

Urteil vom 27. September 2012, III R 31/09

Investitionszulagenberechtigung für den Bauherrn - Prozessführungsbefugnis bei Ausscheiden aller Gesellschafter bis auf einen aus einer Personengesellschaft

BFH III. Senat

InvZulG § 3 Abs 1 S 1 Nr 1, FGO § 67, FGO § 48

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 10. Oktober 2007, Az: 2 K 748/07

Leitsätze

Die Zulagenberechtigung für nachträgliche Herstellungsarbeiten gemäß § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 1999 setzt nicht voraus, dass der Investor zivilrechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes ist. Erforderlich und genügend ist vielmehr, dass der Betreffende die Sanierung als Bauherr auf eigene Rechnung und Gefahr durchführt. Dies ist der Fall, wenn er das Baugeschehen beherrscht und das Bauherrenrisiko trägt.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Revisionsbeklagte), eine GmbH, ist die frühere persönlich haftende Gesellschafterin der K GmbH & Co. KG (KG) und seit dem Ausscheiden der Kommanditisten mit Ablauf des 31. Dezember 2011 deren Gesamtrechtsnachfolgerin.
- 2 Die KG schloss mit X (Verkäufer --V--) am 5. September 2000 einen notariellen Vertrag über den Erwerb von in Wohnungs- und Teileigentum aufzuteilenden und mit einem unsanierten Altbau bebauten Grundbesitz in Y. Den "Kaufgegenstand" regelten die Parteien in § 1 wie folgt:
 - 3 "Der Verkäufer verkauft und überträgt hiermit dem Käufer den vorbeschriebenen Grundbesitz einschließlich aller wesentlichen Bestandteile und allem gesetzlichen Zubehör.
 - 4 Der Verkäufer erklärt, bereits noch zu bildende Sondereigentumsrechte an dem Grundbesitz an Dritte verkauft zu haben. Ob diese Verträge durchgeführt werden, ist derzeit jedoch offen. Der Käufer verpflichtet sich insoweit, bei den Verträgen über noch zu bildende Sondereigentumsrechte, die zwischen dem derzeitigen Verkäufer und Dritten abgeschlossen worden sind und die durchgeführt werden, die Sondereigentumseinheiten aus der Haftung seiner Auflassungsvormerkung freizustellen. Der Kaufgegenstand reduziert sich in diesem Falle auf die Sondereigentumseinheiten, die nicht an Dritte zu übertragen sind. Hierzu gehören bereits jetzt folgende Sondereigentumsrechte: ..."
- 5 Weiter vereinbarten die Vertragsparteien "als wirtschaftlichen Übergang des Kaufgegenstandes (Besitzübergang)" den Tag der notariellen Beurkundung (5. September 2000). V bewilligte der KG eine Auflassungsvormerkung, die am 13. Oktober 2000 in das Grundbuch eingetragen wurde. Ferner trat er ihr seine Rechte an der Wohnungseigentümergeinschaft ab und verpflichtete sich, bei der Bestellung von Grundschulden zur Finanzierung des Kaufpreises mitzuwirken.
- 6 Mit weiterem notariell beurkundeten Vertrag vom 5. September 2000 verpflichtete sich die KG gegenüber V, die in zwei Anlagen bezeichneten Sondereigentumseinheiten entsprechend einer bestehenden Baubeschreibung zu sanieren. Bei den in den Anlagen bezeichneten Sondereigentumseinheiten handelte es sich um die Wohnungen in dem Objekt, die V bereits an Dritte verkauft und zu deren Sanierung er sich gegenüber den Käufern verpflichtet hatte. Die Kaufpreisansprüche gegenüber den Dritterwerbenden in Höhe von rd. 7,94 Mio. DM wurden an die den V finanzierende Bank und von dieser an die die KG finanzierende Bank abgetreten. V konnte weiterhin Kaufverträge abschließen, jedoch nur unter den Bedingungen des notariell beurkundeten Vertrags und einer Abtretung der

Kaufpreise an die KG bzw. die sie finanzierende Bank. Die KG verpflichtete sich ferner dazu, V von allen mit dem Grundstück verbundenen Verpflichtungen freizustellen. Für die Abtretung der Kaufpreisansprüche hatte sie einen Betrag von rd. 2,3 Mio. DM zu zahlen.

