

# Urteil vom 30. Juli 2020, III R 1/18

## Investitionszulagenrechtliche Zugehörigkeits- und Verbleibensvoraussetzungen bei Verkauf einer Betriebsstätte

ECLI:DE:BFH:2020:U.300720.IIIR1.18.0

BFH III. Senat

InvZulG 2007 § 2 Abs 1 S 1, InvZulG 2007 § 2 Abs 1 S 4, InvZulG 2010 § 2 Abs 1 S 1, InvZulG 2010 § 2 Abs 1 S 4, InvZulG 2010 § 3 Abs 1, EGEmpf 361/2003 Anh 1 Art 3 Abs 3 UAbs 4, EGEmpf 361/2003 Anh 1 Art 3 Abs 3 UAbs 1

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 14. März 2017, Az: 1 K 1151/14

## Leitsätze

1. Der Verkauf einer Betriebsstätte innerhalb des fünfjährigen Bindungszeitraums ist auch dann nach § 2 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 2007/2010 investitionszulagenschädlich, wenn der Käufer die Betriebsstätte fortführt und in die Pflichten des Investors eintritt, da die Wirtschaftsgüter nicht mehr zum Anlagevermögen eines Betriebs des Anspruchsberechtigten gehören.
2. Der Verkauf von Wirtschaftsgütern an eine Betriebsstätte innerhalb des Fördergebietes außerhalb einer Unternehmensgruppe ist im Vergleich zu den Vorgängerregelungen (InvZulG bis 2005) zulagenschädlich. Eine diesbezügliche planwidrige Regelungslücke liegt nicht vor.
3. Für die Annahme eines verbundenen Unternehmens i.S. des § 2 Abs. 1 InvZulG 2007/2010 reicht eine auf bestimmte Gegenstände des Unternehmens begrenzte Rechtsmacht, sei es durch eine unternehmensbezogene Kooperation, ein abgestimmtes Verhalten oder eine vertragliche Bindung, nicht aus.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 15.03.2017 - 1 K 1151/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob im Zusammenhang mit dem Verkauf der Betriebsstätte die Zugehörigkeits- und Verbleibensvoraussetzungen des Investitionszulagengesetzes (InvZulG) 2007/2010 erfüllt sind.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) produziert und handelt mit Baustoffen und Bauelementen aus mineralischen Stoffen. Ihr Unternehmenssitz befindet sich in Z (Y). Im Zeitraum vom 01.01.2008 bis 31.12.2011 errichtete sie in X (W) eine Betriebsstätte für die Produktion und den Vertrieb von Baustoffen.
- 3 Hierfür erhielt sie in den Jahren 2008 bis 2011 Investitionszulagen in Höhe von insgesamt ... €, welche anteilig für die Anschaffung/Herstellung beweglicher Wirtschaftsgüter und von Gebäuden gewährt wurde.
- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte mit Bescheid vom 29.11.2010 über die gesonderte Feststellung der Bemessungsgrundlage und Investitionszulagensätze für die Investitionszulage nach dem InvZulG 2007 für das Kalenderjahr 2009 die Bemessungsgrundlage auf ... € und den Investitionszulagensatz auf 12,5 % fest. Mit Bescheid vom 03.12.2010 änderte das FA die Bemessungsgrundlage auf ... €.
- 5 Mit Bescheid vom 11.10.2011 über die gesonderte Feststellung der Bemessungsgrundlage und

Investitionszulagensätze für die Investitionszulage nach dem InvZulG 2010 für das Kalenderjahr 2010 stellte das FA die Bemessungsgrundlage auf ... € und den Investitionszulagensatz auf 12,5 % fest.

- 6 Mit weiterem Bescheid vom 25.09.2012 über die gesonderte Feststellung der Bemessungsgrundlage und Investitionszulagensätze für die Investitionszulage nach dem InvZulG 2010 für das Kalenderjahr 2011 stellte das FA die Bemessungsgrundlage auf ... € und den Investitionszulagensatz auf 12,5 % fest. Mit Bescheid vom 21.02.2013 änderte es die Bemessungsgrundlage auf ... €.
- 7 Alle Bescheide ergingen unter Vorbehalt der Nachprüfung.
- 8 Mit notariellem Wirtschaftsgüterkauf- und Übertragungsvertrag vom 29.11.2012 (Urkunde datiert auf den 30.11.2012) verkaufte die Klägerin die streitgegenständliche Betriebsstätte in X, bestehend aus Grundbesitz, Produktionsanlagen, Anlagen und Betriebseinrichtungen, an die Firma K. Der Kaufvertrag wurde zum 31.01.2013 wirksam und umfasste sämtliche Wirtschaftsgüter der Betriebsstätte in X.
- 9 In Ziff. 4.7 des Vertrages wurde Folgendes vereinbart:

