

Teil 2
Investitionszulagengesetz 2010
Kommentierung und Handbuch

von
G. Brüggem und C. Geiert

§ 5 Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage der Investitionszulage ist die Summe der Anschaffungs- und Herstellungskosten der im Wirtschaftsjahr oder Kalenderjahr abgeschlossenen begünstigten Investitionen, soweit sie die vor dem 1. Januar 2010 entstandenen Teilerstellungskosten oder den Teil der Anschaffungskosten, der auf die vor dem 1. Januar 2010 erfolgten Teillieferungen entfällt, übersteigen. In die Bemessungsgrundlage können die im Wirtschaftsjahr oder Kalenderjahr geleisteten Anzahlungen auf Anschaffungskosten und die entstandenen Teilerstellungskosten einbezogen werden. Das gilt für vor dem 1. Januar 2010 geleistete Anzahlungen auf Anschaffungskosten nur insoweit, als sie den Teil der Anschaffungskosten, der auf die vor dem 1. Januar 2010 erfolgten Teillieferungen entfällt, übersteigen. In den Fällen der Sätze 2 und 3 dürfen im Wirtschaftsjahr oder Kalenderjahr der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei der Bemessung der Investitionszulage nur berücksichtigt werden, soweit sie die Anzahlungen, Teilerstellungskosten oder die Anschaffungskosten für Teillieferungen übersteigen. § 7a Abs. 2 Satz 3 bis 5 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend. Die Beschränkungen der Bemessungsgrundlage nach den Sätzen 1 und 3 gelten nur, soweit ein Anspruch auf Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz 2007 besteht.

Zu § 5 Bemessungsgrundlage:

§ 5 regelt die Bemessungsgrundlage der Investitionszulage. Diese Vorschrift verhindert eine doppelte Berücksichtigung derselben Aufwendungen nach dem InvZulG 2007 und dem InvZulG 2010. Eine Investitionszulage nach dem InvZulG 2010 kommt nur dann in Betracht, wenn kein Rechtsanspruch auf Investitionszulage nach einem anderen Gesetz besteht. Das InvZulG 2007 begünstigt Teilerstellungskosten und Anschaffungskosten für Teillieferungen für nach dem 31. Dezember 2009 hergestellte oder angeschaffte Wirtschaftsgüter, soweit diese vor dem 1. Januar 2010 entstanden sind. Für begünstigte Investitionsvorhaben, mit denen der Anspruchsberechtigte nach dem Tag der Gesetzesverkündung und vor dem 1. Januar 2010 begonnen hat und bei denen die Einzelinvestition erst nach dem 31. Dezember 2009 abgeschlossen wird, dürfen die vor dem 1. Januar 2010 entstandenen Teilerstellungskosten oder die Anschaffungskosten für vor dem 1. Januar 2010 erfolgte Teillieferungen nicht in die Bemessungsgrundlage nach dem InvZulG 2010 einbezogen werden. Diese Aufwendungen sind nach dem InvZulG 2007 förderfähig. Die nach dem 31. Dezember

.../3

2009 entstandenen Herstellungs- und Anschaffungskosten sind in die Bemessungsgrundlage nach dem InvZulG 2010 einzubeziehen. In diesen Fällen ist die Investitionszulage für eine Investition sowohl nach dem InvZulG 2007 als auch nach dem InvZulG 2010 zu beantragen¹.

Die Investitionszulage wird für die begünstigten Investitionen eines Wirtschaftsjahrs gewährt. Bemessungsgrundlage ist die Summe aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten für begünstigte Investitionen eines Wirtschaftsjahrs. In die Bemessungsgrundlage können außerdem die im Wirtschaftsjahr geleisteten Anzahlungen auf Anschaffungskosten und entstandene Teilerstellungskosten für begünstigte Wirtschaftsgüter einbezogen werden. In diesen Fällen gehören im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter nur die um die Anzahlungen oder Teilerstellungskosten verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Bemessungsgrundlage². Werden Wirtschaftsgüter zulässigerweise mit einem Festwert angesetzt, sind bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter und nicht der Festwert zu berücksichtigen³.

