeit wird ertragsteuerrechtlich als Gewerbebetrieb angesehen. Insoweit ermittelt der Kläger seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung.

2 In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2008 machte der Kläger in seinem Lohnunternehmen einen Investitionsabzugsbetrag (§ 7g des Einkommensteuergesetzes --EStG--) in Höhe von 72.000 € für die voraussichtliche Anschaffung eines Mähdreschers geltend. Tatsächlich erwarb er den Mähdrescher im Folgejahr 2009 für 180.000 €. Er setzte ihn nach seinen Angaben zu 80 % im Lohnunternehmen und zu 20 % im landwirtschaftlichen Betrieb ein und ordnete ihn dem Betriebsvermögen des Lohnunternehmens zu.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) versagte im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2008 den begehrten Abzug. Zur Begründung führte er aus, der Kläger nutze den Mähdrescher zu mehr als 10 % außerhalb seines gewerblichen Betriebs.

4 Nach Zurückweisung des Einspruchs trug der Kläger im Klageverfahren --unter Angabe der Größen der Flächen, auf denen der Mähdrescher jeweils eingesetzt worden sei-- vor, dieser sei im Jahr der Anschaffung (2009) zu 85 % im Lohnunternehmen und zu 15 % im landwirtschaftlichen Betrieb genutzt worden. Im Jahr 2010 habe das Nutzungsverhältnis bei 82 %/18 % gelegen.

5 Die Beteiligten sind übereinstimmend der Auffassung, in Bezug auf den Mähdrescher seien --abgesehen von dem streitigen Merkmal der fast ausschließlichen Nutzung in einer Betriebsstätte des Betriebs-- alle übrigen Voraussetzungen für die Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrags erfüllt.

6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 602 veröffentlichten Urteil ab. Die Nutzungsvoraussetzung sei nach ihrem klaren Wortlaut betriebsbezogen, nicht aber personenbezogen

auszulegen. Es komme auf den jeweiligen, nach steuerrechtlichen Grundsätzen abzugrenzenden Betrieb an. Soweit die Rechtsprechung und Verwaltungspraxis die Betriebsaufspaltung von der betriebsbezogenen Betrachtung ausnehme, seien die dem zugrunde liegenden Erwägungen nicht auf Fälle der gleichzeitigen Nutzung eines Wirtschaftsguts in mehreren Betrieben eines Einzelunternehmers übertragbar.

7 § 7g EStG sei als Subventionsnorm restriktiv auszulegen, um Missbräuche zu vermeiden. Eine solche Missbrauchsgefahr bestehe dann, wenn der andere Betrieb, in dem das Wirtschaftsgut ebenfalls genutzt werde, nicht die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags erfülle, z.B. weil die Größenmerkmale dort überschritten seien.

8 Mit seiner Revision bringt der Kläger vor, der Einsatz landwirtschaftlicher Maschinen sowohl in fremden landwirtschaftlichen Betrieben als auch in einem eigenen landwirtschaftlichen Betrieb sei der Tätigkeit eines Lohnunternehmens immanent. Das Merkmal der "fast ausschließlich betrieblichen Nutzung" diene lediglich dazu, solche Wirtschaftsgüter, die mehr als nur geringfügig privat genutzt würden, von der Begünstigung auszuschließen. Dem Gesetz lasse sich keine starre 10 %-Grenze entnehmen; die Auslegung des Merkmals der "fast ausschließlich betrieblichen Nutzung" sei vielmehr flexibel zu handhaben und könne auch noch bei einer außerbetrieblichen Nutzung von 15 bis 18 % gegeben sein. Zudem habe der Bundesfinanzhof (BFH) bereits entschieden, dass die Mitbenutzung des Wirtschaftsguts durch eine Schwester-Personengesellschaft der Anwendbarkeit des § 7g EStG nicht entgegenstehe.

9 Während des Revisionsverfahrens sind am 5. April 2012 und am 25. Juni 2013 geänderte Einkommensteuerbescheide für das Streitjahr 2008 ergangen, die den Streitstoff des vorliegenden Verfahrens indes nicht berühren.

10 Der Kläger beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Einkommensteuer 2008 unter Änderung des Bescheids vom 25. Juni 2013 dahingehend festzusetzen, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um einen Investitionsabzugsbetrag von 72.000 € gemindert werden.