"Der Verkäufer hat die in der Anlage 4.7 aufgelisteten Investitionszulagen und Investitionszuschüsse (auch 'Subventionen' genannt) erhalten. Die Parteien sind sich einig, dass in Bezug auf die den Subventionen zugrundeliegenden Bewilligungsbescheide keine Rechtsnachfolge eintritt und der Verkäufer für etwaige Rück- oder sonstige Zahlungen verantwortlich bleibt. Der Käufer wird ab dem Übertragungstichtag die im Einzelnen in der Anlage 4.7 aufgeführten Bedingungen erfüllen. Soweit gegen den Verkäufer Rückzahlungsansprüche hinsichtlich der Subventionen geltend gemacht werden, weil der Käufer die Bedingungen nicht einhält, wird der Käufer den Verkäufer hiervon freistellen. Der Verkäufer steht dafür ein, dass der Abschluss und der Vollzug dieses Vertrages keine Rückzahlungsverpflichtungen unter den Subventionen auslösen. Sollte der Käufer durch Abschluss und/oder Vollzug dieses Vertrages oder aus sonstigen, nicht dem Käufer zuzurechnenden Umständen Rückzahlungsverpflichtungen oder sonstigen Ansprüchen unter den Subventionen ausgesetzt sein, wird der Verkäufer den Käufer hiervon freistellen."
- 10 Die K hatte sich nach den Bedingungen insbesondere dazu verpflichtet, die investitionszulagenbegünstigten Wirtschaftsgüter bis zum 31.12.2016 in der Betriebsstätte zu belassen und dort entsprechend dem Verwendungszweck zu verwenden.
- 11 Der Kaufvertrag enthält unter Ziff. 9.3 noch eine Klausel, wonach die Klägerin vom Vertrag zurücktreten kann, wenn das Wirtschaftsministerium des Landes W bzw. die hier intern zuständige D nicht innerhalb einer Frist der Veräußerung zustimmt. In dem nachfolgenden Abstimmungsprozess bestand zwischen den Beteiligten, also der Klägerin und D, Einverständnis, dass trotz des Verkaufs der Betriebsstätte nach regelmäßiger Verwaltungspraxis von einer Rückforderung der ausgezahlten Zuschussmittel abgesehen wird, wenn der Käufer in das Subventionsverhältnis eintritt. Es wurde eine Vereinbarung unterzeichnet, wonach die Klägerin entsprechend ihrer vertraglichen Verpflichtung aus Ziff. 4.7 im Subventionsverhältnis verbleibt und die Käuferin als subsidiär Verpflichtete in das Subventionsverhältnis eintritt.
- 12 Im Zeitraum vom 18.04. bis 11.09.2013 fand bei der Klägerin eine Betriebsprüfung wegen Investitionszulage 2007 bis 2011 statt (Bericht vom 05.11.2013).
- 13 Die Prüferin gelangte zu der Auffassung, dass aufgrund des Verkaufs der Wirtschaftsgüter an die K innerhalb des investitionszulagenrechtlichen Bindungszeitraumes die Verbleibensvoraussetzungen nicht mehr erfüllt seien und von der gewährten Investitionszulage in Höhe von ... € Zulagen in Höhe von ... € zurückzufordern seien (Rz 25 bis 28 des Berichts).
- 14 Am 18.11.2013 ergingen Bescheide über die gesonderte Feststellung der geänderten Bemessungsgrundlage und Investitionszulagensätze für die Investitionszulage nach dem InvZulG 2007/2010 für die Kalenderjahre 2009, 2010 und 2011, in denen in Umsetzung der Prüfungsfeststellungen die bisherigen Festsetzungen geändert, der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben und die Bemessungsgrundlagen nach § 7 InvZulG 2007 für 2009 auf ... €, nach § 8 InvZulG 2010 für 2010 auf ... € und für 2011 auf ... € und der Investitionszulagensatz jeweils auf 12,5 % festgestellt wurden.
- 15 Die jeweils frist- und formgerecht eingelegten Einsprüche wies das FA mit Einspruchsentscheidungen vom 29.09.2014 zurück.