- 7 Mit notarieller Urkunde vom 13. November 1998 hatte V bereits eine Teilungserklärung abgegeben, wonach der Grundbesitz in ursprünglich 43 Wohnungen und zwei Gewerbeeinheiten aufgeteilt werden sollte. Die entsprechende Anlegung der Grundbuchblätter durch das Grundbuchamt erfolgte am 26. Oktober 2000.
- 8 In der Folgezeit sanierte die KG das Objekt bis zum 29. Dezember 2000. Im März 2002 beantragte sie für 27 Wohnungen die Gewährung einer Investitionszulage gemäß § 3 des Investitionszulagengesetzes (InvZulG) 1999 für das Jahr 2000.
- 9 Mit Änderungsbescheid vom 24. Januar 2003 setzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--), der für das streitige Objekt mit Bescheid vom 26. April 2002 Investitionszulage zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--) festgesetzt hatte, die Investitionszulage 2000 auf 17.900 DM herab. Insoweit handelte es sich um die Investitionszulage für ein nicht streitgegenständliches weiteres Objekt (Z). Der Einspruch blieb erfolglos. Zuvor hatte die KG im Juni 2002 einen Antrag über Investitionszulage für sechs weitere in dem Objekt befindliche Wohnungen gestellt. Zu einer geänderten Festsetzung kam es insoweit jedoch nicht.
- 10 Mit ihrer Klage begehrte die KG die Aufhebung des Bescheids vom 24. Januar 2003 sowie der Einspruchsentscheidung und damit die Gewährung von Investitionszulage auch für die 27 Wohnungen, die in dem Änderungsbescheid vom 26. April 2002 berücksichtigt worden waren. Nicht von dem Klagebegehren der KG umfasst war die Gewährung von Investitionszulage für die sechs Wohnungen, für welche die KG erst im Juni 2002 einen Antrag gestellt hatte.
- 11 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1669 veröffentlichten Gründen statt und hob den Änderungsbescheid vom 24. Januar 2003 sowie die Einspruchsentscheidung auf. Es war der Ansicht, die KG sei aufgrund des Kaufvertrags vom 5. September 2000 wirtschaftliche Eigentümerin des Objekts i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO geworden und habe als solche Anspruch auf Investitionszulage.
- 12 Mit seiner hiergegen gerichteten Revision rügt das FA eine Verletzung materiellen Rechts. Der KG sei Investitionszulage nur für drei Wohnungen zu gewähren, bei denen sie zivilrechtliche Eigentümerin geworden sei. Hinsichtlich der übrigen Wohnungen habe das FG zu Unrecht wirtschaftliches Eigentum der KG bejaht.
- 13 Das FA beantragt, unter Aufhebung der Vorentscheidung die Klage insoweit als unbegründet abzuweisen, als sie über die Gewährung einer Investitionszulage für das Jahr 2000 in Höhe von 47.930 DM (24.506,22 €) hinausgeht.
- 14 Die Revisionsbeklagte beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 15 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Streitsache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Sache ist nicht spruchreif, weil die vom FG festgestellten Tatsachen keine abschließende Beurteilung ermöglichen, ob der KG für die streitigen Wohnungen eine Investitionszulage zustand.
- 16 1. Die Revisionsbeklagte ist im Revisionsverfahren prozessführungsbefugt. Die ursprüngliche Prozessführungsbefugnis der KG für eine Klage gegen den Investitionszulagenbescheid ist nach Ergehen des FG-Urteils dadurch auf die Revisionsbeklagte übergegangen, dass diese infolge des Ausscheidens sämtlicher Kommanditisten Gesamtrechtsnachfolgerin der KG geworden ist. Scheiden alle Gesellschafter bis auf einen aus einer Personengesellschaft aus, erlischt die Gesellschaft. Der verbleibende Gesellschafter wird ihr Gesamtrechtsnachfolger (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 12. Juni 2008 III ZR 38/07, Monatsschrift für Deutsches Recht 2008, 1033). In einem solchen Fall der Gesamtrechtsnachfolge geht auch die Prozessführungsbefugnis auf den Rechtsnachfolger über (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. Juli 2000 VIII R 32/99, BFH/NV 2001, 178; BFH-Beschluss vom 3. Juli 2000 VIII R 68/95, nicht amtlich

veröffentlicht, juris; Steinhilber in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 48 FGO Rz 114). Der dadurch eintretende Beteiligtenwechsel ist keine Klageänderung i.S. des § 67 FGO (Schallmoser in HHSp, § 67 FGO Rz 30).