11 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

12 Es vertritt die Auffassung, der Kläger habe durch die Trennung in zwei selbständige Betriebe steuerliche Vorteile (Vermeidung der Belastung der Einkünfte aus dem landwirtschaftlichen Betrieb mit Gewerbesteuer) erlangt. Keiner der Betriebe sei zwingend auf die Existenz des anderen angewiesen gewesen. Die Nutzung des Mähdreschers im landwirtschaftlichen Betrieb sei im Gewerbebetrieb als Nutzungsentnahme anzusehen, weil die Einkunftsart verlassen werde.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

14 1. Nach § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b EStG setzt die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags u.a. voraus, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahrs in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich zu nutzen.

15 Zwar hat das FG zu Recht die Grenze einer "fast ausschließlichen" betrieblichen Nutzung bei einer außerbetrieblichen Nutzung von mehr als 10 % gezogen (dazu unten 2.). Entgegen der Auffassung des FG ist aufgrund der Besonderheiten des Verhältnisses zwischen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und den üblicherweise mit diesen Betrieben einhergehenden weiteren Betätigungen, die je nach ihrem Umfang als land- und forstwirtschaftlich oder aber als gewerblich angesehen werden, die Nutzung im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Steuerpflichtigen aus Sicht des mit diesem Betrieb personell und organisatorisch verbundenen Lohnunternehmens nicht als "außerbetrieblich" anzusehen (unten 3.). Die Gewährung des Investitionsabzugsbetrags setzt in derartigen Fällen aber voraus, dass das Größenmerkmal des § 7g Abs. 1 Satz 2

Nr. 1 EStG in Bezug auf denjenigen Betrieb, in dem die Investition vorgenommen werden soll, auch dann erfüllt ist, wenn die Größe desjenigen Betriebs, in dem das Wirtschaftsgut ebenfalls genutzt werden soll, in die Betrachtung einbezogen wird (unten 4.). Da die Vorinstanz dies nicht geprüft hat, geht die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück.

16 2. Eine fast ausschließlich betriebliche Nutzung setzt einen betrieblichen Nutzungsanteil von mindestens 90 % voraus. Dies entspricht einhelliger Auffassung von Gesetzgeber (BTDrucks 16/4841, 52), Finanzverwaltung (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 8. Mai 2009, BStBl I 2009, 633, Rz 46), Rechtsprechung (zu § 7g EStG BFH-Beschluss vom 26. November 2009 VIII B 190/09, BFHE 226, 541, unter II.2.d bb; zum Berlinförderungsgesetz --BerlinFG-- BFH-Urteil vom 31. Juli 1981 III R 42/79, BFHE 134, 89, BStBl II 1981, 772; zum Investitionszulagengesetz --InvZulG-- BFH-Urteil vom 6. April 1990 III R 2/87, BFHE 161, 237, BStBl II 1990, 752, unter 2.c) und Literatur (Meyer in Herrmann/Heuer/Raupach, § 7g EStG Rz 85; Lambrecht in Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 7g Rz 22; Handzik in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 7g n.F. Rz 42; Schmidt/Kulosa, EStG, 33. Aufl., § 7g Rz 36).

17 Die vom Kläger hiergegen vorgebrachten Argumente rechtfertigen keine andere Beurteilung. Soweit der Kläger meint, die Beurteilung könne nicht anhand einer starren Grenze vorgenommen werden, übersieht er, dass die Grundsätze der Rechtssicherheit und Verwaltungsvereinfachung in bestimmtem Umfang auch eine Typisierung und betragsmäßige Konkretisierung erfordern.

18 3. Jedenfalls in einer Konstellation wie dem Streitfall ist die Nutzung des dem Lohnunternehmen zugeordneten Wirtschaftsguts im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Steuerpflichtigen für Zwecke des § 7g EStG nicht als "außerbetrieblich" anzusehen.

19 a) Allerdings ist die Fördermaßnahme des § 7g EStG nach der ausdrücklichen Auffassung sowohl des Gesetzgebers (BTDrucks 12/4487, 33) als auch der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung (vgl. die umfangreichen Nachweise im Senatsbeschluss vom 22. August 2012 X R 21/09, BFHE 238, 153, unter C.I.2.a) nicht personen-, sondern betriebsbezogen ausgestaltet. Diese Beurteilung gilt nicht nur für die Ansparabschreibung nach § 7g EStG a.F., sondern auch für den Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG in der im Streitjahr 2008 geltenden Fassung, da diese Neufassung diejenigen gesetzlichen Merkmale, aus denen die betriebsbezogene Betrachtungsweise folgt, unberührt gelassen hat.

