
Datum: 20.01.2004
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 16. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 16 K 5157/98 Inv
ECLI: ECLI:DE:FGD:2004:0120.16K5157.98INV.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

G r ü n d e

1

Die Beteiligten streiten um die Aufhebung eines Investitionszulagebescheids.

2

Die Eheleute B und C A waren bis zum 31.3.1987 zu gleichen Anteilen Alleingesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), die ihre Grundstücke und Gebäude im Rahmen einer Betriebsaufspaltung an die A Maschinenbau GmbH in Kleve (nachfolgend auch abgekürzt: GmbH) verpachtet hatte. Die GbR hielt das Stammkapital der GmbH, einer weltweit renommierten Spezialfirma für den Bau von Hochleistungsverpackungsmaschinen, zu 100 %. Im Zuge einer Änderung der Gesellschaftsverhältnisse gründeten die Eheleute A mit Vertrag vom 19.3.1987 die A Verwaltungs GmbH und die A GmbH & Co KG (die Klägerin, nachfolgend auch abgekürzt: KG), deren Komplementärin ohne Einlage die A Verwaltungs GmbH und deren Kommanditisten die beiden Eheleute mit jeweils 50.000,-- DM Einlage wurden. Nachdem der Beklagte im Hinblick auf eine voraussichtliche Beendigung der Betriebsaufspaltung die Möglichkeit eines gewinneutralen Eigentumsübergangs von der GbR auf die KG verbindlich bejaht hatte, übertrugen die Eheleute ihre Anteile an der Betriebs-GmbH und die verpachteten Grundstücke und Gebäude erfolgsneutral auf die neugegründete KG, die zunächst - wie zuvor die GbR - mit der GmbH durch Betriebsaufspaltung verbunden blieb. Mit Beteiligungsvertrag vom 14.5.1987 veräußerte die KG daraufhin mit Wirkung ab 1.5.1987 50% der Geschäftsanteile der GmbH an die D Maschinenbau GmbH, eine Tochtergesellschaft der D Werke AG. Die Eheleute blieben zunächst Geschäftsführer der GmbH, die D-Gruppe stellte einen weiteren Geschäftsführer. Wegen der Einzelheiten der

3

Beteiligungsvereinbarungen wird auf den Beteiligungsvertrag vom 14.5.1987 nebst Anlagen (u.a. Neufassung des Gesellschaftsvertrags der A Maschinenbau GmbH, Geschäftsordnung für die Geschäftsführung der A Maschinenbau GmbH) und die nachfolgenden Urteilsgründe verwiesen.

Die GbR und in der Endphase die KG, die Klägerin, tätigten im Zusammenhang mit einer Betriebsverlagerung der GmbH umfangreiche Investitionen, für die sie in den Jahren 1985-1989 Investitionszulagen von insgesamt 1.787.973,-- DM und zusätzlich Investitionszuschüsse des Landes Nordrhein-Westfalen von insgesamt 2.046.000,-- DM erhielten. Unter anderem wurde der GbR mit Bescheid vom 6.7.1988 für das Kalenderjahr 1987 eine Investitionszulage in Höhe von 4.725,-- DM und der Klägerin mit Bescheid vom 31.10.1989 für das Wirtschaftsjahr 1987/1988 eine Investitionzulage in Höhe von 694.331,-- DM zugesprochen. Im Streitfall geht es nur um den letztgenannten Bescheid, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand. Im Anschluß an eine unter anderem bei der Klägerin durchgeführten Großbetriebsprüfung (Prüfungsbericht vom 12.1.1995) vertrat der Beklagte die Auffassung, daß wegen Beendigung der Betriebsaufspaltung (durch Verminderung des Beteiligungsanteils der Klägerin an der Betriebsgesellschaft auf 50 %) die dreijährige Verbleibensvoraussetzung des § 5 Abs. 6 Nr. 1b Investitionszulagengesetz 1986 (InvZulG 1986) hinsichtlich der Wirtschaftsgüter, für die die vorgenannten Investitionszulagen gewährt worden waren, nicht mehr erfüllt sei. Jeweils mit Bescheid vom 26.4.1996 forderte der Beklagte daraufhin die vorgenannten Investitionszulagen zuzüglich Zinsen zurück. Die Klägerin hat gegen den sie betreffenden Rückforderungsbescheid fristgerecht Einspruch eingelegt, den der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 10.7.1998 als unbegründet zurückgewiesen hat. Auf die Gründe der Einspruchsentscheidung wird Bezug genommen.