Die Vorschrift des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 Einkommensteuergesetz (EStG) ist bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen⁴. Das bedeutet, dass bei der Investitionszulage der Teil der **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** eines die Lebensführung berührenden Wirtschaftsguts in die Bemessungsgrundlage nicht einbezogen werden darf, der nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen und deshalb nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG eine nicht abzugsfähige Betriebsausgabe ist⁵. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie die Anzahlungen auf Anschaffungskosten und die **Teilerstellungskosten** werden durch Zuschüsse aus öffentlichen oder privaten Mitteln⁶ und durch die Übertragung auf-

¹ BT-Drs. 16/10291, S. 17.

² so BMF zum InvZulG 2007 vgl. Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 170.

³ BFH-Urteil v. 29.07.1966 – VI 302/65 - BFHE 87, 310 = BStBl. III 1967, 151 = BB 1967, 156 = DB 1967, 321 = DStR 1967, 165 Nr. 105 = DStZ 1967, 116 = FR 1968, 15 = FR 1969, 78 = HFR 1967, 167 = StRK BHG § 21 (1962).

⁴ BFH-Urteil v. 19.06.1975 – VIII R 225/72 - BStBl. II 1976, 97.

⁵ vgl. hierzu die BFH-Urteile v. 02.02.1979 - III R 50 bis 51/78, III R 50/78, III R 51/78 - BFHE 127, 297 = BStBl. II 1979, 387-389 = DStR 1979, 390-390 = DStZ/B 6, 1979, 183-183 = BB 1979, 721-722 = DB 1979, 1208-1208 = HFR 1979, Nr. 314 = StBp 1979, 213-214 = Information StW 1979, 420-420 und v. 02.02.1979 - III R 89/78 - BStBl. II 1980, 340.

⁶ vgl. R 6.5 EStR 2005.

gedeckter stiller Reserven nicht gemindert⁷. Für die Frage, ob die Umsatzsteuer zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehört, ist § 9b EStG zu beachten. Nach § 9b Abs. 2 EStG führt eine **Vorsteuerberichtigung** nicht zu einer Änderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 15a UStG bewirkt daher keine Änderung der Bemessungsgrundlage der Investitionszulage⁸.

Für die Unterscheidung von **Anschaffung** oder **Herstellung** gilt: **Anschaffung** ist der entgeltliche Erwerb eines Wirtschaftsguts durch Lieferung. Ist Liefergegenstand ein erst herzustellendes Wirtschaftsgut, liegt nur dann eine Anschaffung vor, wenn unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten nicht der Abnehmer, sondern der Lieferant oder ein von diesem beauftragter Dritter als Hersteller des Wirtschaftsguts zu beurteilen ist⁹. Für die Zurechnung ist die Begründung des wirtschaftlichen Eigentums maßgebend¹⁰. Ein Wirtschaftsgut ist deshalb z. B. bereits dann angeschafft worden, wenn es unter **Eigentumsvorbehalt** verkauft und übergeben worden ist. Auch in den Fällen der Nutzungsüberlassung kann eine Anschaffung durch den Nutzenden in Betracht kommen. Fälle dieser Art sind **Leasingverträge**, bei denen der Leasinggegenstand dem Leasingnehmer zuzurechnen ist¹¹. Entsprechendes gilt bei Mietkaufverträgen, bei denen der Mietgegenstand dem Mieter zuzurechnen ist, z. B. weil er ihm für eine unkündbare Dauer überlassen wird, wobei dem Mieter sämtliche Gefahren auferlegt und die Mietzahlungen auf den späteren Kaufpreis angerechnet werden¹². Die **Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem Umlaufvermögen** oder aus dem Privatvermögen in das Anlagevermögen ist keine Anschaffung¹³. Die Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts kann jedoch dann angenommen

⁷ z.B. auf Grund des § 6b EStG oder der R 6.6 EStR 2005 oder durch die gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG i.d.F. des Unternehmenssteuerreformgesetzes (a.a.O.) nicht gemindert (BFH-Urteil v. 17.06.1999 – BFHE 189, 260 = BStBl. II 2000, 9 = DStRE 1999, 873-876 = FR 1999, 1389-1392 = BFH/NV 2000, 152-155 = DStZ 2000, 48-49 = DB 1999, 2345-2346 = HFR 2000, 2, 114-115 = BB 2000, 498-500 = StRK InvZulG 1991 Rn. 19 = BuW 2001, 97 = D-spezial 2000, Heft 15/16, 5.