20 b) Gleichwohl entspricht es ständiger Verwaltungspraxis, die Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzung in Fällen der Betriebsaufspaltung auch dann als erfüllt anzusehen, wenn das Wirtschaftsgut vom Besitzunternehmen angeschafft oder hergestellt, aber nicht von diesem selbst genutzt, sondern an die Betriebsgesellschaft vermietet und ausschließlich von dieser genutzt wird. Diese Verwaltungspraxis ist bereits zum InvZulG und BerlinFG begründet (BMF-Schreiben vom 5. Mai 1977, BStBl I 1977, 246, Tz 104) und anschließend auf die verschiedenen Fassungen des § 7g EStG, die jeweils Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzungen enthalten, die mit denen des InvZulG bzw. BerlinFG vergleichbar sind, übertragen worden (BMF-Schreiben vom 10. Dezember 1985, BStBl I 1985, 683, unter V., und in BStBl I 2009, 633, Rz 44).

21 Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat die von der Finanzverwaltung für Fälle der Betriebsaufspaltung zugelassene Erweiterung als "Ausnahme von der strengen gesetzlichen Bindung des begünstigten Wirtschaftsguts an den Betrieb des Investors" bezeichnet (BFH-Urteil vom 29. November 2007 IV R 82/05, BFHE 220, 98, BStBl II 2008, 471, unter II.2.c, m.w.N.) und mit der folgenden Begründung gebilligt: "Ließe man hier die Gewährung der Zulage unter dem formalen Gesichtspunkt, dass Besitzunternehmen und Betriebsunternehmen rechtlich selbständige Unternehmen sind, nicht zu, so wäre eine Zulage in den typischen Fällen der Betriebsaufspaltung gänzlich ausgeschlossen. Denn die Besitzgesellschaft investiert hier zwar, aber sie nutzt die von ihr angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter nicht selbst im eigenen Betrieb, die Betriebsgesellschaft nutzt die Wirtschaftsgüter zwar, sie hat selbst aber nicht investiert. Dieses Ergebnis widerspräche der Rechtsnatur der Betriebsaufspaltung, die weit verbreitet und von der Rechtsprechung anerkannt ist. Ihr Sinn und Zweck besteht gerade darin, dass die Funktionen eines normalerweise einheitlichen Betriebes bei ihr auf zwei Rechtsträger und damit zwei Betriebe aufgeteilt sind" (so ausdrücklich BFH-Urteil vom 20. Mai 1988 III R 86/83, BFHE 153, 481, BStBl II 1988, 739, unter 3.a, zur vergleichbaren Problematik bei der Berlinzulage nach dem BerlinFG; im Ergebnis ebenso zum Fördergebietsgesetz BFH-Urteil vom 30. Oktober 2002 IV R 33/01, BFHE 201, 36, BStBl II 2003, 272; zu § 7g EStG BFH-Urteil in BFHE 220, 98, BStBl II 2008, 471).

22 c) Tragender Gesichtspunkt ist damit die Aufteilung der Funktionen eines normalerweise einheitlichen Betriebs auf zwei Betriebe. Bei wertender Betrachtung gilt für das Verhältnis zwischen einem land- und forstwirtschaftlichen