- 17** 2. Im Revisionsverfahren streiten die Beteiligten noch über die Frage, ob die KG auch hinsichtlich der 24 Wohnungen, deren zivilrechtliches Eigentum sie zu keinem Zeitpunkt erlangt hat, eine Investitionszulage beanspruchen konnte. Nach den Ausführungen des FA sind hiervon die Wohnungen 5, 13 und 26 nicht betroffen. Insoweit gehen die Beteiligten übereinstimmend davon aus, dass der KG für nachträgliche Herstellungsarbeiten nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 1999 --unter Einbeziehung des von vornherein nicht streitgegenständlichen Objekts Z-- eine Investitionszulage in Höhe von 47.930 DM zu gewähren war.
- 18** Ob der KG entgegen der Auffassung des FA jedoch auch in Bezug auf die übrigen Wohnungen, für die sie in ihrem Antrag aus dem Monat März 2002 Investitionszulage beansprucht hatte und bei denen das Eigentum zivilrechtlich jeweils unmittelbar von V auf die Dritterwerber übergegangen war, eine Investitionszulage zustand und das FG den Änderungsbescheid vom 24. Januar 2003 sowie die Einspruchsentscheidung demzufolge zu Recht aufgehoben hat, kann der Senat an Hand der von dem FG getroffenen Feststellungen nicht abschließend entscheiden.
- 19** 3. Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 1999 haben Steuerpflichtige im Sinne des Einkommensteuergesetzes (EStG), die im Fördergebiet begünstigte Investitionen nach den §§ 2 bis 4 InvZulG 1999 vornehmen, Anspruch auf Investitionszulage. Bei Personengesellschaften, die begünstigte Investitionen i.S. der §§ 2 und 3 InvZulG 1999 vornehmen, tritt an die Stelle der Steuerpflichtigen die Gesellschaft als Anspruchsberechtigte (§ 1 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 1999).
- 20** 4. Begünstigte Investitionen nach § 3 InvZulG 1999 sind u.a. Modernisierungsmaßnahmen an Mietwohngebäuden. Hierzu gehören nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 1999 nachträgliche Herstellungsarbeiten an Gebäuden, die vor dem 1. Januar 1991 fertiggestellt worden sind, soweit die Gebäude mindestens fünf Jahre nach Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen. Gemäß § 3 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 1999 in der ab 28. Dezember 2000 geltenden Fassung ist weiter Voraussetzung, dass der Anspruchsberechtigte und im Veräußerungsfall der Erwerber für die Herstellungsarbeiten keine erhöhten Absetzungen in Anspruch nimmt.
- 21** a) Ebenso wie § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 InvZulG 1999 (vgl. Senatsurteile vom 5. September 2002 III R 37/01, BFHE 200, 168, BStBl II 2003, 772, und vom 28. Juli 2005 III R 59/04, BFHE 210, 563, BStBl II 2006, 272) setzt auch der Fördertatbestand in § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 1999 nicht voraus, dass der Investor zivilrechtlicher oder doch zumindest wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes ist. Begünstigt im Sinne der Vorschrift ist vielmehr derjenige, der die nachträglichen Herstellungsarbeiten als Bauherr selbst durchführt.
- 22** aa) Weder § 1 Abs. 1 noch § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 1999 lassen aufgrund ihres Wortlauts eindeutig erkennen, ob die Investitionszulage auch zu gewähren ist, wenn ein anderer als der zivilrechtliche oder wirtschaftliche Eigentümer die begünstigten Investitionen an Gebäuden vornimmt.
- 23** Die Regelungen in § 3 InvZulG 1999 setzen --anders als § 4 InvZulG 1999 ("eigen")-- eine Eigentümerstellung nicht ausdrücklich voraus. Sie verlangen sie aber auch nicht zwingend, wie dies in jenen Tatbeständen der Fall ist, nach denen das zu begünstigende Wirtschaftsgut zum Anlagevermögen eines Betriebes oder einer Betriebsstätte gehören muss (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 1999) oder soweit ein Tatbestand an die Anschaffung eines Gebäudes anknüpft, wie § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 InvZulG 1999 (vgl. Senatsurteil in BFHE 200, 168, BStBl II 2003, 772, unter II.2.e aa).
- 24** bb) Enthält der Fördertatbestand keine einschränkenden Voraussetzungen und ergeben sich auch keine Beschränkungen aus dem Sinngehalt einzelner Tatbestandsmerkmale, ist derjenige anspruchsberechtigt, der die Herstellungskosten bzw. Erhaltungsaufwendungen der begünstigten Investitionen trägt (Senatsurteil in BFHE 200, 168, BStBl II 2003, 772, unter II.2.e bb, m.w.N.).
- 25** cc) Einer in diesem Sinne weiten Auslegung stehen weder Sinn und Zweck des Fördertatbestands in § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 1999 noch systematische Erwägungen noch die Entstehungsgeschichte des InvZulG 1999 entgegen. Für den im Hinblick auf den großen Sanierungsbedarf in den neuen Bundesländern sowie für den zur Entschärfung von Abgrenzungsschwierigkeiten bei der Qualifizierung von Sanierungs- und Modernisierungsmaßnahmen als Herstellungs- oder Erhaltungsaufwand erst nachträglich eingeführten Fördertatbestand in § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 InvZulG 1999 hat der Senat dies bereits entschieden (vgl. Senatsurteile in BFHE 200, 168, BStBl II 2003, 772, unter II.2.e bb; in BFHE 210, 563, BStBl II 2006, 272).