- 16** Die Klage zum Finanzgericht (FG) hatte keinen Erfolg. Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 1052 veröffentlichten Urteil setze die Verbleibensregelung in § 2 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 2007/2010 voraus, dass --abgesehen von den Ausnahmen Gesamtrechtsnachfolge oder Übertragung an ein verbundenes Unternehmen-- Investor und Nutzer des begünstigten Wirtschaftsguts grundsätzlich identisch sein müssten.
- 17** Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision und rügt die Verletzung materiellen Rechts. Das FG habe verkannt, dass es sich bei der in § 2 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 2007/2010 geforderten Personenidentität um eine mittels wertender Zurechnung auszufüllende Regelung handele. Hätte das FG § 2 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 2007/2010 in der gebotenen Weise ausgelegt, wäre es zu dem Ergebnis gekommen, dass die geforderte Zugehörigkeit des geförderten Wirtschaftsguts zum Betrieb des Anspruchsberechtigten im Rahmen einer wertenden Gesamtbetrachtung auch dann erfüllt sein könne, wenn Investor und Nutzer des geförderten Wirtschaftsguts ausnahmsweise personenverschieden seien.
- 18** Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG des Landes Sachsen-Anhalt vom 15.03.2017 - 1 K 1151/14 aufzuheben und die Bescheide über die gesonderte Feststellung über die geänderte Bemessungsgrundlage und Investitionszulagensätze für die Investitionszulage nach dem InvZulG 2007/2010 für die Kalenderjahre 2009, 2010 und 2011 vom 18.11.2013 sowie die Einspruchsentscheidungen vom 29.09.2014 aufzuheben.
- 19** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 20** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 21** Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Klägerin die begehrte Investitionszulage wegen Nichterfüllung der Bindungsvoraussetzungen des § 2 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 2007/2010 nicht beanspruchen kann.
- 22** 1. Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 2007/2010 ist die Anschaffung und Herstellung neuer abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens dann begünstigt, wenn --neben anderen hier unstreitig vorliegenden Voraussetzungen-- das Wirtschaftsgut mindestens fünf Jahre nach Beendigung des Erstinvestitionsvorhabens (Bindungszeitraum) zum Anlagevermögen eines Betriebs oder einer Betriebsstätte eines Betriebs in einem begünstigten Wirtschaftszweig des Anspruchsberechtigten im Fördergebiet gehört (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a InvZulG 2007/2010), in einer Betriebsstätte eines solchen Betriebs des Anspruchsberechtigten im Fördergebiet verbleibt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b InvZulG 2007/2010) und in jedem Jahr zu nicht mehr als 10 % privat genutzt wird (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c InvZulG 2007/2010). Unschädlich für den Anspruch auf Investitionszulage ist es, wenn das bewegliche Wirtschaftsgut innerhalb des Bindungszeitraums in das Anlagevermögen eines mit dem Anspruchsberechtigten verbundenen Unternehmens eines begünstigten Wirtschaftszweigs im Fördergebiet übergeht oder in einem mit dem Anspruchsberechtigten verbundenen Unternehmen eines begünstigten Wirtschaftszweigs im Fördergebiet verbleibt und dem geförderten Erstinvestitionsvorhaben eindeutig zugeordnet bleibt (§ 2 Abs. 1 Satz 4 InvZulG 2007/2010).
- 23** a) Bereits aus dem Wortlaut des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 InvZulG 2007/2010 ergibt sich, dass die in dessen Buchst. a bis c genannten Zugehörigkeits-, Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen grundsätzlich während des gesamten fünfjährigen Bindungszeitraums ununterbrochen eingehalten werden müssen und eine Verletzung der Bindungsvoraussetzungen den rückwirkenden Verlust der Investitionszulage nach sich zieht. Denn der Verbleibenstatbestand des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b InvZulG 2010 knüpft wie seine Vorgängerregelung in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b InvZulG 2007 dem Wortlaut nach an die Person des Steuerpflichtigen ("des Anspruchsberechtigten") an, zu dessen Anlagevermögen das Wirtschaftsgut gehört. Danach reicht es nicht mehr aus (anders noch die Vorgängerregelungen des InvZulG: § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 InvZulG 1996, 1999 und 2005), dass das Wirtschaftsgut in irgendeiner Betriebsstätte im Fördergebiet verbleibt; es muss vielmehr die Betriebsstätte des Anspruchsberechtigten sein (Blümich/Selder, § 2 InvZulG 2010 Rz 25). Es besteht damit eine Bindung an die Person des Investors (Rosarius in Sönksen/Rosarius, Investitionsförderung Handbuch, Fach 4 Investitionszulagengesetz, § 2 InvZulG 2010 Rz 162). Eine Ausnahme gilt nach § 2 Abs. 1 Satz 4 InvZulG 2007/2010 beim Übergang auf ein mit dem Anspruchsberechtigten verbundenes Unternehmen.