Betrieb und einem Lohnunternehmen desselben Steuerpflichtigen aber jedenfalls dann nichts anderes, wenn die Wirtschaftsgüter des Lohnunternehmens --wie im vorliegend zu beurteilenden Fall-- in nicht nur geringfügigem Umfang auch im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb eingesetzt werden (organisatorische Verbindung). Die ertragsteuerrechtliche Aufteilung der Tätigkeit des Steuerpflichtigen in zwei Bereiche beruht in diesen Fällen allein darauf, dass land- und forstwirtschaftliche Betriebe innerhalb und außerhalb des Ertragsteuerrechts im Vergleich zu Gewerbebetrieben in vielfältiger Weise begünstigt werden. Die möglichst zielgenaue Beschränkung dieser Begünstigungen auf die Land- und Forstwirtschaft erfordert es, Tätigkeiten, die zwar mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verbunden sind, ohne diese Verbindung aber als von Anfang an gewerblich anzusehen wären, ab dem Erreichen eines bestimmten Umfangs ertragsteuerrechtlich von der begünstigten originär land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit zu separieren. Allein die Anschaffung größerer Maschinen, die zu ihrer besseren Auslastung gegen Entgelt auch in fremden Betrieben eingesetzt werden, führt aus Sicht des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs noch nicht zu einem grundlegenden Wandel in der ertragsteuerrechtlichen Einordnung dieser Betätigung, zumal mitunter erst durch den Einsatz der Maschinen auch in fremden Betrieben ihre Anschaffung für den eigenen Betrieb ermöglicht wird (so ausdrücklich BFH-Urteil vom 22. Januar 2004 IV R 45/02, BFHE 205, 162, BStBl II 2004, 512, unter 2.b, m.w.N., betr. Mähdrescher; zur Beurteilung von Lohnarbeiten in Abhängigkeit von ihrer Verflechtung mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb vgl. auch BFH-Urteile vom 14. Dezember 2006 IV R 10/05, BFHE 216, 241, BStBl II 2007, 516, und vom 20. September 2007 IV R 32/06, BFH/NV 2008, 569; Ländererlasse vom 15. Dezember 2011, BStBl I 2011, 1213, unter II., Abs. 9, 11).

23 Die bei Überschreiten der Umfangsgrenzen vorzunehmende Aufteilung in einen land- und forstwirtschaftlichen sowie einen gewerblichen Betrieb ist daher eine rein ertragsteuerrechtliche; sie lässt die vorhandene organisatorische Einheit unberührt. Überschreitet die "Nebentätigkeit" (hier: Lohnunternehmen) die typisierend entwickelten Umfangsgrenzen nicht, ist ein einheitlicher land- und forstwirtschaftlicher Betrieb anzunehmen. Vor diesem Hintergrund unterscheidet sich das Verhältnis zwischen einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb einerseits und einem damit organisatorisch verbundenen Lohnunternehmen desselben Steuerpflichtigen andererseits --ebenso wie das Verhältnis zwischen einem Besitzunternehmen und einer damit personell und sachlich verflochtenen Betriebsgesellschaft-- deutlich von dem Verhältnis zwischen zwei Betrieben desselben Steuerpflichtigen, die nicht als Aufteilung eines einheitlichen Betriebs angesehen werden können.

24 Der --hier entscheidungsleitende-- Gedanke einer einkunftsartübergreifenden Betrachtung miteinander verbundener Tätigkeiten ist in der Rechtsprechung auch für die Beurteilung der Einkunftserzielungsabsicht fruchtbar gemacht worden (vgl. BFH-Urteil vom 6. März 2003 XI R 46/01, BFHE 202, 124, BStBl II 2003, 602). Danach ist bei einem Steuerpflichtigen, der als Künstler sowohl selbständig als auch nichtselbständig tätig ist, die Einkunftserzielungsabsicht einkunftsartübergreifend zu prüfen, wenn die ertragsteuerrechtliche Einordnung seiner Einnahmen allein davon abhängig ist, ob ihn der jeweilige Auftraggeber im Einzelfall als selbständig oder nichtselbständig Tätigen mit der Durchführung eines bestimmten künstlerischen Projekts betraut.

25 Auf der anderen Seite hat die Rechtsprechung im Hinblick auf die Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzung die Begünstigung eines durch eine Organgesellschaft angeschafften oder hergestellten und anschließend an eine andere Organgesellschaft desselben Organkreises vermieteten Wirtschaftsguts mit der Begründung verneint, innerhalb eines Organkreises sei es möglich, die Investitionen so zu steuern, dass ein Anspruch auf die Steuervergünstigung realisiert werden könne (BFH-Urteil in BFHE 153, 481, BStBl II 1988, 739, unter 3.c, zum BerlinFG). Eine solche Investitionssteuerung ist einem Steuerpflichtigen, dessen Tätigkeit aus spezifisch ertragsteuerrechtlichen Gründen in einen land- und forstwirtschaftlichen und einen gewerblichen Bereich aufgeteilt ist, aber nicht möglich, wenn beide Bereiche organisatorisch miteinander verbunden sind. Daher wäre es Steuerpflichtigen, die ein Wirtschaftsgut sowohl in ihrem eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb als auch für Lohnarbeiten nutzen, stets verwehrt, die Begünstigung in Anspruch zu nehmen. Dies rechtfertigt --ebenso wie in Fällen der Betriebsaufspaltung-- eine teleologische Extension des Wortlauts der gesetzlichen Nutzungsvoraussetzung.