- 26** dd) Die insoweit maßgeblichen Überlegungen sind indes nicht auf die Förderung von Erhaltungsaufwendungen beschränkt, sondern gelten gleichermaßen für die Förderung von nachträglichen Herstellungsarbeiten. So stand § 3 InvZulG 1999 allgemein unter der Zielsetzung, die im Wohnungs- und Städtebau notwendige Modernisierung und Sanierung zu unterstützen (vgl. BTDrucks 13/8059, S. 17 f.). Es wäre deshalb --auch im Hinblick auf den vom Gesetzgeber bekundeten Willen, Abgrenzungsschwierigkeiten bei der Qualifizierung zu entschärfen-- nicht verständlich, für den Fördertatbestand in § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 1999 ein engeres, auf den (zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen) Eigentümer beschränktes Verständnis anzunehmen. Zudem ist der Gesetzgeber nach den Gesetzesmaterialien bei der Schaffung des Fördertatbestandes für nachträgliche Herstellungsarbeiten selbst nicht davon ausgegangen, dass hierfür die Eigentümerstellung des Anspruchsberechtigten erforderlich sein sollte. Vielmehr wollte er denjenigen fördern, der nachträgliche Herstellungsarbeiten "als Bauherr" selbst durchführt (vgl. BTDrucks 13/7792, S. 13). Die Bauherreneigenschaft setzt jedoch eine Eigentümerstellung nicht zwingend voraus (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 23. März 1973 IV C 49.71, BVerwGE 42, 115). Bauherr ist vielmehr, wer auf eigene Rechnung und Gefahr ein Gebäude baut oder bauen lässt und das Baugeschehen beherrscht (vgl. BFH-Urteil vom 22. April 1980 VIII R 149/75, BFHE 130, 391, BStBl II 1980, 441, m.w.N.; Senatsurteil vom 24. Februar 2010 III R 69/07, BFHE 228, 562). Anders als für Erhaltungsarbeiten (vgl. insoweit Senatsurteil in BFHE 210, 563, BStBl II 2006, 272) stand für den Fördertatbestand in § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 1999 auch keine Änderung durch Einfügung des Wortes "eigenen" zur Debatte.
- 27** b) Aus diesem Grund braucht der Senat nicht zu entscheiden, ob das FG --wie das FA geltend macht-- zu Unrecht davon ausgegangen ist, dass die KG wirtschaftliches Eigentum i.S. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO an den streitgegenständlichen Wohnungen erworben hatte.
- 28** 5. Eine Zulagenberechtigung der KG setzt nach den vorstehenden Ausführungen vielmehr voraus, dass diese die Sanierung auf eigene Rechnung und Gefahr durchgeführt und das Baugeschehen beherrscht hat (vgl. hierzu das Senatsurteil in BFHE 228, 562). Sie hätte das umfassend zu verstehende Bauherrenrisiko tragen und rechtlich und tatsächlich die Planung und Bauausführung in der Hand haben müssen (vgl. Rosarius, in: Jasper/Sönksen/ Rosarius, Investitionsförderung, Handbuch, Loseblatt - CD-Rom Archiv, § 3 InvZulG 1999 Rz 43). Weder dürften die Dritterwerber noch V als Bauherr anzusehen gewesen sein. Die hierzu erforderlichen Feststellungen wird das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben. In diesem Zusammenhang weist der Senat --ohne Bindungswirkung-- auf folgende Aspekte hin:
- 29** a) Ein Dritterwerber wäre dann nicht als Bauherr anzusehen, wenn er die Wohnungen im Rahmen eines einheitlichen Vertragswerks (vgl. hierzu Rosarius, a.a.O., § 3 InvZulG 1999 Rz 43) von V erworben hätte. Dies wäre insbesondere der Fall, wenn
- 30** - die Sanierung auf Grundlage einer für eine Vielzahl der Wohnungen im Objekt geltenden Baubeschreibung erfolgt wäre, die zum Zeitpunkt der Investitionsentscheidung des Dritterwerbers bereits ausgearbeitet war und dieser somit weder auf die Baubeschreibung noch auf die Baudurchführung einschließlich der hierzu erforderlichen Verträge wesentlichen Einfluss nehmen konnte;
- 31** - V mit dem Dritterwerber für die noch zu sanierende Wohnung einen Gesamt- oder Höchstpreis vereinbart hätte und die Sanierungskosten nach Abschluss der Arbeiten nicht detailliert gegenüber dem Dritterwerber abrechnen musste;
- 32** - V Bauträger i.S. des § 3 der Verordnung über die Pflichten der Makler, Darlehensvermittler, Bauträger und Baubetreuer in der vom 14. Februar 1997 geltenden Fassung (Makler- und Bauträgerverordnung) gewesen wäre und als solcher die Sanierung des Gebäudes zunächst auf eigene Rechnung und Gefahr geplant hätte.
- 33** b) Nach dem im Anschluss an den Kaufvertrag abgeschlossenen Sanierungsvertrag übernahm die KG die zunächst von V gegenüber den Dritterwerbern eingegangenen Verpflichtungen, die jeweiligen Wohnungen entsprechend einer hinterlegten Baubeschreibung zu sanieren. Hierzu sollten laut II.2. des Vertrages insbesondere die Beschaffung der Finanzierung für die Sanierung sowie die Übernahme der gesamten Bauabwicklung mit Banken, Behörden, Handwerkern, Architekten etc. gehören. Im Gegenzug verpflichtete sich V, die Abtretung der an die ihn finanzierende Bank abgetretenen Kaufpreisansprüche an die die KG finanzierende Bank zu veranlassen. Dies könnte --falls nicht bereits die Dritterwerber als Bauherren anzusehen wären-- dafür sprechen, dass die KG die Sanierung auf eigene Rechnung und Gefahr durchgeführt und das Baugeschehen beherrscht hat.
- 34** Gewisse Zweifel ergeben sich allerdings durch den engen zeitlichen Rahmen. So datiert die Vereinbarung über die Durchführung der Sanierung durch die KG anstelle von V vom 5. September 2000. Nach der Darstellung im FG-

