

» Dipl.-Kfm. Rüdiger Apel, Köln

# Gebäudeteile als selbständige Wirtschaftsgüter im Investitionszulagenrecht

*In einem aktuellen Fall hat der Bundesfinanzhof dazu Stellung genommen, wann ein Gebäudeteil als selbständiges Wirtschaftsgut nach dem Investitionszulagenrecht förderfähig ist*

## » 1. Rechtlicher Rahmen

Nach dem Investitionszulagengesetz 1999 (InvZulG 1999) gehören gem. § 2 Abs. 3 zu den begünstigten Investitionen auch die Anschaffung neuer Gebäude bzw. Gebäudeteile, soweit diese selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter darstellen. Voraussetzung für die Begünstigung ist, dass diese bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung sowie die Herstellung neuer Gebäude, soweit die Gebäude zu einem Erstinvestitionsvorhaben im Sinne des Abs. 3 des InvZulG gehören. Ferner muss das Gebäude mindestens 5 Jahre nach dem Abschluss des Investitionsvorhabens in einem begünstigten Betrieb im Sinne des § 3 verwendet werden. Gem. § 3 InvZulG gehören zu den Erstinvestitionsvorhaben:

1. die Errichtung einer Betriebsstätte
2. die Erweiterung einer bestehenden Betriebsstätte
3. die Diversifizierung der Produktion einer Betriebsstätte in neue, zusätzliche Produkte
4. die grundlegende Änderung des Gesamtproduktionsverfahrens einer bestehenden Betriebsstätte
5. die Übernahme eines Betriebs, der geschlossen worden ist oder geschlossen wäre, wenn der Betrieb nicht übernommen worden wäre und wenn die Übernahme durch einen unabhängigen Investor erfolgt.

Gemäß der ertragssteuerlichen Grundsätze, die auch im Investitionszulagenrecht ihre Anwendung finden, kann ein Gebäude in ebenso viele Wirtschaftsgüter aufgeteilt werden, wie einzelne Gebäudeteile in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen stehen. Bei Bestehen eines baulich einheitlichen Gebäudes nach den oben genannten Grundsätzen aus verschiedenen selbständigen Wirtschaftsgütern, so ist jedes Wirtschaftsgut im Hinblick auf den Zeitpunkt der Fertigstellung separat zu würdigen.

Bereits in einem früheren Urteil des BFH<sup>1</sup> hing es z.B. bei einem Anbau für die Berücksichtigung nach dem InvZulG 1999 davon ab, ob dieser ein gegenüber dem bestehenden Gebäude als selbständiges Wirtschaftsgut anzusehen ist. Dies musste, abgesehen vom Nutzungs- und Funktionszusammenhang, nach bautechnischen Gesichtspunkten beurteilt werden. Von grundlegender Bedeutung war die statische Standfestigkeit der Gebäudeteile sowie die dazu getroffenen Baumaßnahmen (eigene tragende Mauern, eigene Fundamente). Besitzt der Anbau keine eigene Standfestigkeit, so stellt dieser kein selbständiges Wirtschaftsgut dar. Dabei kommt es nicht auf die Höhe der Bauaufwendungen an, die erforderlich sind, um im Fall der Trennung den Gebäudeteil (Anbau) standfest zu machen.

## » 2. Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs II R 49/06

### 2.1 Sachverhalt

In dem dem Urteil zugrunde liegendem Fall<sup>2</sup> war zu entscheiden, ob ein am Stichtag fertig gestellter Gebäudeteil als selbständiges Wirtschaftsgut nach dem Investitionszulagenrecht förderfähig ist. Der Kläger und Revisionskläger (kurz: X) betreibt eine Bau- und Möbeltischlerei. Beim Landratsamt hat X dann im September 1999 eine Genehmigung für den Neubau eines