26 d) Hinzu kommt, dass eine kurzfristige Vermietung des Wirtschaftsguts an einen Dritten zur Nutzung in dessen Betrieb der Begünstigung der Investition nach § 7g EStG nicht entgegen steht; als kurzfristig werden Vermietungen bis zu einer Dauer von drei Monaten angesehen (BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 633, Rz 44; ebenso zum InvZulG BFH-Urteil vom 23. Mai 1986 III R 66/85, BFHE 147, 193, BStBl II 1986, 916). Der kurzfristige Einsatz des dem gewerblichen Lohnunternehmen des Klägers zugeordneten Mähdreschers in seinem eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterscheidet sich aber in keiner Weise von den --der Erfüllung der Nutzungsvoraussetzung unstreitig nicht entgegenstehenden-- kurzfristigen Einsätzen des Mähdreschers in den Betrieben derjenigen Land- und Forstwirte, für die er Lohnarbeiten vornimmt.

27 Die Finanzverwaltung selbst sieht die Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzung nur in den Fällen der Überführung, Übertragung oder Einbringung des Wirtschaftsguts in einen anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen als nicht erfüllt an (BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 633, Rz 44). Ein solcher Fall ist vorliegend aber nicht gegeben, da der Mähdrescher trotz seines gelegentlichen Einsatzes im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb das Betriebsvermögen des gewerblichen Lohnunternehmens nicht verlassen hat. Demgegenüber soll nach Auffassung der Finanzverwaltung das Merkmal der fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung eines Wirtschaftsguts bereits dann erfüllt sein, "wenn es der Steuerpflichtige zu nicht mehr als 10 % privat nutzt" (BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 633, Rz 46; ebenso Lambrecht, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 7g Rz 39, Stand Oktober 1999; in der Tendenz wohl auch noch Lambrecht in Kirchhof, a.a.O., § 7g Rz 22). Da die Mitbenutzung in einem anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen keine Privatnutzung darstellt, wäre die Nutzungsvoraussetzung auch bei Zugrundelegung der Auffassung der Finanzverwaltung als gegeben anzusehen, ohne dass der Senat in diesem Verfahren entscheiden muss, ob er dieser Auffassung in vollem Umfang folgen könnte.

28 e) Die von der Vorinstanz angeführten Erwägungen vermögen demgegenüber nicht durchzugreifen.

29 Die vom FG hervorgehobene Rechtsprechung, wonach die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzung in Fällen, in denen eine Betriebsaufspaltung auch ohne betriebsvermögensmäßige Verflechtung allein aufgrund tatsächlicher Beherrschung anzunehmen ist, nicht erfüllt ist (vgl. hierzu --jeweils zum InvZulG-- BFH-Entscheidungen vom 26. März 1993 III S 42/92, BFHE 171, 164, BStBl II 1993, 723; vom 16. September 1994 III R 45/92, BFHE 176, 98, BStBl II 1995, 75; zu § 7g EStG BFH-Urteil in BFHE 220, 98, BStBl II 2008, 471), ist vorliegend nicht einschlägig.

30 Zu Unrecht beruft sich die Vorinstanz zudem auf den Beschluss des FG Köln vom 14. August 2000 6 V 3304/00 (Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2000, 1235). In dem dort zugrunde liegenden Sachverhalt hatte der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut nach Veräußerung der wesentlichen Grundlagen seines Betriebs weiterhin in seinem "Restbetrieb" genutzt, was das FG Köln als "Überführung in einen anderen Betrieb" ansah, welche die Anwendbarkeit des § 7g EStG ausschließe. Zwischenzeitlich hat der BFH jedoch entschieden, dass die Nutzung des Wirtschaftsguts in einem "Restbetrieb" der Inanspruchnahme der Vergünstigungen des § 7g EStG nicht entgegen steht (Urteil vom 1. August 2007 XI R 47/06, BFHE 218, 509, BStBl II 2008, 106).

