

## Urteil vom 18. Dezember 2013, III R 56/12

### Investitionszulagenrechtliche Zugehörigkeitsvoraussetzungen bei Untergang begünstigter Wirtschaftsgüter durch Brand und anschließender Veräußerung des Restbetriebsvermögens

BFH III. Senat

InvZulG § 2 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, InvZulG § 2 Abs 1 S 5

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 17. April 2012, Az: 6 K 1340/10

### Leitsätze

1. Die Einhaltung der Zugehörigkeitsvoraussetzung des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a InvZulG 2007 bestimmt sich nicht allein danach, ob das Wirtschaftsgut innerhalb des Bindungszeitraums aus in ihm selbst liegenden Gründen (insbes. vorzeitiger wirtschaftlicher oder technischer Verbrauch) aus dem Betrieb ausscheidet (wirtschaftsgutbezogene Voraussetzung), sondern auch nach dem weiteren Schicksal des Betriebs (betriebsbezogene Voraussetzung) .
2. Ein Wirtschaftsgut kann während des Bindungszeitraums nicht anspruchsschädlich aus dem Anlagevermögen des Betriebs ausscheiden, wenn zugleich der Betrieb selbst nicht während des gesamten Bindungszeitraums in einem begünstigten Wirtschaftszweig im Fördergebiet aktiv am Wirtschaftsleben teilnimmt .
3. Die Zugehörigkeitsvoraussetzung des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a InvZulG 2007 wird in betriebsbezogener Hinsicht nicht erfüllt, wenn der Anspruchsberechtigte den Betrieb innerhalb des Bindungszeitraums an einen Dritten veräußert, sofern nicht ein Fall des § 2 Abs. 1 Satz 5 InvZulG 2007 (verbundene Unternehmen) vorliegt .

### Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Insolvenzverwalter über das Vermögen der Z-GmbH. Gegenstand des Unternehmens waren verschiedene Arten der Holzverarbeitung.
- 2 Die Gesellschaft begann ihren ordentlichen Geschäftsbetrieb im Juli 2008. Am ... Dezember 2008 beantragten die Geschäftsführer der GmbH die Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Der Kläger führte das Unternehmen zunächst als vorläufiger Insolvenzverwalter fort. Ein Brandschaden, der sich in der Nacht auf den 30. Januar 2009 ereignete, führte zum völligen Ausfall der Produktionslinie. Die Versicherung ersetzte aufgrund eines Gutachtens vom 14. September 2009 einen Gesamtschaden von 201.336 €.
- 3 Mit Vertrag vom 22. Juli 2010 übertrug der Kläger die verbliebenen Wirtschaftsgüter für 395.000 € auf einen Dritten, der das Unternehmenskonzept der GmbH und den Betrieb nach Erneuerung der defekten Anlagen fortsetzte.
- 4 Die vom Kläger am 23. April 2009 beantragte Gewährung von Investitionszulage für die im Kalenderjahr 2008 getätigten Investitionen lehnte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) mit Bescheid vom 6. Mai 2009 mit der Begründung ab, dass die Verbleibensvoraussetzungen nicht gegeben seien. Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 5. August 2010).
- 5 Die hiergegen gerichtete Klage wies das Finanzgericht (FG) als unbegründet ab.
- 6 Mit der vom Senat zugelassenen Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen und formellen Rechts.
- 7 Der Kläger beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Investitionszulage unter Abänderung des Investitionszulagebescheids 2008 vom 6. Mai 2009 und der Einspruchsentscheidung vom 5. August 2010 auf 954.302,65 € festzusetzen.