Urteil dauerte die Sanierung bis zum 29. Dezember 2000. Es stellt sich somit die Frage, ob nicht bereits wesentliche Schritte (wie beispielsweise die Einholung evtl. erforderlicher Genehmigungen oder das Aushandeln von Konditionen mit Handwerkern) auf V entfielen oder doch zumindest von diesem in die Wege geleitet wurden. Das FG wird deshalb ggf. die (vertraglichen) Hintergründe der Sanierung zu ermitteln und auf dieser Grundlage zu prüfen haben, ob die KG tatsächlich das Bauherrenrisiko getragen und rechtlich und tatsächlich die Planung und Bauausführung in der Hand hatte.

- 35** c) Unschädlich für die Anspruchsberechtigung der KG wäre, dass diese die fünfjährige entgeltliche Nutzungsüberlassung zu Wohnzwecken nicht selbst durchgeführt hatte (vgl. Senatsurteil in BFHE 228, 562).
- 36** d) Die Investitionszulage würde bei Bejahung der Anspruchsberechtigung der KG schließlich deshalb nicht am Kumulationsverbot des § 3 Abs. 1 Satz 4 InvZulG 1999 scheitern, weil nach den Feststellungen des FG lediglich die Erwerber der sechs Wohnungen Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz in Anspruch genommen haben, für welche die KG Investitionszulage im Klageverfahren nicht mehr begehrt hat.
- 37** Ob die Erwerber der streitgegenständlichen Wohnungen eine erhöhte Abschreibung nach § 7i EStG in Anspruch genommen haben, kann dahinstehen. Die Gewährung der Investitionszulage würde in diesem Fall nicht an § 3 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 1999 i.d.F. des Art. 1 des Gesetzes zur Änderung des Investitionszulagengesetzes 1999 (InvZulÄndG) vom 20. Dezember 2000 (BGBl I 2000, 1850) scheitern, weil die KG mit den Arbeiten nach den --den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden-- Feststellungen des FG vor dem 20. Dezember 2000 --der endgültigen Beschlussfassung des InvZulÄndG-- begonnen hat (vgl. Senatsurteile vom 14. Dezember 2006 III R 27/03, BFHE 215, 442, BStBl II 2007, 332; vom 27. Oktober 2011 III R 6/09, BFHE 236, 172, BStBl II 2012, 460).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de