- Werkstatt- und Lagergebäudes
- eines Spänebunkers und
- den Anbau eines Wohnhauses

beantragt. Nachdem X in 2000 die Baugenehmigung erteilt worden war, wurde mit der Errichtung des Werkstattgebäudes begonnen. Dabei zogen sich die Bauarbeiten sehr stark in die Länge, so dass erst Ende 2004 das Kellergeschoss des Werkstattgebäudes und des Spänebunkers errichtet worden war. Nach einer am in 2004 getroffenen schriftlichen Vereinbarung des Klägers mit seinem Sohn A, der ebenfalls eine Tischlerei betreibt, von diesem als neuem Bauherren ausgeführt und angemietet werden. Der Kläger X schloss mit seinem Sohn A einen formularmäßigen Mietvertrag. In diesem war geregelt, dass das Erd- und das Obergeschoss ab dem 1.7.2004 an seinen Sohn vermietet werden sollte. Eine Miete war nicht vorgesehen. Lediglich ein Mietzuschlag für Nebenkosten (Strom) in Höhe von 100 Euro waren vorgesehen. Zusätzlich wurde eine Mietvereinbarung getroffen. Darin war geregelt, dass die Firma des Sohnes den vom Kläger begonnenen Neubau (Kellergeschoss) kostenlos nutzen kann und die Nutzung des Gesamtobjekts (Neubau) bis zum 31.12.2016 kostenfrei erfolgen könne.

### 2.2. Beurteilung durch Finanzamt bzw. Finanzgericht

Die für die Jahre 1999 bis 2003 gestellten Anträge auf Investitionszulage, in denen auch die Aufwendungen für die Baumaßnahmen (Teilerstellungskosten) geltend gemacht wurden, hat das Finanzamt zuerst positiv beschieden. Die Investitionszulage wurde in der beantragten Höhe festgesetzt. Vermutlich aufgrund der außergewöhnlichen Länge des Bauvorhabens hat das Finanzamt im März 2006 eine Ortsbegehung vorgenommen. Daraufhin wurden Änderungsbescheide

1) BFH-Urteil vom 25.1.2007 (III R 49/06) BStBl. 2007 II S. 586

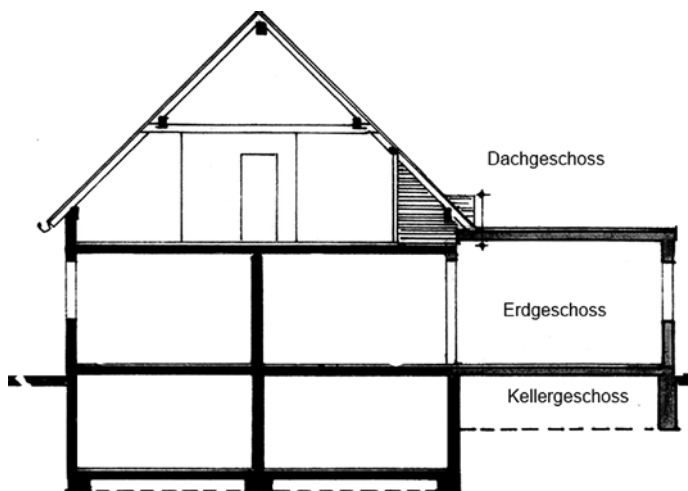
2) BFH-Urteil v. 20.12.12, AZ: III R 40/11

erlassen, in denen die Zulage für die Kosten des Werkstattneubaus versagt und die Investitionszulage auf 0 Euro festgelegt wurde. Nach Auffassung des Finanzamtes und des später angerufenen Finanzgerichtes war die Investition nicht bis zu dem im Investitionszulagengesetz 1999 (InvZulG 1999) genannten Stichtag (01.01.2005) abgeschlossen. Aus diesem Grund müsse der Kläger X die auf die Teilerstellungskosten gewährte Zulage wieder zurückzahlen.

### 2.3. Revision

Der Kläger machte im Rahmen seiner Revision vorm BFH geltend, dass auch im Investitionszulagenrecht der Wirtschaftsgutbegriff gelte. Hierbei stellen eigenbetrieblich und fremdbetrieblich genutzte Gebäudeteile unterschiedliche Wirtschaftsgüter dar. Es wird weiterhin geltend gemacht, dass das InvZulG keine Regelung enthalte, dass bei abschnittsweiser Errichtung eines Gebäudes, alle Gebäudeteile fertiggestellt sein müssten. Dabei handelt es sich um Gebäudeteile, die nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen und auch um solche, für die keine Investitionszulage beantragt wurde.