Dagegen richtet sich die Klage, zu deren Begründung die Klägerin auf den Fortbestand der Betriebsaufspaltung zwischen ihr und der GmbH vermittels faktischer Beherrschung durch die Eheleute A rekurriert. Die Klägerin geht dabei davon aus, daß für die Wahrung der Verbleibensvoraussetzung des § 5 Abs. 6 Nr. 1b InvZulG 1986 eine faktische Beherrschung genüge. Des weiteren hält es die Klägerin aus Vertrauensgründen für rechtswidrig, daß der Beklagte von dem Vorbehalt der Nachprüfung im aufgehobenen Bescheid Gebrauch gemacht hat. Wegen der Einzelheiten der Klagebegründung wird auf die Schriftsätze der Klägerin vom 20.10.1998 und 9.1.2004 sowie auf das Erörterungsprotokoll vom 18.12.2003 Bezug genommen.

Die Klägerin beantragt,

den Investitionszulagenaufhebungsbescheid vom 26.4.1996 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.7.1998 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er verneint eine faktische Beherrschung und jeden Grund, von dem Vorbehalt der Nachprüfung im aufgehobenen Bescheid keinen Gebrauch machen zu dürfen.

Wegen aller weiteren Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf die nachfolgenden Urteilsgründe und die dort angeführten Unterlagen verwiesen.

Die Klage ist unbegründet.

Sie führt unter keinem der geltend gemachten Klagegründe zum Erfolg. Zum einen hat die Klägerin, die KG, durch den Verkauf von 50 % der GmbH-Anteile an die D-Gruppe die zwischen ihr und der GmbH bestehende Betriebsaufspaltung beendet und damit bewirkt, daß auch die für eine abschließende Gewährung der Investitionszulage innerhalb des Dreijahreszeitraums nach § 5 Abs. 6 Nr. 1b InvZulG 1986 notwendige sog. Verbleibensvoraussetzung nicht erfüllt wurde. Das läßt sich auch unter dem Aspekt der faktischen Beherrschung nicht heilen. Zum anderen war der Beklagte entgegen der Sichtweise der Klägerin weder aus verfahrensrechtlichen Gründen noch unter Billigkeitserwägungen daran gehindert, von dem Vorbehalt der Nachprüfung im geänderten Investitionszulagebescheid vom 31.10.1989 Gebrauch zu machen und diesen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

1. Nach § 5 Abs. 6 Nr. 1b InvZulG 1986 erlischt der Anspruch auf Investitionszulage mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn Gebäude, deren Herstellungskosten bei der Bemessung der Investitionszulage berücksichtigt worden sind, nicht mindestens drei Jahre nach ihrer Herstellung "vom Steuerpflichtigen ausschließlich zu eigenbetrieblichen Zwecken" verwendet werden. Eine insoweit gleichlautende Regelung enthielt zB auch § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvZulG 1979, so daß die dazu ergangene Rechtsprechung auch für das InvZulG 1986 Gültigkeit hat. Entsprechend dem Gesetzeswortlaut sind unter der Geltung dieser Rechtsnormen nach ständiger Rechtsprechung (vgl. zB Beschluß des Bundesfinanzhofs - BFH- vom 26.3.1993 III S 42/92, Bundessteuerblatt -BStBl- II 1993, 723, m.w.H.) und Verwaltungspraxis sowohl die Veräußerung als auch die Nutzungsüberlassung von begünstigten Wirtschaftsgütern an "Dritte" grundsätzlich zulagenschädlich. Eine Ausnahme wird in Fällen der Betriebsaufspaltung zugelassen, weil nach der "Rechtsnatur der Betriebsaufspaltung die Funktionen eines normalerweise einheitlichen Betriebes bei ihr auf zwei Rechtsträger und damit zwei Betriebe aufgeteilt sind" (BFH-Urteil vom 20.5.1988 III R 86/83, BStBl II 1988, 739). Nachdem der BFH mit Beschluß des Großen Senats vom 8.11.1971 GrS 2/71 (BStBl II 1972, 63) die bis dahin bestehende Rechtsauffassung, daß eine Betriebsaufspaltung sowohl Personen- als auch Beteiligungsidentität beim Besitz- und Betriebsunternehmen erfordere, zugunsten der sog. Personengruppentheorie aufgegeben hat, ist nunmehr eine personelle Verflechtung zu bejahen, wenn eine oder mehrere Personen als geschlossene Personengruppe sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen in der Weise beherrschen, daß sie in der Lage sind, in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen. Die Tragweite dieser Beherrschungsmöglichkeit hat der BFH zwischenzeitlich unter anderem - was die formellen Beteiligungsverhältnisse betrifft - dahin beschrieben, es sei erforderlich und genüge grundsätzlich, daß die das Besitzunternehmen beherrschende Gruppe über die Mehrheit der Anteile und damit der Stimmrechte in der Kapitalgesellschaft verfügen könne (vgl. BFH-Urteile vom 28.11.1979 I R 141/75, BStBl II 1980, 162; vom 16.6.1982 I R 118/80, BStBl II 1982, 662, 664; vom 27.2.1991 XI R 25/88, Sammlung der amtlich nicht veröffentlichten BFH-Entscheidungen -BFH/NV- 1991, 454; vom 29.1.1997 XI R 23/96, BStBl II 1997, 437; vom 15.10.1998 IV R 20/98, BStBl II 1999, 445; vom 15.3.2000 VIII R 82/98, BStBl II 2002, 774; BFH-Beschlüsse vom 28.5.1991 IV B 28/90, BStBl II 1991, 801; vom 26.2.1998 III B 170/94, BFH/NV 1998, 1258; vom 23.1.2003 IX B 117/01, BFH/NV 2002, 777).