- 24** b) Hiernach hat das FG zu Recht entschieden, dass die Verbleibensvoraussetzungen bei der Klägerin nicht erfüllt sind und die Ausnahmeregelung nicht vorliegt.
- 25** aa) Die in den Jahren 2009 bis 2011 angeschafften Wirtschaftsgüter sind aufgrund des notariellen Wirtschaftsgüterkauf- und Übertragungsvertrages vom 29.11.2012 auf K übergegangen. Der Bindungszeitraum von fünf Jahren ist folglich nicht eingehalten worden. Die Betriebsstätte in X ist nicht mehr der Klägerin zuzurechnen.
- 26** bb) Die Ausnahmeregelung des § 2 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 InvZulG 2007/2010 kommt nicht zur Anwendung, da die Klägerin kein mit K verbundenes Unternehmen ist. Nach dieser Vorschrift ist es unschädlich, wenn das begünstigte Wirtschaftsgut innerhalb des Bindungszeitraums in das Anlagevermögen eines begünstigten Betriebs i.S. des § 3 Abs. 1 InvZulG 2010 eines mit dem Anspruchsberechtigten verbundenen Unternehmens im Fördergebiet übergeht (Buchst. a) oder verbleibt (Buchst. b) und innerhalb des Bindungszeitraums dem geförderten Erstinvestitionsvorhaben eindeutig zugeordnet bleibt (Nr. 2).
- 27** (1) Der Begriff des "verbundenen Unternehmens" wird weder in § 2 InvZulG 2007/2010 noch in einem Steuergesetz definiert, das zur Auslegung des Begriffs herangezogen werden könnte. Auch aus den Gesetzesbegründungen zum InvZulG 2007 und 2010 ergeben sich keine Definitionen oder Auslegungshilfen. In der Gesetzesbegründung zum InvZulG 2007 ist von einer "Unternehmensgruppe" die Rede (vgl. BTDrucks 16/1409, S. 12). Weiterhin wird ausgeführt, dass auch "Unternehmen, die miteinander verbunden sind oder die in einen Konzernabschluss einbezogen werden, durch die engen Bindungsvoraussetzungen nicht die wirtschaftlich notwendige Flexibilität genommen werden" soll (BTDrucks 16/10291, S. 15). In der Literatur wird die Auffassung vertreten, dass für die Begriffsbestimmung des verbundenen Unternehmens i.S. des InvZulG 2007/2010 auf § 15 des Aktiengesetzes zurückzugreifen ist (Rosarius in Sönksen/Rosarius, a.a.O., § 2 InvZulG 2010 Rz 155). Verbundene Unternehmen sind danach insbesondere dann anzunehmen, wenn ein Unternehmen mehrheitlich, d.h. zu mindestens 50 % an einem anderen Unternehmen beteiligt ist. Die Finanzverwaltung lässt hingegen eine Beteiligung von 25 % genügen (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 08.05.2008, BStBl I 2008, 590, Rz 81). Nach anderer Auffassung wird der Begriff des "verbundenen Unternehmens" unionsrechtlich verstanden, da in dem dem Satz 4 vorangegangenen Satz 3 von kleineren und mittleren Unternehmen im Sinne der Empfehlung der Europäischen Kommission 2003/361/EG vom 06.05.2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen --KMU-Empfehlung-- (Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- 2003 Nr. L 124, S. 36) die Rede ist und sich in der Empfehlung in deren Anhang (Anhang Titel I Art. 3 Abs. 3) eine Definition des verbundenen Unternehmens findet (Blümich/Selder, § 2 InvZulG 2010 Rz 35; Heß in Heß/Martin, InvZulG, § 2 Rz 205; Ludolph, Investitionszulagengesetz 2010, S. 116).
- 28** (2) Im vorliegenden Fall kann dahinstehen, welcher Auffassung zu folgen ist. Denn die Klägerin ist nach allen dargelegten Definitionen kein mit K verbundenes Unternehmen i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 4 InvZulG 2007/2010.
- 29** (a) Die Klägerin hält keine Beteiligung an der K.
- 30** (b) Die Klägerin kann auch nicht nach Titel 1 Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 4 des Anhangs der KMU-Empfehlung als ein mit K verbundenes Unternehmen angesehen werden. Nach Titel I Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 1 des Anhangs der KMU-Empfehlung sind Unternehmen dann verbunden, wenn ein Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte hält, die Befugnis zur Bestellung und Abberufung der Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsgremiums des anderen Unternehmens hat, aufgrund eines Vertrages oder einer Satzungsklausel einen beherrschenden Einfluss auf das andere Unternehmen hat oder kraft einer Vereinbarung die alleinige Kontrolle über die Mehrheit der Stimmrechte in dem anderen Unternehmen ausüben kann. Unternehmen, die durch eine gemeinsam handelnde Gruppe natürlicher Personen miteinander in einer der vorstehend aufgeführten Beziehungen stehen, gelten nach Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 4 als verbundene Unternehmen, sofern sie ganz oder teilweise in demselben Markt oder in benachbarten Märkten tätig sind. Nach dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 27.02.2014 - C-110/13 HaTeFo (EU:C:2014:114, ABIEU 2014, Nr. C 112, 15) sind i.S. von Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 4 des Anhangs natürliche Personen als gemeinsam handelnd anzusehen, wenn sie sich abstimmen, um Einfluss auf die geschäftlichen Entscheidungen des betreffenden Unternehmens auszuüben, so dass diese Unternehmen nicht als wirtschaftlich voneinander unabhängig angesehen werden können.
- 31** Umstände, die für ein zwischen der Klägerin und K verbundenes Unternehmen im Sinne der KMU-Empfehlung sprechen, nach der die Klägerin und K nicht als rechtlich und wirtschaftlich voneinander unabhängige Unternehmen angesehen werden können, sind weder festgestellt noch vorgetragen.
- 32** (3) Entgegen der Ansicht der Klägerin führten der Abschluss des Wirtschaftsgüter- und Übernahmevertrages vom

