

Teil 2
Investitionszulagengesetz 2010
Kommentierung und Handbuch

von
G. Brüggem und C. Geiert

§ 4 Investitionszeitraum

(1) Investitionen sind begünstigt, wenn sie zu einem Erstinvestitionsvorhaben im Sinne des § 2 Abs. 3 gehören, mit dem der Anspruchsberechtigte entweder

- 1. vor dem 1. Januar 2010,**
- 2. nach dem 31. Dezember 2009 und vor dem 1. Januar 2011,**
- 3. nach dem 31. Dezember 2010 und vor dem 1. Januar 2012,**
- 4. nach dem 31. Dezember 2011 und vor dem 1. Januar 2013 oder**
- 5. nach dem 31. Dezember 2012 und vor dem 1. Januar 2014**

begonnen hat und die einzelne begünstigte Investition nach dem 31. Dezember 2009 und vor dem 1. Januar 2014 abgeschlossen wird oder nach dem 31. Dezember 2013 abgeschlossen wird, soweit vor dem 1. Januar 2014 Teilerstellungskosten entstanden oder im Fall der Anschaffung Teillieferungen erfolgt sind.

(2) Ein Erstinvestitionsvorhaben ist begonnen, wenn mit der ersten hierzu gehörenden Einzelinvestition begonnen worden ist. Außer in den Fällen des § 2 Abs. 3 Nr. 5 ist der Grundstückserwerb nicht als Investitionsbeginn anzusehen. Die Investition ist in dem Zeitpunkt begonnen, in dem das Wirtschaftsgut bestellt oder mit seiner Herstellung begonnen worden ist. Gebäude gelten in dem Zeitpunkt als bestellt, in dem über ihre Anschaffung ein rechtswirksam abgeschlossener obligatorischer Vertrag oder ein gleichstehender Rechtsakt vorliegt. Als Beginn der Herstellung gilt bei Gebäuden der Abschluss eines der Ausführung zuzurechnenden Lieferungs- oder Leistungsvertrages oder die Aufnahme von Bauarbeiten. Investitionen sind in dem Zeitpunkt abgeschlossen, in dem die Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt sind.

Zu § 4 Investitionszeitraum:

Zu Absatz 1:

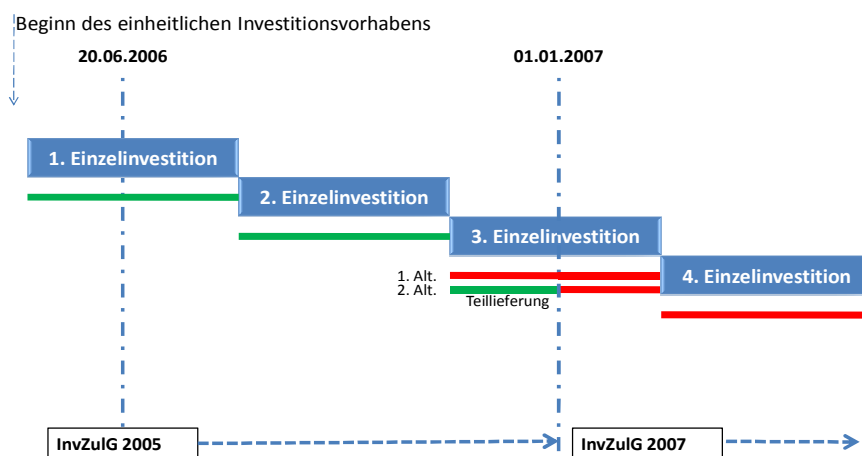
Investitionen, die zu einem Erstinvestitionsvorhaben gehören, mit dem der Anspruchsberechtigte nach dem 20. Juli 2006 und vor dem 1. Januar 2010 beginnt und die Investitionen nach dem 31. Dezember 2006 abgeschlossen werden, fallen unter das InvZulG 2007. Wird ein Erstinvestitionsvorhaben nach dem 20. Juli 2006 und vor dem 1. Januar 2010 begonnen und nach dem 31. Dezember 2009 abgeschlossen, sind die dazu gehörenden Einzelinvestitionen nach dem InvZulG 2007 begünstigt, die bis

.../3

zum 31. Dezember 2009 abgeschlossen werden. Soweit sie nach dem 31. Dezember 2009 abgeschlossen werden, sind die vor dem 1. Januar 2010 erfolgten Teillieferungen und entstandenen Teilerstellungskosten nach dem InvZulG 2007 begünstigt¹.