Nach dieser Rechtsprechung ergibt sich im Streitfall für die Zeit nach Eintritt der D Maschinenbau GmbH in die A Maschinenbau GmbH aus den formellen gesellschaftsvertraglichen Beteiligungsverhältnissen keine für eine Betriebsaufspaltung hinreichende personelle Verflechtung zwischen den beiden hier in Betracht kommenden Gesellschaften (also der Klägerin, der A GmbH & Co KG, und der A Maschinenbau GmbH);

denn die Eheleute A waren ab dem 1.5.1987 an der A Maschinenbau GmbH über die A GmbH & Co KG nur zusammen zu 50 % beteiligt und hatten damit keine ausreichende gesellschaftsrechtliche Beteiligungsmehrheit. Auch der Umstand, daß die Eheleute A in der A Maschinenbau GmbH neben einem von der D-Gruppe gestellten Geschäftsführer weiterhin Geschäftsführer geblieben waren und, wie behauptet, ihre Geschäftspolitik ohne Widerstand realisieren konnten, reicht nicht aus, die für eine Betriebsaufspaltung notwendige personelle Verflechtung aufrechtzuerhalten. Denn die prägende Tätigkeit eines Geschäftsführers, auch wenn er zugleich Gesellschafter ist, bezieht sich nur auf die Geschäftsführung der GmbH, nicht aber auf die Ausübung der Gesellschaftsverhältnisse (BFH-Urteile vom 26.7.1984 IV R 11/81, BStBl II 1984, 714, 716; vom 26.10.1988 I R 228/84, BStBl II 1989, 155, 157; vom 27.2.1991 XI R 25/88, BFH/NV 1991, 454). Wenn die Klägerin aus der Geschäftsführertätigkeit der Eheleute A eine sog. faktische Beherrschung der GmbH herleitet, so geht sie auch damit - ungeachtet aller zB in der aktenkundigen Tätigkeitsaufzählung "Dokumentation zur faktischen Beherrschung der A Maschinenbau GmbH durch die Eheleute A" beschriebenen Geschäftsführungsaktivitäten - fehl.