29.11.2012 und die darin enthaltene Verpflichtung der K, die übertragenen Wirtschaftsgüter in der Betriebsstätte während des Bindungszeitraums zu belassen und die Förderungsbedingungen einzuhalten, nicht zu der Annahme von verbundenen Unternehmen i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 InvZulG 2007/2010.

- 33** Alle bisher vertretenen Rechtsauffassungen zum Begriff des "verbundenen Unternehmens" i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 4 InvZulG 2007/2010 zeichnen sich dadurch aus, dass eine Einflussnahme, sei es durch Beteiligung oder Mehrheit der Stimmrechte oder durch eine gemeinsam handelnde Gruppe, auf die gesamte Tätigkeit des anderen Unternehmens möglich sein muss. Verbundene Unternehmen i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 4 InvZulG 2007/2010 liegen daher nur dann vor, wenn sie so miteinander verflochten sind, dass diese Unternehmen nicht mehr als wirtschaftlich voneinander unabhängig angesehen werden können. Eine auf bestimmte Gegenstände des Unternehmens begrenzte Rechtsmacht, sei es durch eine unternehmensbezogene Kooperation, ein abgestimmtes Verhalten oder eine vertragliche Bindung, reicht nicht aus. Es kommt auch nicht darauf an, ob der Investor den Einsatz der veräußerten Wirtschaftsgüter beispielsweise durch bestimmte Weisungsmöglichkeiten, Kontrollbefugnisse oder sonstige vertragliche Vereinbarungen beeinflussen kann (vgl. Senatsurteil vom 28.02.2013 - III R 6/12, BFH/NV 2013, 1268, Rz 9, m.w.N.). Der Ausnahmevorschrift i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 InvZulG 2007/2010 liegt auch nicht der übergeordnete Gedanke zugrunde, jegliche Einflussmöglichkeit auf die geförderten Wirtschaftsgüter ausreichen zu lassen, um eine "Verbundenheit" anzunehmen. Die weiterbestehende Einflussnahme auf den Einsatz der geförderten Wirtschaftsgüter ist kein Prinzip, das berechenbare und sachgerechte Ergebnisse gewährleisten könnte. Darüber hinaus könnte die grundsätzlich erforderliche Voraussetzung "Verbleiben in einer Betriebsstätte des Anspruchsberechtigten" unterlaufen werden, würde man schon Kooperationsverträge oder Unternehmenskaufverträge in der hier vorliegenden Art des asset deals ausreichen lassen (vgl. FG Thüringen, Urteil vom 15.07.2014 - 3 K 966/13, EFG 2015, 497, Rz 52).
- 34** cc) Entgegen dem Begehren der Klägerin kann § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a InvZulG 2007/2010 auch nicht dahingehend erweiternd ausgelegt werden, dass der hier vorliegende Rechtsträgerwechsel unschädlich sein soll, wenn der Käufer die Betriebsstätte fortführt und in die Pflichten des Investors eintritt.