Das Erstinvestitionsvorhaben wurde begonnen, wenn mit der ersten hierzu gehörenden Einzelinvestition begonnen worden ist. Es ist beendet, wenn die letzte zum Vorhaben gehörende Einzelinvestition abgeschlossen ist. Bei der Bestimmung des Zeitpunkts, wann eine Investition begonnen und abgeschlossen wird, ist auf das einzelne Wirtschaftsgut abzustellen². Wurde das Erstinvestitionsvorhaben vor dem 21. Juli 2006 begonnen, dann sind die hierzu gehörenden Investitionen, die nach dem 31. Dezember 2006 abgeschlossen werden, nach dem InvZulG 2007 nicht begünstigt. Weil eine Förderung nach dem InvZulG 2005 ausscheidet, können solche Investitionen nicht gefördert werden (**Förderfalle 2006**).

Die Förderfalle



(sofern die Einzelinvestitionen Teilleistungen oder Teilerstellungskosten der Erstinvestition vor dem 20.06.2006 sind)

Etwas anderes gilt nur für Investitionen (**Ausnahme von der Förderfalle 2006**) und deren späteren Teilleistungen und Teilerstellungskosten, die zu einem Erstinvestiti-

¹ So BMF zum InvZulG 2007 vgl. Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, 119 f..

² BFH v. 14.07.1989 – BStBl. II 1989, S. 1024 BFHE 158, 273 = StRK InvZulG 1975 § 5 R.10 = HFR 1990, 110 und v. 07.11.2000 – BStBl. 2001 II S. 200. –BStBl. 2001 II S. 200 BFHE 193, 219 = BFH/NV 2001, S. 558-561 = FR 2001, S. 369-373 = DStRE 2001, S. 414-417 = BuW 2001, S. 323-325 = StRK InvZulG 1991 Rn. 35 = VersorgW 2001, S. 138-141 = HFR 2001, S. 594-596 = D-spezial 2001, Nr. 38, S. 7-8 = BB 2001, S. 1885-1888 = StEW 2001, S. 99-101 = BuW 2002, S. 296-297.

onsvorhaben gehören, mit dem der Anspruchsberechtigte vor dem 21. Juli 2006 begonnen hat und wenn die Europäische Kommission nach den Vorschriften des multisektoralen Regionalbeihilferahmens für große Investitionsvorhaben vom 13. Februar 2002³, geändert durch die Mitteilung der Kommission vom 1. November 2003⁴, eine Förderung nach dem InvZulG 2007 ausdrücklich genehmigt hat (**Multi-Rahmen-Genehmigung**). Die erforderliche Notifizierung des Erstinvestitionsvorhabens konnte nur vor Beginn der Maßnahme bei der Kommission angemeldet werden, also vor dem 21. Juli 2006. Eine nachträgliche Genehmigung für bereits erfolgte Investitionen und somit eine nachträgliche Schaffung der Voraussetzungen für die Ausnahmeregelung ist nicht möglich⁵.

Eine weitere Ausnahme von der Förderfalle 2006 gilt für Investitionen, deren Teilleistungen oder Teilerstellungskosten, die zu einem Erstinvestitionsvorhaben gehören, mit dem der Anspruchsberechtigte vor dem 21. Juli 2006 begonnen hat und der Anspruchsberechtigte für dieses Erstinvestitionsvorhaben einen Förderbescheid der zuständigen Bewilligungsbehörde für die Gewährung von Investitionszuschüssen im Rahmen der Gemeinschaftsaufgabe „Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur“ (GRW) vor dem 21. Juli 2006 erhalten hat (**GA-Förderbescheid**),

- der den Gesamtbetrag der Förderung aus öffentlichen Mitteln und
- die Höhe des GRW-Zuschusses unter Berücksichtigung einer erwarteten Investitionszulage auch nach dem InvZulG 2007 ausweist und
- eine Erhöhung des GRW-Zuschusses insoweit vorsieht, als eine Investitionszulage nach dem InvZulG 2007 nicht gewährt wird.