Zwar ist die faktische Beherrschung als Grundlage einer Betriebsaufspaltung eine in der Rechtsprechung anerkannte, wenn auch sehr restriktiv zu handhabende Ausnahme von der grundsätzlichen Notwendigkeit einer formellen gesellschaftsrechtlichen Mehrheitsbeteiligung. Sie genügt nach inzwischen gefestigter Rechtsprechung im Investitionszulagerecht jedoch grundsätzlich nicht, um eine Ausnahme von den strengen gesetzlichen Verbleibens- und Verwendungsvoraussetzungen des § 5 Abs. 6 Nr. 1b InvZulG 1986 (§ 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvZulG 1979) zu rechtfertigen (BFH-Beschluß vom 26.3.1993 II S 42/92, BStBl II 1993, 723; BFH-Urteil vom 16.9.1994 III R 45/92, BStBl II 1995, 75; neuestens allerdings einschränkend - faktische Beherrschung ausnahmsweise auch für das Zulagenrecht ausreichend - BFH-Beschluß vom 9.8.2002 III B 34/02, BFH/NV 2002, 1616; vgl. auch BFH-Urteil vom 20.3.2003 III R 50/96, BStBl II 2003, 613). Es kann hier dahingestellt bleiben, ob im Streitfall die Investitionszulage auch bei bloßer faktischer Beherrschung gewährt werden könnte und ob die insoweit von der Finanzverwaltung für vor dem 1.11.1993 verpachtete Wirtschaftsgüter gewährte Übergangsfrist (Schreiben des Bundesministers für Finanzen vom 20.9.1993, BStBl I 1993, 803) auch von den Gerichten zu beachten ist und hier durchgreift. Denn eine faktische Beherrschung kommt im Streitfall aus den nachfolgenden weiteren Urteilserwägungen ohnehin nicht zum Zuge. 16

1. Die Auffassung der Klägerin, daß auch nach Veräußerung von 50 % der GmbH-Anteile die Eheleute A aufgrund weitreichender Geschäftsführungsbefugnisse die GmbH faktisch beherrscht hätten und deshalb die Betriebsaufspaltung zwischen KG und GmbH fortbestanden habe, verkennt zunächst den wirtschaftlichen Hintergrund der Beteiligungstransaktion, die eine stufenweise Unternehmensnachfolge und Einflußnahme der Erwerberin auf das Unternehmensgeschehen beinhaltete. Da die Eheleute A tüchtige Unternehmer waren, die die GmbH erfolgreich aufgebaut hatten, akzeptierte die D-Gruppe im eigenen wirtschaftlichen Interesse für eine Übergangszeit - bis zur Erreichung von Altersgrenzen und bis zu dem durch die vereinbarte Ankaufsoption gesicherten Mehrheitserwerb der Anteile (§ 12 Beteiligungsvertrag) - die Eheleute als kompetente Geschäftsführer der GmbH. Zugleich standen die Eheleute A aber nunmehr gleichsam unter Kuratel der D-Gruppe, die sich als Unternehmensnachfolgerin der Möglichkeit zur Überwachung und zum korrigierenden Eingriff in die Gesamtgeschäftsführung ihres erworbenen Unternehmens keineswegs begab. Die Eheleute A sollten in ihrer neuen Funktion als (Mit-)Geschäftsführer - wie es dem selbstverständlichen wirtschaftlichen Interesse der D-Gruppe als der künftigen Mehrheitsinhaberin der GmbH entsprach - weder 17

allzuständig noch allein beherrschend sein, und das waren sie nach den Vereinbarungen in Wirklichkeit auch nicht.