⁸ so BMF zum InvZulG 2007 vgl. Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 175.

⁹ BFH-Urteil 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 R. 2.

¹⁰ § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO.

¹¹ vgl. z. B. BMF vom 19.04.1971 – BStBl. I, 264.

¹² BFH vom 12.09.1991 – III R 233/90 - BFHE 166, 49 = BStBl. II 1992, 182 = BB 1992, 241-243 = StRK EStG 1975 § 4 BetrVerm. Rn. 93 = HFR 1992, 180 = NJW 1992, 2047-2048 = BuW 1992, 488-490.

¹³ BFH vom 29.07.1966 – IV R 151/66 - BFHE 87, 188 = BStBl. III 1967, 62 = BB 1967, 71 = BB 1967, 72 = DB 1967, 105 = DStR 1967, 133 Nr. 85 = FR 1967, 185 = FR 1968, 218 = HFR 1967, 59 = StRK BHG § 21 (1962).

werden, wenn ein für das Umlaufvermögen angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut eindeutig noch vor Ablauf desselben Kalender- oder Wirtschaftsjahrs in das Anlagevermögen überführt wird¹⁴.

Herstellung ist die Schaffung eines bisher noch nicht vorhandenen Wirtschaftsguts. Werden Wirtschaftsgüter mit der Bestimmung angeschafft, mit anderen Wirtschaftsgütern zur Herstellung eines Wirtschaftsguts vermischt oder verbunden zu werden, liegt insgesamt ein Herstellungsvorgang vor¹⁵. **Hersteller eines Gebäudes (Bauherr)** ist, wer auf eigene Rechnung und Gefahr baut oder bauen lässt und das Baugeschehen beherrscht¹⁶. Der Bauherr muss das umfassend zu verstehende Bauherrenwagnis haben, d. h. wirtschaftlich das für die Durchführung des Bauvorhabens auf seinem Grundstückstypische Risiko tragen, sowie rechtlich und tatsächlich die Planung und Ausführung in der Hand haben¹⁷. Dieser Voraussetzung kommt insbesondere bei Beauftragung eines Generalunternehmers Bedeutung zu (zur Anschaffung bei Herstellung und Erwerb des **Grundstücks** vgl. auch die Kommentierung zu § 4 Abs. 2). Ein Investor, der sich auf Grund eines von den Projektanbietern vorformulierten Vertragswerks an einem Projekt beteiligt und sich bei den damit zusammenhängenden Rechtsgeschäften durch die Projektanbieter oder von ihnen eingeschalteten sonstigen Personen (z.B. **Treuhänder, Geschäftsbesorger, Betreuer**) umfassend vertreten lässt, ist regelmäßig nicht Bauherr, sondern Erwerber des bebauten und gegebenenfalls sanierten oder modernisierten Grundstücks¹⁸. Das gilt auch, wenn der Investor unter Verzicht auf eine dazu bevollmächtigte Person die Verträge selbst unterzeichnet, falls

¹⁴ BFH v. 07.11.2000 – III R 7/97 - BFHE 193, 219 = BStBl. II 2001, 200 = BFH/NV 2001, 558-561 = FR 2001, 369-373 = DStRE 2001, 414-417 = BuW 2001, 323-325 = StRK InvZulG 1991 Rn. 35 = VersorgW 2001, 138-141 = HFR 2001, 594-596 = D-spezial 2001, Nr. 38, 7-8 = BB 2001, 1885-1888 = StEW 2001, 99-101 = BuW 2002, 296-297.