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Die Voraussetzungen sind insoweit dann nicht erfüllt, wenn der Förderbescheid nicht die Aussage enthält, dass die GRW-Behörde sich verpflichtet, zusätzliche Zuschüsse zu zahlen, wenn die Investitionszulage nicht in der geplanten Höhe festgesetzt wird. Enthält der Bescheid lediglich die nach EU-Recht unbedingt erforderliche Aussage, dass die GRW-Behörde nach Zufluss aller Beihilfen die Einhaltung des Beihilfemaximumsatzes überprüfen wird und bei Überschreitung eine Rückforderung der GRW-Mittel erfolgt, reicht dies nicht aus. Ist ein solcher Ausnahmetatbestand gegeben, darf aber die für das Erstinvestitionsvorhaben nach dem InvZulG 2007 gewährte Investitionszulage den Nettosubven-

³ ABl. EG Nr. C 70 S. 8.

⁴ ABl. EU Nr. C 263 S. 3.

⁵ Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, 123.

tionswert des zugesicherten Erhöhungsbetrags des GRW-Zuschusses nicht übersteigen. Der Nettosubventionswert ist nach Anhang I der Regionalleitlinien für staatliche Beihilfen mit regionaler Zielsetzung⁶ zu ermitteln⁷.

Die beiden Ausnahmetatbestände für einen vorgezogenen Investitionsbeginn sind nach Ansicht des BMF ausschließlich am Wortlaut des Gesetzes auszulegen. Dies habe seine Ursache darin, dass nach europäischem Beihilferecht von jeder Beihilferegelung eine Anreizwirkung für die Investoren ausgehen müsse. Die Anreizwirkung sei aber nur dann gegeben, wenn der Investor sich mit der Gewissheit über eine bestimmte Beihilfe für ein Investitionsvorhaben entscheide. Der Unternehmer müsse also vor Beginn der Investition genau die Höhe der zu erwartenden Beihilfe kennen. Für das InvZulG 2007 sei erst mit seiner Verkündung im Bundesgesetzblatt die Rechtssicherheit für die Förderung gegeben gewesen. Die für den Beginn des Investitionsvorhabens in § 3 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 2007 enthaltenen Ausnahmeregelungen betreffen daher auch nur solche Fälle, in denen der Investor vor Beginn des Vorhabens gewusst habe, wie hoch die zu erwartende Beihilfe sein werde⁸. Eine **analoge Anwendung der Ausnahmetatbestände** ist entgegen dieser Ansicht aber geboten, weil die Genehmigung des förderunschädlichen Maßnahmebeginns investitionszulagenrechtlich und beihilfenrechtlich dem Förderbeginn gleichstehen kann. Eine analoge Anwendung einer Rechtsnorm setzt eine Gesetzeslücke im Sinne einer planwidrigen Regelungslücke voraus⁹. 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 widerspricht¹⁰. 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 –

⁶ ABl. EG 1998 Nr. C 74 S. 9.

⁷ Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagen-gesetz (InvZulG) 2007, 124.

⁸ Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagen-gesetz (InvZulG) 2007, 124.

⁹ BFH-Urteil v. 24.05.1991 - III R 82/89 - BFH/NV 1992, 270.

¹⁰ BFH-Urteile v. 21.10.1997 - IX R 29/95 - BFHE 184, 466 = BStBl. II 1998, 142, unter Ziff. 3. a der Gründe BFHE 184, 466 = DStRE 1998, 168-170 = BFH/NV BFH/R 1998, S. 524-525 = DStZ 1998, S. 402-403 = HFR 1998, S. 368-369 = VIZ 1998, S. 351-352 = FR 1998, 621-622 = NZM 1998, 319-320 = StRK EStG 1975 § 21 Abs.2 R.92 = BuW 1998, 896-898; v. 14.10.1998 - X R 56/96 - BFHE 187, 239 - BStBl. II 1999, 89, unter Ziff. II. c der Gründe = BFHE 187, 239 = FR 1999, 96-97 = DStRE 1999, 53-54 = NZM 1999, 136-137 = In-formation StW 1999, 123 = ZfIR 1999, 143-144 = DStZ 1999, 268-269 = BFH/NV BFH/R 1999, 550-551 = HFR 1999, 266 DWW 1999, 129-130 = ErbBstg 1999, Nr 5-6, 129 = StRK EStG 1990 § 10h Rn. 1.