- 8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass der Kläger die begehrte Investitionszulage wegen Nichterfüllung der Bindungsvoraussetzungen des § 2 Abs. 1 des Investitionszulagengesetzes 2007 (InvZulG 2007) nicht beanspruchen kann.
- 10 1. a) Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 2007 ist u.a. die Anschaffung 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), in einer Betriebsstätte eines solchen Betriebs des Anspruchsberechtigten im Fördergebiet verbleibt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b InvZulG 2007) und in jedem Jahr zu nicht mehr als 10 % privat genutzt wird (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c InvZulG 2007). Für nach dem 31. Dezember 2006 begonnene Erstinvestitionsvorhaben verringert sich der Bindungszeitraum auf drei Jahre, wenn die beweglichen Wirtschaftsgüter in einem begünstigten Betrieb verbleiben, der zusätzlich die Begriffsdefinition für kleine und mittlere Unternehmen im Sinne der Empfehlung der Europäischen Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (Amtsblatt der Europäischen Union 2003 Nr. L 124, S. 36) im Zeitpunkt des Beginns des Erstinvestitionsvorhabens erfüllt (§ 2 Abs. 1 Satz 4 InvZulG 2007). 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 5 InvZulG 2007).
- 11 b) aa) Bereits aus dem Wortlaut des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 InvZulG 2007 ergibt sich, dass die in dessen Buchst. a bis c genannten Zugehörigkeits-, Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen grundsätzlich während des gesamten fünf- oder dreijährigen Bindungszeitraums ununterbrochen eingehalten werden müssen und eine Verletzung einer der Bindungsvoraussetzungen den rückwirkenden Verlust der Investitionszulage nach sich zieht (ebenso Rosarius, in: Jasper/Sönksen/Rosarius, Investitionsförderung, Handbuch, § 2 InvZulG 2007 Rz 13).
- 12 bb) Der Beginn der Bindungsfrist richtet sich gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 2007 --entgegen früheren Regelungen (vgl. z.B. § 2 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 2005)-- nicht mehr nach dem Abschluss der Anschaffung bzw. der Herstellung des einzelnen Wirtschaftsguts, sondern nach dem Abschluss des Erstinvestitionsvorhabens (Rosarius, a.a.O., § 2 InvZulG 2007, Rz 18 ff.). Besteht das Erstinvestitionsvorhaben aus mehreren Einzelinvestitionen, markiert mithin der Abschluss der letzten zum Erstinvestitionsvorhaben gehörenden Einzelinvestition den Beginn des Bindungszeitraums, während für früher abgeschlossene Einzelinvestitionen des Erstinvestitionsvorhabens eine entsprechende Verlängerung des fünf- bzw. dreijährigen Bindungszeitraums eintritt (vgl. hierzu auch die Gesetzesbegründung, BTDrucks 16/1409, S. 12 zu § 2).
- 13 2. Aus den den Bindungsvoraussetzungen des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 InvZulG 2007 vergleichbaren Regelungen in den Vorgängerversionen des InvZulG und anderen Fördergesetzen hat der Bundesfinanzhof zum einen Anforderungen an den betreffenden Betrieb und zum anderen an das begünstigte Wirtschaftsgut abgeleitet.
- 14 a) aa) In betriebsbezogener Hinsicht ist eine Förderfähigkeit nur bei einem aktiv am Wirtschaftsleben teilnehmenden Betrieb bzw. einer entsprechenden Betriebsstätte gegeben (Senatsurteile vom 7. Februar 2002 III R 14/00, BFHE 198, 164, BStBl II 2002, 312; vom 7. März 2002 III R 41/98, BFHE 198, 173, BStBl II 2002, 582, und vom 31. August 2006 III R 26/04, BFH/NV 2007, 103). Grund hierfür ist, dass ein Betrieb ohne werbende Tätigkeit nicht dazu beitragen kann, --wie vom Gesetz bezweckt-- die Wirtschaftskraft des Fördergebiets mit ihren Auswirkungen insbesondere auf die Arbeitsplatzbeschaffung und Arbeitsplatzsicherung zu stärken.
- 15 Diese Erwägungen sind auf § 2 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 2007 übertragbar, mit der Folge, dass während des dort geregelten Bindungszeitraums ein aktiv am Wirtschaftsleben teilnehmender Betrieb bzw. eine entsprechende