- 35** (1) Die von der Klägerin angestrebte ergänzende Rechtsfortbildung oder teleologische Extension (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11.02.2010 - V R 38/08, BFHE 229, 385, BStBl II 2010, 873) setzt eine Gesetzeslücke im Sinne einer planwidrigen Unvollständigkeit voraus (Senatsurteil vom 24.05.1991 - III R 82/89, BFH/NV 1992, 270). Eine Gesetzeslücke liegt vor, wenn eine Regelung gemessen an ihrem Zweck unvollständig, d.h. ergänzungsbedürftig ist und wenn ihre Ergänzung nicht einer vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht (BFH-Urteil vom 22.06.2017 - VI R 97/13, BFHE 258, 372, BStBl II 2017, 1181, Rz 36, m.w.N.). Davon zu unterscheiden ist ein sog. rechtspolitischer Fehler, der vorliegt, wenn sich eine gesetzliche Regelung zwar als rechtspolitisch verbesserungsbedürftig, aber --gemessen an dem mit ihr verfolgten Zweck-- nicht als planwidrig unvollständig und ergänzungsbedürftig erweist (vgl. BFH-Urteil vom 12.10.1999 - VIII R 21/97, BFHE 190, 343, BStBl II 2000, 220, m.w.N.; Senatsurteil vom 12.12.2002 - III R 33/01, BFHE 201, 379, BStBl II 2003, 322).
- 36** Hat der Gesetzgeber eine eindeutige Entscheidung getroffen, dürfen die Gerichte diese nicht aufgrund eigener Vorstellungen verändern oder durch eine judikative Lösung ersetzen (BFH-Urteil in BFHE 229, 385, BStBl II 2010, 873, m.w.N.). Eine gegen den Wortlaut vorzunehmende Auslegung kommt daher nur unter sehr engen Voraussetzungen in Betracht, wenn nämlich die auf den Wortlaut abgestellte Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen würde (vgl. Senatsurteile vom 03.07.1987 - III R 7/86, BFHE 150, 259, BStBl II 1987, 728, unter 4.d der Gründe; vom 03.02.2000 - III R 30/98, BFHE 190, 569, BStBl II 2000, 438, unter II.2. der Gründe).
- 37** (2) Weder der Gesetzeswortlaut noch die Entstehungsgeschichte des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a InvZulG 2007/2010 geben Anhaltspunkte für die Vermutung, der Gesetzgeber habe es nur versehentlich unterlassen, die von der Klägerin begehrte Ausnahme als solche anzuordnen. Die Bestimmung ist vielmehr als abschließend zu verstehen. Denn der Gesetzgeber hat ausweislich der Gesetzesbegründung bewusst die Voraussetzung des Verbleibens im Betrieb des Anspruchsberechtigten eingeführt und nur einzelne Ausnahmen zugelassen.
- 38** Aus dem Wortlaut ergibt sich eindeutig, dass die geförderten Wirtschaftsgüter mindestens fünf Jahre nach Beendigung des Erstinvestitionsvorhabens in einer Betriebsstätte des Anspruchsberechtigten verbleiben müssen. Angesichts der Entstehungsgeschichte ist auszuschließen, dass das Gesetz planwidrig unvollständig ist. Aus den Entwicklungen und Veränderungen, denen das InvZulG und die Vorgängerregelungen ausgesetzt waren, ergibt sich vielmehr, dass der Gesetzgeber das Verbleiben in irgendeiner Betriebsstätte im Fördergebiet nicht mehr genügen lassen wollte (so noch die Vorgängerregelungen bis zum InvZulG 2007). Denn zu der erstmals mit dem InvZulG 2007 aufgenommenen Formulierung "des Anspruchsberechtigten" heißt es in der Gesetzesbegründung, dass "das zu