nicht als planwidrig unvollständig und ergänzungsbedürftig erweist¹¹. Unter Zugrundlegung dieser Maßstäbe liegt für solche Genehmigungen des vorzeitigen Maßnahmebeginns eine Regelungslücke vor, wenn diese die Anforderungen des Ausnahmetatbestands erfüllen.

Der **Entwurf des Investitionszulagengesetzes 2010** sah ähnlich wie das InvZulG 2007 eine Förderlückenregelung vor. Absatz 1 S. 2 des Entwurfs lautete:

„Für ein Erstinvestitionsvorhaben, mit dem der Anspruchsberechtigte vor dem ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Gesetzes] begonnen hat, gilt Satz 1 auch dann, wenn hierfür

- 1. eine Genehmigungsentscheidung der Kommission vor Festsetzung der Investitionszulage erteilt worden ist, in der auf die Möglichkeit der Förderung durch Investitionszulage auf Grund einer Nachfolgeregelung ausdrücklich hingewiesen wurde, oder*
- 2. ein Förderbescheid der zuständigen Bewilligungsbehörde für die Gewährung von Investitionszuschüssen im Rahmen der Gemeinschaftsaufgabe „Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur“ (GRW) vor dem ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Gesetzes] erteilt worden ist, der den Gesamtbetrag der Förderung aus öffentlichen Mitteln und die Höhe des GRW-Zuschusses unter Berücksichtigung einer erwarteten Investitionszulage aus einer Nachfolgeregelung“*

zum Investitionszulagengesetz 2007 festsetzt, sowie eine Erhöhung des GRW-Zuschusses insoweit vorsieht, als eine Investitionszulage nach diesem Gesetz nicht gewährt wird; in diesen Fällen darf die für das Erstinvestitionsvorhaben nach diesem Gesetz gewährte Investitionszulage den Nettosubventionswert des zugesicherten Erhöhungsbetrags des GRW-Zuschusses nicht übersteigen. Der Nettosubventionswert ist nach Anhang I der Leitlinien für staatliche Beihilfen mit regionaler Zielsetzung (ABl. EG Nr. C 74 S. 9), zuletzt geändert durch Mitteilung der Kommission vom 9. September 2000 (ABl. EG Nr. C 258 S. 5), in der jeweils geltenden Fassung zu ermitteln.“

In der Beschlussempfehlung des federführenden Ausschusses¹² wurde diese Regelung gestrichen (**Abschaffung der Förderlücke**). Dies wurde auf der Grundlage der Ende August 2008 in Kraft getretenen Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung

¹¹ vgl. BFH-Urteil v. 12.10.1999 - VIII R 21/97 - BFHE 190, 343 = BStBl. II 2000, 220, 221, m.w.N. = DStRE 2000, 299-301 = BB 2000, 545-548 = FR 2000, 384-387 = Information StW 2000, 252-253 = DB 2000, 552-554 = BFH/NV 2000, 634-636 = StRK EStG 1975 § 24 Nr. 1 R. 49 = HFR 2000, 353-355 = NJW-RR 2000, 913-915 = DStZ 2000, 454-456; ferner *Tipke/Kruse*, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, § 4 AO 1977 Tz. 345, m.umf.N..

¹² vgl. BT-Drs. 16/10886.