Betriebsstätte des Anspruchstellers erhalten bleiben muss. Entsprechend erfüllt ein Betrieb oder eine Betriebsstätte, der oder die vor Ablauf des Bindungszeitraums in das Abwicklungsstadium eintritt, die Fördervoraussetzungen nicht (vgl. hierzu Senatsurteil vom 19. September 2001 III R 84/97, BFHE 196, 447, BStBl II 2002, 106). Ebenso kommt eine Zugehörigkeit zum Anlagevermögen eines werbenden Betriebs für die Dauer des Bindungszeitraums nicht mehr in Betracht, wenn der Investor den Betrieb vor Ablauf der Frist stilllegt (Senatsurteile vom 27. April 1999 III R 32/98, BFHE 188, 475, BStBl II 1999, 615; vom 7. September 2000 III R 44/96, BFHE 193, 182, BStBl II 2001, 37). Ferner hat der Senat im Hinblick auf die geforderte aktive Teilnahme am Wirtschaftsleben auch eine durch eine Produktionseinstellung erfolgende Unterbrechung der betrieblichen Tätigkeit nur dann als unschädlich angesehen, wenn die Produktionsanlagen zügig umgebaut und alsbald wieder in Betrieb genommen werden. Insofern ist jedenfalls eine Nichteinsetzbarkeit der Wirtschaftsgüter für mehr als ein Jahr anspruchsschädlich (Senatsurteil in BFHE 198, 173, BStBl II 2002, 582).