- a. Bei realitätsnaheem Verständnis der Vorgänge war der von der D-Gruppe gestellte dritte Geschäftsführer F nicht nur der Leiter seines eigenen Geschäftsdezernats, sondern auch gleichsam Kontrollorgan der D-Gruppe zur Überwachung der beiden anderen Geschäftsführer. So und nicht anders sind die Bestimmungen im Beteiligungsvertrag vom 14.5.1987 nebst Anlagen zu verstehen. Die Eheleute A trugen danach "in erster Linie" "die geschäftliche Verantwortung für das laufende Geschäft" (§ 11 Abs. 4 Beteiligungsvertrag) und waren befugt, die Gesellschaft gemeinsam zu vertreten (§ 7 Gesellschaftsvertrag). Diese Regelung, die zweifelsfrei keine einseitige Eingriffsbefugnis der Eheleute A in das Geschäftsführungsdezernat des F begründete, bestätigt einerseits das Vertrauen der Unternehmensnachfolgerin in die Fähigkeiten der bis dahin mittelbar über die KG beteiligten früheren Alleininhaber der GmbH. Demgegenüber standen aber andererseits Bestimmungen, die die Befugnisse der Eheleute A beschränkten und die Kontrolle durch die D-Gruppe gewährleisteten. So unterlagen nach § 2 Abs. 2 der Geschäftsordnung für die Geschäftsführung der A Maschinenbau GmbH (Geschäftsordnung) alle grundsätzlichen und wichtigen Geschäftsvorfälle von vornherein der gemeinsamen Zuständigkeit der Geschäftsführer. Darüber hinaus bestimmte § 2 Abs. 1 Geschäftsordnung, daß die "Geschäftsführer...für die gesamte Geschäftsführung gemeinschaftlich die Verantwortung" tragen, und Abs. 2 der Vorschrift, daß die "Geschäftsführung...unabhängig von der Zuständigkeit des einzelnen Geschäftsführers in den Fällen gemeinsam beraten und beschließen" sollte, "in den ein Geschäftsführer dies wünscht". Diese Regelungen ebenso wie die weiteren Anordnungen über die gegenseitigen Informationsverpflichtungen der Geschäftsführer (§ 2 Abs. 4, § 3 Geschäftsordnung) dienten unter anderem der Kontrolle durch den von der D Gruppe gestellten dritten Geschäftsführer und seinem eventuellen korrigierenden Eingriff in die Gesamtgeschäftsführung. Wenn die Geschäftsführung der Eheleute A nach den Darlegungen der Klägerin - wie unter anderem in der "Dokumentation der faktischen Beherrschung der A Maschinenbau GmbH durch die Eheleute A" niedergeschrieben - widerspruchsfrei ablief, so beweist dies nur die Qualität der Arbeit, nicht aber eine sog. faktische Beherrschung. Gute Arbeit, Wissen und Tüchtigkeit der Geschäftsführung reichen nach der einschlägigen Rechtsprechung - wie schon ausgeführt - für eine "faktische Beherrschung" der Betriebs-GmbH durch die Besitzgesellschaft bekanntlich nicht aus. "Faktische Beherrschung" ist nicht gleichzusetzen mit "widerspruchsfreier Geschäftsführung". Im übrigen reicht, soweit sich die Klägerin - wie entsprechend bereits im früheren Vollziehungsaussetzungsverfahren vor dem Senat argumentiert wurde (16 V 1577/97 A(Inv)) - auf die fachliche Kompetenz der Eheleute A beruft, diese für die Annahme einer "faktischen Herrschaft" offensichtlich schon deshalb nicht aus, weil selbstverständlich auch dem von der D-Gruppe gestellten Geschäftsführer eine hinreichende fachliche Kompetenz nicht abgesprochen werden kann. Letztlich braucht alledem aber, wie nachfolgend unter Buchst. b) erläutert wird, schon deshalb nicht weiter nachgegangen zu werden, weil auch der beschränkte Umfang der Geschäftsführungszuständigkeit der Eheleute A die Annahme einer faktischen Beherrschung ausschließt.
- a. Der Geschäftsbereich der Eheleute A beschränkte sich laut aktenkundigem "Organigramm A Maschinenbau GmbH" auf die "Geschäftsführung Technik/Vertrieb" (BA) und die "Geschäftsführung Vertrieb/Personal" (CA), während der Geschäftsbereich "Rechnungs- und Finanzwesen einschließlich EDV und Einkauf/Magazin" dem von der D-Gruppe gestellten dritten Geschäftsführer F oblag. Die in dieser unstrittigen Dezernatsverteilung dokumentierte Beschränkung der Geschäftsführung der Eheleute A auf

einen Teilbereich der Unternehmensführung läßt die nachdrückliche Behauptungen der Klägerin, die Eheleute A hätten die GmbH "faktisch beherrscht", von vornherein als verfehlt erscheinen. Denn eine bloße Teilgeschäftsführung kann niemals eine "faktische Beherrschung" im Sinne der vorgenannten BFH-Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung begründen. Die eine Betriebsaufspaltung ausnahmsweise begründende faktische Beherrschung muß sich auf das gesamte (zumindest das gesamte laufende) Unternehmensgeschäft beziehen und darf sich nicht nur auf das eigene Dezernat beschränken. Daß die Eheleute A neben ihrem eigenen auch das Dezernat F "beherrscht" hätten, dort allein schalten und walten konnten, wird selbst von der Klägerin nicht behauptet, und es wäre auch absurd, so etwas anzunehmen. Damit erscheinen die Ausführungen der Klägerin zur Fortdauer der Betriebsaufspaltung wegen faktischer Beherrschung nicht nur unbegründet, sondern sogar unschlüssig. Da die Eheleute A nicht allein Geschäftsführer waren, geht schon aus diesem Grund der wiederholte Hinweis der Klägerin auf das zur Bekräftigung ihres Klagebegehrens herangezogene BFH-Urteil vom 1.7.2003 VIII R 24/01 (BStBl II 2003, 757), wo im konkreten Streitfall die besondere Bedeutung eines Alleingeschäftsführers einer GbR betont wurde, völlig fehl.