(AGFVO)¹³ der Europäischen Kommission erreichbar. Diese ermöglicht nicht nur Investitionsvorhaben, die nach der Verkündung des Gesetzes beginnen, zu fördern, sondern auch vor der Verkündung bereits begonnenen und über das Jahr 2009 hinaus andauernden Vorhaben zu begünstigen¹⁴. Auf den 10.12.2008, dem Tag der Verkündung des Gesetzes, kommt es anders als beim InvZulG 2007 nicht an. Dies hat folgenden beihilfenrechtlichen Hintergrund. Gemäß Artikel 8 Absatz 1 AGFVO müssen Beihilfen einen Anreizeffekt haben. KMU-Beihilfen gelten als Beihilfen mit Anreizeffekt, wenn der Beihilfeempfänger den Beihilfeantrag im betreffenden Mitgliedsstaat vor Beginn des Vorhabens oder der Tätigkeit gestellt hat. Beihilfen für Großunternehmen, die unter diese Verordnung fallen, gelten als Beihilfen mit Anreizeffekt, wenn die Voraussetzung von Artikel 8 Absatz 2 AGFVO erfüllt (Voraussetzungen für KMU) ist und der Mitgliedsstaat zudem vor der Bewilligung der betreffenden Einzelbeihilfe überprüft hat, dass der Beihilfeempfänger die Erfüllung eines oder mehrerer der in Artikel 8 Absatz 3 AGFVO genannten Kriterien in seinen Unterlagen nachgewiesen hat. Von diesen im Allgemeinen geltenden Voraussetzungen werden für steuerliche Beihilfen folgende Abweichungen zugelassen. Für steuerliche Maßnahmen gelten die genannten Anforderungen dann nicht, wenn

- bei der steuerlichen Maßnahme auf der Grundlage objektiver Kriterien ein Rechtsanspruch auf die Beihilfe besteht, ohne dass es einer zusätzlichen Ermessensentscheidung des Mitgliedstaats bedarf, und
- die steuerliche Maßnahme vor Beginn des geförderten Vorhabens oder der geförderten Tätigkeit eingeführt worden ist. Letzteres gilt nicht für steuerliche Nachfolgeregelungen.

Absatz 1 bestimmt die Begünstigungszeiträume, in denen der Anspruchsberechtigte die Erstinvestitionsvorhaben beginnen und die jeweilige Einzelinvestition abschließen muss.

Im Absatz 1 sind fünf verschiedene **Begünstigungszeiträume** definiert, die jeweils auf den Beginn des Erstinvestitionsvorhabens abstellen. Diese Unterteilung ist die Grundlage für die in § 6 näher bestimmte Höhe der Investitionszulage, die bis Ende 2013 degressiv ausgestaltet wurde (vgl. die Kommentierung zu § 6). Für die Beurteilung von Investitionen eines Erstinvestitionsvorhabens wird immer auf den Zeitpunkt des Beginns des Vorhabens abgestellt. Alle zu einem Erstinvestitionsvorhaben gehörenden Einzelinvestitionen werden danach gleich beurteilt. Auf den Zeitpunkt

¹³ ABl. EU 2008, Nr. L 214, 3 ff..

¹⁴ vgl. BT-Drs. 16/10886, III..

der Durchführung der Einzelinvestition kommt es dann nicht mehr an. Die zu einem Erstinvestitionsvorhaben gehörenden Einzelinvestitionen sind nur begünstigt, wenn sie nach dem 31. Dezember 2009 und vor dem 1. Januar 2014 abgeschlossen werden. Wird ein Investitionsvorhaben nach dem 31. Dezember 2013 beendet, sind hierzu gehörende Einzelinvestitionen, die vor dem 1. Januar 2014 abgeschlossen werden, begünstigt. Wird eine zu einem Investitionsvorhaben gehörende Einzelinvestition nach dem 31. Dezember 2013 abgeschlossen, sind auch vor dem 1. Januar 2014 **entstandene Teilverherstellungskosten** oder im Fall der Anschaffung vor dem 1. Januar 2014 erbrachte **Teillieferungen** begünstigt. Investitionen sind in dem Zeitpunkt abgeschlossen, in dem sie angeschafft oder hergestellt worden sind. Um am Ende des Begünstigungszeitraums einen Förderausschluss für nicht im investitionszulagenrechtlichen Sinn angeschaffte Wirtschaftsgüter zu vermeiden, wird in Anlehnung an die auch schon im InvZulG 2007 enthaltene Regelung die Förderung von Teillieferungen beibehalten. Eine **Teillieferung** liegt vor, wenn im Fall der Anschaffung das Wirtschaftsgut geliefert worden ist, sich aber noch nicht im betriebsbereiten Zustand befindet oder wenn Teile eines aus mehreren unselbständigen Wirtschaftsgütern bestehenden Wirtschaftsguts an den Anspruchsberechtigten geliefert worden sind. Auf die Vollständigkeit der Lieferung, auf den Eigentumsübergang, auf den Einbau oder auf Montagearbeiten kommt es bei Teillieferungen nicht an. Die gelieferten Teile müssen sich nicht in einem betriebsbereiten Zustand befinden.