begünstigende Wirtschaftsgut ... nunmehr auch zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte eines Betriebs des Anspruchsberechtigten ... gehören und zusätzlich in einer Betriebsstätte des Anspruchsberechtigten im Fördergebiet für den gesamten Bindungszeitraum verbleiben" muss (BTDrucks 16/1409, S. 12). Der Gesetzgeber wollte damit einer Forderung der Kommission Rechnung tragen, "wonach Steuerpflichtige, die das geförderte Wirtschaftsgut nicht selbst verwenden (z.B. Leasingunternehmen), nicht mit Beihilfen gefördert werden dürfen" (BTDrucks 16/1409, S. 12). "Langfristige Nutzungsüberlassungen oder Veräußerungen von geförderten Wirtschaftsgütern innerhalb des Bindungszeitraums (seien) daher nur noch innerhalb einer Unternehmensgruppe möglich" (BTDrucks 16/1409, S. 12). Damit ist auch eine Veräußerung einer Betriebsstätte, mit der der Anspruchsberechtigte seine aktive Teilnahme mit dieser Betriebsstätte am Wirtschaftsleben beendet, als anspruchsschädlich einzustufen (vgl. Senatsurteil vom 18.12.2013 - III R 56/12, BFHE 244, 474, BStBl II 2014, 899, Rz 16).

- 39** (3) Soweit die Klägerin darauf hinweist, entgegen der Gesetzesbegründung habe es jedenfalls bei beweglichen (materiellen) Wirtschaftsgütern keine Forderung der Kommission gegeben, dass das Wirtschaftsgut während des gesamten Bindungszeitraums bei dem Investor verbleiben müsse, ändert dies nichts an der Eindeutigkeit des Wortlauts und des gesetzgeberischen Willens.
- 40** (4) Auch das Vorbringen der Klägerin, der Gesetzgeber habe das Verbleiben des Wirtschaftsguts in einem Betrieb des Investors in das InvZulG aufgenommen, um Missbrauchsfälle zu verhindern, ein solcher hier aber nicht vorliege, führt nicht zu der Annahme eines weiteren nicht geregelten Ausnahmefalls für die investitionszulagenunschädliche Übertragung von Wirtschaftsgütern. Denn soweit der Senat für einzelne Fälle eine Ausnahme von der Bindungsfrist gemacht hat (vgl. Senatsurteile vom 11.05.1983 - III R 52/80, BFHE 138, 503, BStBl II 1983, 581; vom 09.12.1999 - III R 49/97, BFHE 190, 559, BStBl II 2000, 434), dürfen solche Hinweise jedenfalls nicht in dem Sinne verstanden werden, dass bereits jeder wirtschaftlich anerkennenswerte Grund für die Annahme eines nicht gesetzlich geregelten Ausnahmefalls ausreicht (Senatsbeschluss vom 29.03.2006 - III B 180/05, BFH/NV 2006, 1512, Rz 17). Wollte man --wie die Klägerin-- die Rechtsfolge der investitionsunschädlichen Übertragung vor Ablauf des Bindungszeitraums auch auf den Verkauf eines Betriebs oder Teilbetriebs ausnahmsweise im Wege der teleologischen Extension erstrecken, würde damit keine Gesetzeslücke ausgefüllt, sondern vielmehr die bewusst erfolgte Änderung des InvZulG 2007/2010 in § 2 ignoriert.
- 41** (5) Es kann auch nicht berücksichtigt werden, dass die Klägerin im konkreten Fall durch die vertragliche Verpflichtung der K, die Pflichten aus dem Förderverhältnis zu erfüllen, zur Förderung der regionalen Wirtschaftsstruktur weiterhin beigetragen hat. Eine allein am Motiv der Norm ausgerichtete Betrachtungsweise kann sich über die im Wortlaut und auch in der Gesetzesbegründung eindeutig zum Ausdruck gekommene gesetzgeberische Entscheidung nicht hinwegsetzen. Es muss vielmehr allein dem Gesetzgeber überlassen bleiben, zu entscheiden, auf welchem Weg und unter welchen Voraussetzungen er sein Ziel erreicht wissen will; diese Entscheidung kann nicht dem einzelnen Investor überlassen bleiben.
- 42** 2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

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