1. Auch die seinerzeit im gerichtlichen Verfahren über den Antrag auf Vollziehungsaussetzung und zugleich zum Klageanspruch vorgetragenen zusätzlichen Erwägungen der Klägerin vermögen an der vorstehenden Beurteilung nichts zu ändern. 20

Soweit eine fortdauernde Betriebsaufspaltung darauf gestützt wurde, daß ohne Zustimmung der Eheleute A die bestehenden Grundstückspacht mit der A GmbH & Co KG auch nach Eintritt der D Maschinenbau GmbH in die A Maschinenbau GmbH nicht geändert werden konnte (Seite 11 ff. der Antragsbegründung vom 11.3.1997), blieb außer acht, daß eine solche Einschränkung nach der in Bezug genommenen Rechtsprechung der Annahme einer Betriebsaufspaltung gerade dann nicht entgegensteht, wenn im übrigen Mehrheitsverhältnisse herrschen (BFH-Urteile vom 26.1.1989 IV R 151/86, BStBl II 1989, 455; vom 21.8.1996 X R 25/93, BStBl II 1997, 44). Eine solche Einschränkung verhindert zwar keine Betriebsaufspaltung, begründet sie aber nicht. Des weiteren gehen die Hinweise auf die Rechtslage nach dem InvZulG 1982 und die dazu ergangene Rechtsprechung (Seite 2 der Antragsbegründung vom 30.1.1998) gleichfalls fehl, weil insoweit nach dem Gesetzeswortlaut eine vom InvZulG 1986 abweichende gesetzliche Tatbestandslage bestand. Die Anwendung der Begünstigungsvorschriften des InvZulG 1986 richtet sich nach ihrem gesetzlichen Tatbestand und kann nicht allein mit dem Hinweis auf die Erfüllung einzelner Gesetzeszwecke (der Schaffung von Arbeitsplätzen, der fortbestehenden besonderen volkswirtschaftlichen Förderungswürdigkeit, u.a.) gerechtfertigt werden. Auch wenn - wie ersichtlich zutreffend dargelegt worden ist (Seite 4 der Antragsbegründung vom 13.5.1997) - weder eine Fehlverwendung der Mittel in volkswirtschaftlicher Hinsicht noch gar ein Mißbrauchsfall vorgelegen hatte, bleibt es dabei, daß nach Ende der Betriebsaufspaltung im Streitfall eine tatbestandsgemäße Verwendung der begünstigten Wirtschaftsgüter "ausschließlich zu eigenbetrieblichen Zwecken" (§ 5 Abs. 6 Nr. 1b InvZulG 1986) unterblieb. 21

1. Was den zweiten Hauptpunkt der Klagebegründung - die beantragte restriktive Auslegung 22 des § 164 Abgabenordnung (AO) sowie Treu und Glauben - betrifft, so stand der aufgehobene Investitionszulagebescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) und durfte grundsätzlich (außer wenn eine bindende Zusage vorgelegen hätte) jederzeit zur Beseitigung von Rechtsfehlern, zur Anpassung an eine geänderte Sachverhaltswürdigung und insbesondere auch aufgrund von Tatsachen geändert werden, die dem Finanzamt bereits bei Erlaß des Bescheides bekannt waren; das alles gilt auch für die Investitionszulage