Im Wesentlichen bleibt aber festzuhalten, dass das eigenbetrieblich genutzte Kellergeschoss rechtzeitig erstellt worden ist und das zur Fremdnutzung für den Sohn bestimmte Erd- und Dachgeschoss als selbständiges Wirtschaftsgut noch nicht fertig gestellt wurde, spiele für die Gewährung der Investitionszulage für das Kellergeschoss keine Rolle.



Der Kläger bemängelt, dass das FG die geschlossenen Mietvereinbarungen (hier aus Juli 2004) lediglich als unverbindliche Absichtserklärung gewürdigt hat.

Der BFH sah die Revision als begründet an und hob die Vorentscheidung des FG auf und verwies zur Klärung der Sache die Angelegenheit an das FG zurück (§ 126 Abs. 3 S.1 Nr. 2 FGO).

Grundsätzlich gilt nach dem InvZulG (§ 2 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 InvZulG 1999) - gehören zu den begünstigten Investitionen die Herstellung neuer Gebäude unter der Maßgabe, dass diese mindestens fünf Jahre nach der Herstellung in einem Betrieb des verarbeitenden Gewerbes verwendet werden und es sich um Erstinvestitionen handelt, so sind diese zulagenfähig Welche Unternehmen zu den nach dem InvZulG begünstigten Betrieben gehört ist in § 3 Abs. 1 InvZulG geregelt. Dabei ist das verarbeitende Gewerbe, die produktionsnahen Dienst-

leistungen und das Beherbergungsgewerbe nach den Grundsätzen der Klassifikation Wirtschaftszweige (WZ) von den übrigen nicht begünstigten Wirtschaftszweigen abzugrenzen. Auf dieses Verzeichnis des Statistischen Bundesamtes greift das BFH mangels gesetzlicher Begriffsbestimmung regelmäßig zurück (aktuell WZ 2008). Dieses Verzeichnis spiegelt die Einschätzung der Wirtschaft über die Zuordnung von Tätigkeiten zu Wirtschaftsbereichen und Wirtschaftszweigen wider.

Eine wichtige Voraussetzung für die Zulagengewährung war aber auch, dass die Investition nach dem 31. Dezember 1998 und vor dem 01. Januar 2005 abgeschlossen **hatte** (§ 2 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 InvZulG 1999). Nach dem InvZulG sind Investitionen zu dem Zeitpunkt abgeschlossen, in dem die Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt worden sind. In Anlehnung an den § 9a EStDV ist ein Betriebsgebäude fertig gestellt, wenn die wesentlichen Bauarbeiten abgeschlossen sind und das Gebäude dem Betrieb zur Verfügung steht.

### 2.4 Exkurs Fertigstellung

Unter Fertigstellung eines Gebäudes ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH der Zeitpunkt zu verstehen, in dem das Gebäude seiner Zweckbestimmung entsprechend in Benutzung genommen wird. Bei Wohngebäuden ist dies beispielsweise der Fall, wenn diese bewohnbar sind. Danach ist dann ein Haus oder eine Wohnung im allgemeinen als bezugsfertig anzusehen, wenn die wesentlichen Bauarbeiten durchgeführt sind. Hierzu zählt, dass Anschlüsse für Strom- und Wasserversorgung vorhanden sind, die Türen und Fenster eingebaut sind, die Heizung betriebsbereit ist, die sanitären Einrichtungen benutzt werden können und dass die Möglichkeit zur Einrichtung einer Küche besteht. Bei der Fertigstellung spielt hingegen ein fehlender Außenputz keine Rolle.

Aber auch die Abnahme durch die Bauaufsichtsbehörde ist nicht der ausschlaggebende Sachverhalt. Hingegen wird der Einheitswert des Gebäudes auf den 1. Januar des Jahres festgestellt, das auf die Fertigstellung folgt.