Zu Absatz 2:

Absatz 2 bestimmt den **Investitionsbeginn**. Das Investitionsvorhaben wurde begonnen, wenn mit der ersten hierzu gehörenden Einzelinvestition begonnen worden ist. Beginn der Einzelinvestition ist im Fall der **Anschaffung eines beweglichen Wirtschaftsguts** der Zeitpunkt, in dem die verbindliche Bestellung des Wirtschaftsguts erfolgt ist. Die **Herstellung eines beweglichen Wirtschaftsguts** beginnt grundsätzlich an dem Tag, an dem mit den Herstellungsarbeiten begonnen wird. Als Beginn der Herstellung ist auch der Zeitpunkt anzusehen, in dem ein Dritter mit der Herstellung des Wirtschaftsguts beauftragt wird. Planungsarbeiten sind nicht als Beginn der Herstellung eines Wirtschaftsguts anzusehen. **Gebäude** gelten in dem Zeitpunkt als bestellt, in dem über ihre Anschaffung ein rechtswirksam abgeschlossener obligatorischer Vertrag oder ein gleichstehender Rechtsakt vorliegt. Als Beginn der Herstellung gilt bei Gebäuden der Abschluss eines der Ausführung zuzurechnenden Lieferungs- oder Leistungsvertrags oder die Aufnahme von Bauarbeiten. Die Beantragung der **Baugenehmigung** oder die **Einreichung von Bauunterlagen** ist – abweichend von der ertragsteuerrechtlichen Beurteilung – nicht als Beginn der Herstellung anzusehen. Der Erwerb eines Grundstücks zählt in diesem Zusammenhang noch nicht als

.../9

Beginn des Erstinvestitionsvorhabens¹⁵. Die beiden vorgenannten Anknüpfungspunkte obligatorischer Vertrag/gleichstehender Rechtsakt (1. Variante: **Bestellung des Gebäudes**) und Lieferungs- oder Leistungsvertrag/ Beginn der Bauarbeiten (2. Variante: **Herstellung des Gebäudes**) scheinen auf den ersten Blick widersprüchlich zu sein. Dem ist aber nicht so, weil es bei der 1. Variante um Anschaffungen in Gestalt von werk- und werklieferungsrechtlichen Verträgen geht (Bestellung), wie z.B. der Beauftragung eines Generalunternehmers. Bei der 2. Variante geht es dagegen um die Herstellung des Gebäudes und nicht um die Bestellung. Hersteller eines Gebäudes (Bauherr) ist, wer auf eigene Rechnung und Gefahr baut oder bauen lässt und das Baugeschehen beherrscht. Der Bauherr muss das umfassend zu verstehende Bauherrenwagnis haben, d. h. wirtschaftlich das für die Durchführung des Bauvorhabens grundstückstypische Risiko tragen sowie rechtlich und tatsächlich die Planung und Ausführung in der Hand haben¹⁶. Im bürgerlichen Recht wird der Begriff des Bestellens nicht im Zusammenhang mit dem „Erwerb“ aufgrund eines Kaufvertrages verwendet, der steuerrechtlich in der Regel zu einer Anschaffung, einem Erwerb i.S.v. § 7b Abs. 3 EStG führt, sondern im Zusammenhang mit dem „Erwerb“ aufgrund eines Werk- bzw. Werklieferungsvertrages (z. B. §§ 631 Abs. 1, 651 Abs. 1 BGB), der steuerrechtlich – soweit es um die Erstellung eines Gebäudes geht – in der Regel als Herstellungsvorgang gewertet wird, bei dem der „Besteller“ Bauherr ist¹⁷. Der **Kauf eines Grundstücks** ist kein Teil der Bestellung, wenn der Investor selber baut, also Hersteller und kein Besteller ist. Dann handelt es sich um einen der Herstellung vorgelagerten Akt, der aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Anordnung in § 4 Abs. 2 S. 2 nicht den Beginn der Investition darstellt. Im Unterschied zur Anschaffung liegt steuerrechtlich eine Herstellung immer dann vor, wenn der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut auf eigene Rechnung und Gefahr herstellt oder herstellen lässt und das Herstellungsgeschehen beherrscht¹⁸. Die Frage, ob Anschaffung oder Herstellung vorliegt, ist für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter

¹⁵ BT-Drs. 16/10291, S. 17.