(zu alledem zB BFH- Urteile/Beschlüsse vom 19.1.1994 XI R 72/90, Sammlung der amtlich nicht veröffentlichten BFH-Entscheidungen -BFH/NV- 1994, 591; vom 20.12.1994 V B 3/94, BFH/NV 1995, 946; vom 5.12.1996 III B 4/95, BFH/NV 1997, 617; vom 14.8.1997 III B 58/97, BFH/NV 1998, 83; vom 5.9.2000 IX R 33/97, BStBl II 2000, 676; vom 26.11.2001 V B 88/00, BFH/NV 2002, 551; vom 13.6.2002 III B 22/02, BFH/NV 2002, 1421; vom 27.8.2002 IX B 95/02, Rechtsprechungsdatei Juris; vom 28.8.2002 V B 71/02, BFH/NV 2003, 4; vom 5.6.2003 III R 26/00, BFH/NV 2003, 1529; Finanzgericht Köln, Urteil vom 7.5.2003 2 K 2587/02, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG- 2003, 1174). Der im Erörterungsprotokoll vom 18.12.2003 niedergelegte Standpunkt der Klägerin (ihrer fachkundigen Prozeßvertreter), das Gesetz bedürfe verfassungsrechtlich einer inhaltlichen Reduktion, weil die Durchführung von Investitionen bei unbeschränkter Änderungsmöglichkeit aufgrund eines Vorbehalts der Nachprüfung unzumutbar beeinträchtigt werden könne, geht fehl: der Vorbehalt der Nachprüfung dient der Abgaben- und Zulagengerechtigkeit und nicht einer rechtswidrigen Begünstigung. Wenn die Klägerin an vorgenannter Stelle ohne Substantiierung zudem meint, daß das Finanzamt trotz eines Vorbehalts der Nachprüfung an die rechtliche Beurteilung eines bekannten Sachverhalts gebunden sei, so läßt sie die oben angeführte zutreffende gegenteilige Rechtsprechung des BFH, von der abzuweichen kein Anlaß besteht, völlig außer acht. Sollte die Klägerin darüber hinaus der Auffassung sein, der Beklagte (das Finanzamt) habe bei der antragsgemäßen vorläufigen Bewilligung der Investitionszulage mit dem ausdrücklichen Vorbehalt der Nachprüfung zugleich zum Ausdruck gebracht, daß er von diesem Vorbehalt und der gesetzlichen Änderungsmöglichkeit des § 164 AO keinen Gebrauch machen werde, so wäre dies nicht nachvollziehbar. Die Beteiligten hatten schon seit etwa Dezember 1986 bis zur verbindlichen Auskunft des Finanzamts vom 11.3.1987 die Beendigung der Betriebsaufspaltung und die Möglichkeit einer gewinnneutralen Übertragung der verpachteten Wirtschaftsgüter von der GbR auf die KG als Rechtsnachfolgerin nachdrücklich in Erwägung gezogen. Wenn dabei die Frage nach der Auswirkung bei der Investitionszulage außer Diskussion blieb, so betrifft dies beide Beteiligte (die Eheleute A waren steuerlich fachkundig vertreten und mußten sich vorrangig im eigenen Interesse Gedanken über die steuerliche Beurteilung ihrer Maßnahmen machen). Da die Klägerin selbst eine fortdauernde Betriebsaufspaltung bejaht hat, erscheint ihr Vorwurf, der Beklagte habe dies von vornherein nicht hinnehmen und ihrem Investitionszulageantrag nicht entsprechen dürfen, unter Vertrauensschutzgesichtspunkten unverständlich. Dem Beklagten kann unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben auch nicht vorgeworfen werden, er habe die möglichen Auswirkungen der Gewährung einer Investitionszulage auf die Höhe des Investitionszuschusses, den das Land Nordrhein-Westfalen (NW) gewährte, unbeachtet gelassen. Dafür besteht - unabhängig davon, ob der zuletzt aus Billigkeitsgründen nicht zurückgeforderte Investitionszuschuß ohne Investitionszulage überhaupt gewährt worden wäre - schon deshalb kein Anlaß, weil der im Rahmen regionaler Wirtschaftsförderung bewilligte Investitionszuschuß des Landes NW weder materiellrechtlich noch zuständigkeitsmäßig in die Kompetenz des Beklagten fiel.

Über den noch nicht beschiedenen Antrag auf Gewährung der Investitionszulage aus Billigkeitsgründen hat der Senat nicht zu befinden. 23

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung. Für eine Zulassung der Revision besteht kein Anlaß. 24