Das Gebäude ist nicht dann fertig gestellt, wenn es entsprechend genutzt wird. So kann ein Gebäude fertig gestellt sein, obwohl es erst einige Monate später bezogen wird. Im Gegensatz dazu ist es nicht als fertig gestellt anzusehen, nur weil der Eigentümer das Gebäude bereits bewohnt. So führt die Benutzung von ein oder zwei Zimmern eines sonst nicht bewohnbaren Gebäudes nicht zu der Annahme, dass das Gebäude fertig gestellt ist. Damit ein Gebäude oder eine Wohnung als fertig gestellt anzusehen ist, darf die Wohnung oder das Gebäude nicht nur als Provisorium anzusehen sein.

Im Rahmen der Regelung zu der Eigenheimzulage konnte ein Eigentümer einer selbst genutzten Wohnung die Zulage erst zum Zeitpunkt der Fertigstellung in Anspruch nehmen. Es reichte nicht aus, wenn der Eigentümer in die Wohnung eingezogen war bevor die Wohnung über sanitäre Einrichtungen, Versorgungs- und Energieanschlüsse oder einen **Fußbodenverlag** verfügte.

Noch ausstehende geringfügige Restarbeiten sind nicht von Bedeutung. Nach allgemeiner Verkehrsanschauung gilt eine Mietwohnung dann bereits als bezugsfertig und somit als fertig gestellt, wenn noch eine Spüle fehlt und noch ein Herd aufzustellen und anzuschließen ist und Wände zu tapezieren und ein Teppichboden zu verlegen ist. Für die steuerliche Feststellung des Zeitpunktes der Fertigstellung und somit des Datums für die Feststellung des Einheitswertes gilt die eigene Erklärung des Steuerpflichtigen im Rahmen der Steuererklärung. Wird das Objekt von einem Bauträger erworben, so gilt allgemein das Übernahmeprotokoll bzw. eine Bestätigung des Bauträgers als entsprechender Nachweis. Sollten Zweifel von Seiten des

Finanzamt hinsichtlich des Zeitpunktes der Fertigstellung bestehen, so wird es versuchen, den Zeitpunkt mittels Handwerkerrechnungen zu überprüfen.

Bei der Definition eines neuen Gebäudes ist folgendes zu beachten: Handelt es sich lediglich um die bauliche Umgestaltung eines vorhandenen Gebäudes kann in der Regel nicht von der Herstellung eines neuen Gebäudes ausgegangen werden. Hierzu müsste das Gebäude in seiner wesentlichen Substanz deutlich beeinträchtigt werden<sup>3</sup>. Eine solche deutliche Beeinträchtigung liegt dann vor, wenn die Außenmauern zum deutlichen Teil weiterhin benutzt werden und mit dem Umbau nur eine Umgestaltung des umbauten Raums vorgenommen wird<sup>4</sup>. Gemäß des Wortlautes des § 2 Abs. 2 InvZulG 2010 ist es für die Förderfähigkeit erforderlich, dass das hergestellte Gebäude in bautechnischer Sicht neu ist<sup>5</sup>. Nach einem früheren Urteil des BFH<sup>6</sup> kann ein neues Gebäude auch durch Um- und Ausbauten und Modernisierungsmaßnahmen dann entstehen, wenn die eingefügten Teile dem Gebäude das Gepräge geben und dieses somit aus bautechnischer Hinsicht als neu anzusehen ist. Dies ist dann nach den geltenden Richtlinien der Fall, wenn verbrauchte Teile ersetzt werden, die sich auf die Nutzungsdauer des Gebäudes auswirken. Dies können die Fundamente, Geschossdecken, die Dachkonstruktion oder aber auch die Fundamente sein. Nach einem Schreiben des BMF zum InvZulG 2007 hinsichtlich der Gewährung von einer Investitionszulage nach dem InvZulG<sup>7</sup> genügt es für die Investitionszulage nicht, wenn sich durch die Umbau-, Ausbau- und Modernisierungsarbeiten die Zweckbestimmung des Gebäudes ändert. Aber auch wenn der Anspruchsberechtigte aufgrund der Höhe des Bauaufwandes nach Abs. 5 R 7.3 EStR 2005 von der Herstellung eines anderen Gebäudes ausgehen könnte. Auch wenn handelsrechtlich durch die Änderung der Zweckbestimmung es zur Herstellung eines neuen Vermögensgegenstandes kommen würde (§ 255 Abs. 2 S. 1 HGB). Diese Feststellung entscheidet lediglich darüber, ob es sich bei dem Aufwand um sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand oder um Herstellungskosten handelt. Es wird damit nicht festgestellt, ob dem Gebäude ein anderes bautechnisches Gepräge gegeben wird.