- 16** bb) Im Unterschied zu früheren Fassungen des InvZulG fordert § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a InvZulG 2007 mit Rücksicht auf Vorgaben der Europäischen Kommission, dass das Wirtschaftsgut während des gesamten Bindungszeitraums zu dem Anlagevermögen eines dem investierenden Anspruchsberechtigten zuzurechnenden Anlagevermögens gehört. Eine Ausnahme gilt nach § 2 Abs. 1 Satz 5 InvZulG 2007 bei Übergang auf ein mit dem Anspruchsberechtigten verbundenes Unternehmen. Entsprechend finden die vom Senat zu früheren Fassungen des InvZulG aufgestellten Rechtsgrundsätze zum zulagenunschädlichen Übergang des zulagenbegünstigten Wirtschaftsguts in das Anlagevermögen eines anderen Betriebs oder einer anderen Betriebsstätte im Fördergebiet (vgl. etwa Senatsurteil in BFH/NV 2007, 103, zum InvZulG 1991) auf § 2 InvZulG 2007 keine Anwendung. Daher ist auch eine Veräußerung des gesamten Betriebes, mit der der Anspruchsberechtigte seine aktive Teilnahme am Wirtschaftsleben beendet, als anspruchsschädlich einzustufen.
- 17** b) aa) In wirtschaftsgutsbezogener Hinsicht hat der Senat in bestimmten Fällen ausnahmsweise zugelassen, dass das Wirtschaftsgut nicht während des gesamten Bindungszeitraums zu dem betreffenden Betrieb bzw. der betreffenden Betriebsstätte gehören muss. In diesen Fällen konnte die Gefahr ausgeschlossen werden, dass Wirtschaftsgüter unter Inanspruchnahme der Zulage angeschafft werden, um sie schon kurze Zeit später in einen Betrieb oder eine Betriebsstätte außerhalb des Fördergebiets zu verbringen (z.B. Senatsurteil vom 15. Oktober 1976 III R 139/74, BFHE 120, 317, BStBl II 1977, 59). Insoweit wurde zu früheren Fassungen des InvZulG entschieden, dass zwar betriebswirtschaftliche Gründe, insbesondere Gründe der Rentabilität, keine Ausnahmen von der Einhaltung des Bindungszeitraums rechtfertigen, indessen ein vorzeitiges Ausscheiden von Wirtschaftsgütern aus dem Betrieb bzw. der Betriebsstätte dann unschädlich ist, wenn die Gründe hierfür im Wirtschaftsgut selbst liegen, weil es technisch abgenutzt oder wirtschaftlich verbraucht ist und auch für Dritte keinen oder nur noch einen sehr geringen Wert hat (Senatsurteil in BFHE 196, 447, BStBl II 2002, 106, m.w.N.). Ebenso hat es der Senat als anspruchsschädlich angesehen, wenn ein Wirtschaftsgut aufgrund eines Totalschadens funktionsunfähig wird und deshalb aus dem Anlagevermögen ausscheidet (Senatsurteil vom 1. Juli 1977 III R 74/76, BFHE 123, 109, BStBl II 1977, 793). Ob und unter welchen Voraussetzungen die Veräußerung begünstigter Wirtschaftsgüter aus Gründen höherer Gewalt vor Ablauf der Bindungsfrist als zulagenunschädlich beurteilt werden kann, hat der Senat im Urteil vom 29. Mai 2008 III R 45/05 (BFH/NV 2008, 1878) zwar offengelassen, insoweit jedoch darauf hingewiesen, dass dies jedenfalls nur dann in Betracht kommt, wenn das Wirtschaftsgut aufgrund eines unvorhergesehenen und unabwendbaren Ereignisses, das dem üblichen unternehmerischen Bereich nicht zugeordnet werden kann, vorzeitig wirtschaftlich oder technisch verbraucht ist.
- 18** bb) Auch diese Grundsätze bedürfen in Bezug auf § 2 InvZulG 2007 insofern der Modifikation, als der Gesetzgeber in § 2 Abs. 1 Satz 6 InvZulG 2007 zum einen im Hinblick auf Ersatzinvestitionen in begrenztem Umfang ein betriebswirtschaftlich bedingtes Ausscheiden eines begünstigten Wirtschaftsguts als zulagenunschädlich anerkannt hat. Zum anderen hat der Gesetzgeber den Fall, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer geringer ist als der Bindungszeitraum, ausdrücklich in § 2 Abs. 1 Satz 7 InvZulG 2007 erfasst.
- 19** c) Die weitere Frage, ob ein Wirtschaftsgut auch dann während des Bindungszeitraums anspruchsschädlich aus dem Anlagevermögen des Betriebs bzw. der Betriebsstätte ausscheiden kann, wenn zugleich der Betrieb bzw. die Betriebsstätte selbst nicht während des gesamten Bindungszeitraums in einem begünstigten Wirtschaftszweig im Fördergebiet aktiv am Wirtschaftsleben teilnimmt, hat der Senat durch Urteil vom 14. November 2013 III R 17/12 (BFHE 244, 462) verneint. Zur Begründung hat er dabei darauf verwiesen, dass nur ein während des gesamten Bindungszeitraums aktiv am Wirtschaftsleben teilnehmender Betrieb in der Lage sei, die Regionalentwicklung und den Arbeitsmarkt im Sinne des Gesetzeszwecks zu fördern. Daher kann das anspruchsschädliche Ausscheiden des Wirtschaftsguts nicht unabhängig vom zulagenrechtlichen "Schicksal" des Betriebs beurteilt werden.