¹⁶ so BMF zum InvZulG 2007 vgl. Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 178.

¹⁷ BFH, Urt. v. 07.06.1977 - VIII R 77/76 zitiert nach juris, Rn. 12 = BFHE 122, 482-486 = BStBl. II 1977, 635-637 = DB 1977, 1728-1728 = BB 1977, 1130-1131 = Information StW 1977, 412-413 = FR 1977, 503-504 = StRK KonjV 3 § 1 R.1 = HFR 1977, Nr. 443.

¹⁸ BFH-Urteil v. 25.06.1976 - III R 167/73 - BFHE 119, 336 = BStBl. II 1976, 728 Fremdenverkehrsrechtliche Entscheidungen Steuerrecht, Nr. 4.

steuerrechtlich gleich zu beantworten¹⁹. Trotzdem sind manche der für die Bestimmung des Bauherrn entwickelten Kriterien wegen ihrer Anknüpfung an Grundstücksgegebenheiten (Risiko der Tragfähigkeit des Grundes, Grundwasserstörungen) oder an öffentliches Baurecht für die Beantwortung der Frage, wer die Herstellung einer beweglichen Sache beherrscht, nicht verwertbar²⁰. Investitionszulagenrechtlich ist die Besonderheit zu beachten, dass § 4 Abs. 2 S. 2 ausdrücklich anordnet: „Außer in den Fällen des § 2 Absatz 3 Nr. 5 ist der Grundstückserwerb nicht als Investitionsbeginn anzusehen.“. Ist der Investor Hersteller kommt es auf den Zeitpunkt der Herstellung an (**Baubeginn** oder der **Abschluss von Liefer- oder Leistungsverträgen**).

Daher ist der investitionsrücklagenrechtliche Begriff der Anschaffung nicht identisch mit dem einkommensteuerrechtlichen Anschaffungsbegriff. Einkommensteuerrechtlich wäre der Kaufvertrag der Beginn der Anschaffung und damit der Beginn der Investition. **Planungs- und Architektenarbeiten** zählen wie bei der Herstellung beweglicher Wirtschaftsgüter ebenfalls nicht als Herstellungsbeginn. Darüberhinaus sind **Beräumungsarbeiten** kein tauglicher Anknüpfungspunkt für die Feststellung des Investitionsbeginns. Beräumungsarbeiten sind weder sprachlich noch inhaltlich „Bauarbeiten“. Entsprechendes gilt auch für **Sicherungsmaßnahmen**. Daher heißt es hierzu im BMF-Anwendungsschreiben zum InvZulG 2007: „Die vorbereitenden Arbeiten zur Beräumung der Fläche auf der das Gebäude errichtet werden soll, sind, soweit sie der Gebäudeherstellung unmittelbar zugerechnet werden können, den Herstellungskosten zuzurechnen. Sie stellen jedoch noch nicht den Beginn der Herstellung dar.“

¹⁹ BFH-Urteil v. 02.09.1988 - III R 53/84 - BFHE 154, 413 = BStBl. II 1988, 1009 = BB 1989, 204-206 = StRK InvZulG 1975 § 4b R.44 = HFR 1989, 98; B. Hartmann, Anschaffungen im Handels- und Steuerrecht anhand typischer Fälle, 1980, 30, 31; Gail/Grote, BB 1975, 551.

²⁰ Senatsbeschluss v. 05.03.1992 - IV B 178/90 - BFHE 167, 388 = BStBl. II 1992, 725 = BB 1992, 1320-1321 = HFR 1992, 453 = StRK EStG 1975 § 7g R.2 = StRK EStG 1984 § 7g Rn. 2.