### » 3. Fazit



Das BFH sieht die Voraussetzung für das Kellergeschoss erfüllt, da es die Investitionen in dem Zeitpunkt für abgeschlossen ansieht, in dem Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt worden sind (§ 2 Abs. 4 S. 6 InvZulG). Demnach ist das Betriebsgebäude (-teil) her- bzw. fertiggestellt<sup>8</sup>, wenn die wesentlichen Bauarbeiten abgeschlossen sind und das Gebäude dem Betrieb zur Verfügung steht. Nach den ertragssteuerlichen Grundsätzen kann eine Gebäude in ebenso viele Wirtschaftsgüter aufgeteilt werden, wie einzelne Gebäudeteile in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen stehen. Wenn ein baulich einheitliches Gebäude nach den genannten Grundsätzen aus verschiedenen selbständigen Wirtschaftsgütern besteht, so ist jedes Wirtschaftsgut auf den Aspekt der zeitlichen Fertigstellung einzeln zu würdigen. Handelt es sich hingegen um die Herstellung eines einzigen einheitlichen Wirtschaftsguts, dann ist das Gebäude insgesamt noch nicht fertiggestellt, wenn bei einer einheitlichen Baumaßnahme nur eines von mehreren Geschossen fertig gestellt ist. Nach Auffassung des BFH ist bei dem streitigen Werkstattgebäude von zwei Gebäudeteilen auszugehen, die dann im Hinblick auf die fristgerechte Herstellung gesondert zu würdigen sind. Abschließend konnte der BFH aufgrund der vom FG getroffenen Feststellung nicht abschließend beurteilen, ob die Herstellung des Kellergeschosses fertiggestellt wurde und somit förderfähig ist. Zwar hat der Bauleiter (Ingenieur) gegenüber der Baubehörde die Teilfertigstellung des Kellergeschosses bestätigt, so wurde vom FG lediglich festgestellt, dass der Kläger „unstreitig den Kellerraum bis zum 31.12.2004 unvollständig errichtet habe. So hat das FG in einem neuen Verfahren festzustellen, ob das Kellergeschoss fristgerecht erstellt wurde. Sollte dies der Fall sein, so muss geprüft werden, ob es im Streitfall tatsächlich zu einer rechtlich relevanten Änderung der Nutzungskonzeption gekommen ist. Das FG wird im zweiten Rechtsgang vorab Feststellungen zum Betrieb des Sohnes (Beginn des Geschäftsbetriebs) zu treffen haben. Infolge dessen wird zu prüfen bzw. zu würdigen sein, ob die zwischen dem Kläger und seinem Sohn getroffenen Abmachungen zureichende Anhaltspunkte für eine tatsächlich geänderte Nutzungskonzeption ergeben. ■

3) BFH-Urteil v. 28.06.1977, AZ: VIII R 115/73, BFHE 122,512

4) BFH-Urteil v. 13.01.1972, AZ: IV R 180/67, BFHE 104, 489

5) BFH-Urteil v. 31.03.1992, AZ: IX R 175/87, BFHE 168, 109

6) BFH-Urteil v. 31.03.1992, AZ: IX R 175/87, BFHE 168, 109

7) vgl. Kommentierung zum InvZulG 2010, G.Brüggen und C.Geiert

8) Vgl. § 9a EStDV

### Dipl.-Kfm. Rüdiger Apel

mmmy nulpote veliquam, senim iusto do od minisci et, vudo etummy nis at iure faccum inis do etummy nis at iure faccum inis nulpotem quisit ver iuscinc ipsustie