- 20** 3. Bei Anwendung der vorgenannten Grundsätze ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass dem Kläger die begehrte Investitionszulage 2008 nicht zu gewähren ist, da der Kläger die Zugehörigkeitsvoraussetzung des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a InvZulG 2007 nicht erfüllt hat.
- 21** a) Der Bindungszeitraum i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 InvZulG 2007 endete nicht vor dem 31. Dezember 2011.
- 22** Nach den durch Bezugnahme auf den Investitionszulagenantrag vom 23. April 2009 getroffenen und für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG erfolgten die Investitionen, für die die Investitionszulage begehrt wurde, bis einschließlich des 31. Dezember 2008. Selbst wenn hierdurch das Erstinvestitionsvorhaben abgeschlossen gewesen sein sollte und man mit dem Vortrag des Klägers davon ausgeht, dass die GmbH die Definitionsvoraussetzungen für kleine und mittlere Unternehmen erfüllte (§ 2 Abs. 1 Satz 4 InvZulG 2007), erfolgte die Beendigung des durch den Abschluss der letzten Investitionsmaßnahme begonnenen und in diesem Fall drei Jahre umfassenden Bindungszeitraums nicht vor dem 31. Dezember 2011.
- 23** b) Der Kläger hat nicht --wie nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a InvZulG 2007 erforderlich-- während des gesamten dreijährigen Bindungszeitraums einen aktiv am Wirtschaftsleben teilnehmenden Betrieb bzw. eine entsprechende Betriebsstätte unterhalten.
- 24** Vielmehr übertrug der Kläger nach den weiteren Feststellungen des FG mit Vertrag vom 22. Juli 2010 die verbliebenen Wirtschaftsgüter auf einen Dritten. Unabhängig von der vom Kläger aufgeworfenen Frage, ob die nach dem Brand vom Kläger durchgeführten Geschäfte noch die Voraussetzungen für eine eigenständige aktive Teilnahme am Wirtschaftsleben erfüllten oder nur als Abwicklungsmaßnahmen im Rahmen des Insolvenzverfahrens zu qualifizieren waren, endete jedenfalls mit der Veräußerung der verbliebenen Wirtschaftsgüter an einen Dritten die aktive Teilnahme des Anspruchsberechtigten am Wirtschaftsleben. Dass es sich bei dem Dritten um ein mit dem Anspruchsberechtigten verbundenes Unternehmen handelte, hat das FG nicht festgestellt. Es kann danach dahingestellt bleiben, ob bereits mit dem Brand eine anspruchsschädliche Betriebsunterbrechung eingetreten bzw. ob unter den gegebenen Umständen auch eine mehr als zwölfmonatige Betriebsunterbrechung anspruchsunschädlich gewesen ist. Denn jedenfalls mit dem Verkauf der verbliebenen Wirtschaftsgüter ist noch innerhalb des Bindungszeitraums eine Beendigung der aktiven Tätigkeit eingetreten.
- 25** c) aa) Die bei dem Brand zerstörten Wirtschaftsgüter sind nicht bereits durch den Brand anspruchsunschädlich aus dem Anlagevermögen der GmbH ausgeschieden. Da § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a InvZulG 2007 zwei Voraussetzungen enthält, die kumulativ erfüllt sein müssen, entfällt der Anspruch auf Investitionszulage bereits durch den Wegfall der betriebsbezogenen Voraussetzung.
- 26** bb) Es kommt daher nicht darauf an, ob die Wirtschaftsgüter bis zum Brandereignis die wirtschaftsgutsbezogenen Voraussetzungen erfüllten.
- 27** cc) Dahingestellt sein lassen kann der Senat danach auch die Frage, unter welchen Voraussetzungen im Falle höherer Gewalt --vorbehaltlich der Erfüllung der übrigen Anspruchsvoraussetzungen-- ein anspruchsunschädliches Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Anlagevermögen möglich ist und ob ein etwaiges (Mit-)Verschulden eines der Geschäftsführer der GmbH an der Zerstörung bzw. Beschädigung der Wirtschaftsgüter einem anspruchsunschädlichen Ausscheiden aus dem Anlagevermögen entgegenstehen würde.
- 28** dd) Offenbleiben kann ferner, ob es sich bei den nach dem Brand verbliebenen Wirtschaftsgütern um selbständige Wirtschaftsgüter oder um unselbständige Teile eines einheitlichen Wirtschaftsguts (Produktionsanlage) gehandelt hat. Denn in beiden Fällen steht die nichterfüllte betriebsbezogene Voraussetzung einem Anspruch auf Investitionszulage entgegen.
- 29** ee) Aus demselben Grund braucht der Senat nicht zu entscheiden, ob die erhaltene Versicherungsentschädigung für die zerstörten Wirtschaftsgüter und der erhaltene Verkaufserlös für die verbliebenen Wirtschaftsgüter einem anspruchsunschädlichen Ausscheiden aus dem Anlagevermögen entgegenstehen.
- 30** 4. Die Verfahrensrügen hat der Senat eingehend geprüft, aber nicht für durchgreifend erachtet. Er sieht gemäß § 126 Abs. 6 Satz 1 FGO von einer näheren Begründung ab.