31 Ferner zieht das FG die zum Investitionszulagenrecht ergangene Rechtsprechung heran, wonach keine Betriebsaufspaltung bestehe und daher das dauerhaft an ein verbundenes Unternehmen überlassene Wirtschaftsgut nicht zulagenbegünstigt sei, wenn das investierende Unternehmen neben der --als gewerblich zu beurteilenden-- Verpachtung auch eine eigene originär gewerbliche Tätigkeit ausübt (BFH-Urteile in BFHE 201, 36, BStBl II 2003, 272, und vom 20. März 2003 III R 50/96, BFHE 202, 181, BStBl II 2003, 613). Der BFH hat diese Einschränkung in den angeführten Entscheidungen damit begründet, dass ein originär gewerbliches Unternehmen --anders als eine vermögensverwaltend tätige Personengesellschaft-- *selbst* dem Grunde nach die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Investitionszulagen erfüllt. Wenn das FG daraus folgert, auch das gewerbliche Lohnunternehmen des Klägers könne selbst die Voraussetzungen für die Gewährung des Investitionsabzugsbetrags erfüllen, übersieht es, dass dies bei einer --betriebswirtschaftlich sinnvollen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 205, 162, BStBl II 2004, 512) und in Lohnunternehmen üblichen-- gleichzeitigen Nutzung des Wirtschaftsguts sowohl im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb als auch im Lohnunternehmen ohne die vom erkennenden Senat vorgenommene teleologische Extension der Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzung gerade nicht möglich wäre.

32 4. Die Gewährung des Investitionsabzugsbetrags setzt in derartigen Fällen allerdings voraus, dass das Größenmerkmal des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG in Bezug auf denjenigen Betrieb, in dem die Investition vorgenommen werden soll, auch dann noch erfüllt ist, wenn die Größe desjenigen Betriebs, in dem das Wirtschaftsgut ebenfalls genutzt werden soll, in die Betrachtung einbezogen wird.

33 Vorliegend sieht der Senat die Nutzungsvoraussetzung des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b EStG allein deshalb als erfüllt an, weil das Wirtschaftsgut zeitweise auch in Bereichen eingesetzt wird, die --nur ertragsteuerrechtlich-- zu einem gesonderten Betrieb des Steuerpflichtigen verselbständigt sind. Dann ist es aber folgerichtig, dieselbe Betrachtung auch hinsichtlich des Größenmerkmals anzustellen und den Gedanken der tatsächlichen Einheit der --ertragsteuerrechtlich in zwei Betriebe aufgespaltenen-- Betätigung des Steuerpflichtigen in den Vordergrund zu rücken.

34 Für den Streitfall bedeutet dies, dass das für das Lohnunternehmen geltende, an den Gewinn anknüpfende Größenmerkmal des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c EStG maßgebend bleibt. Der darin genannte gesetzliche Höchstbetrag von 100.000 € ist mit dem addierten Gewinn des Lohnunternehmens und des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zu vergleichen.

35 Der Einwand des FA, eine derartige übergreifende Betrachtung der Größenmerkmale sei unmöglich, zumindest aber unpraktikabel, was schon dem Grunde nach gegen die Möglichkeit zur Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags im Lohnunternehmen spreche, überzeugt den Senat nicht. Das im Streitfall für das investierende gewerbliche Lohnunternehmen maßgebende Größenmerkmal des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c EStG knüpft an den Gewinn an. Der Kläger hat aber auch für seinen landwirtschaftlichen Betrieb einen Gewinn ermittelt, so dass diese beiden Größen unproblematisch addiert werden können. Zwar beruhte die Gewinnermittlung im landwirtschaftlichen Betrieb auf den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs, während der Gewinn des Lohnunternehmens durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt wurde. Aus Vereinfachungsgründen und wegen der Totalgewinngleichheit der beiden genannten Gewinnermittlungsarten hält es der Senat aber für sachgerecht, den Gewinn des landwirtschaftlichen Betriebs ohne Anpassung an die Grundsätze der Einnahmen-Überschuss-Rechnung dem Gewinn aus dem Lohnunternehmen hinzuzurechnen.

36 Da die Vorinstanz zur Höhe des Gewinns aus dem landwirtschaftlichen Betrieb keine Feststellungen getroffen hat, geht die Sache zur abschließenden Entscheidung an das FG zurück.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de