¹⁵ BFH-Urteil v. 20.03.1981 – III R 114/80 – BStBl. II 1981, 785-787 = BFHE 134, 75 = BB 1981, 1823-1825 = DB 1982, 89-90 = HFR 1981, 573-574 = DStR 1081, 721-721 = Information StW 1982, 87-87; v. 27.11.1981 – III R 48/79 - BStBl. II 1982, 176 = BFHE 134, 504 = HFR 1982, 204-204 = BB 1982, 231-231 = DStR 1982, 172-173 = DB 1982, 630-631 = Information StW 1982, 201-201 und v. 09.11.1990 – III R 50/88 - BStBl. II 1991, 425 = BFHE 163, 259 = StRK InvZulG 1982 § 4b R.24 = HFR 1991, 357 = BB 1991, 2067-2069.

¹⁶ BFH vom 13.09.1989 – II R 28/87 - BFHE 158, 139 = BStBl. II 1989, 986 = DB 1989, 2519-2520 = HFR 1990, 34 = BB 1990, 124-125 = Information StW 1990, 66 = StRK GrEStG 1983 § 1 Abs. 1 Rn. 18 und v. 14.11.1989 – IX R 197/84 - BStBl. II 1990, 299 = BFHE 158, 546 = DB 1990, 154-159 = BB 1990, 186-192 = StRK EStG 1975 § 7 Abs.1 AK/HK Rn. 63 = NJW 1990, 729-732 = ZfBR 1990, 83-88 = Information StW 1990, 180 = HFR 1990, 242 = MittBayNot 1990, 200-205.

¹⁷ Vgl. BMF v. 20.10.2003 – BStBl. I, 546.

¹⁸ BFH-Urteil v. 14.11.1989 – IX R 197/84 - BStBl. II 1990, 299 = BFHE 158, 546 = DB 1990, 154-159 = BB 1990, 186-192 = StRK EStG 1975 § 7 Abs.1 AK/HK Rn. 63 = NJW 1990, 729-732 = ZfBR 1990, 83-88 = Information StW 1990, 180 = HFR 1990, 242 = MittBayNot 1990, 200-205, m.w.N.

die Verträge vorher vom Projektanbieter bereits ausgehandelt oder vorformuliert worden sind, oder wenn die vertraglichen Vereinbarungen vorsehen, dass einzelne der in dem Vertragswerk angebotenen Leistungen abgewählt werden können¹⁹. Der **Investor** ist nur Bauherr, wenn er auf eigene Rechnung und Gefahr ein Gebäude baut oder bauen lässt und das Baugeschehen beherrscht²⁰. Der Bauherr muss das umfassend zu verstehende Bauherrenwagnis, d.h. wirtschaftlich das für die Durchführung des Bauvorhabens auf seinem Grundstück typische Risiko, tragen, sowie rechtlich und tatsächlich die Planung und Ausführung in der Hand haben. Das ist regelmäßig nicht der Fall, wenn eine Vielzahl von Wohnungen oder gleichförmig ausgestalteten Wohngebäuden nach einem bereits vor Beitritt des einzelnen Anlegers ausgearbeiteten Vertragswerk errichtet wird und der einzelne Anleger demzufolge weder die Vertragsgestaltung noch die Vertragsdurchführung wesentlich beeinflussen kann. Die Entscheidung darüber, ob die Voraussetzungen für die **Erwerber- oder Bauherreneigenschaft** vorliegen, ist nach dem Gesamtbild unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls zu treffen, und zwar unabhängig von den in den Verträgen gewählten Bezeichnungen nach dem wirklichen Gehalt der von den Beteiligten getroffenen Vereinbarungen und deren tatsächlicher Durchführung. Wird für den Gesamtaufwand (einschließlich der bis zur Fertigstellung des Bauobjekts angefallenen Finanzierungskosten) ein **Höchstpreis** vereinbart, über den nach Abschluss der Bauarbeiten nicht gegenüber dem Beteiligten selbst detailliert Rechnung gelegt zu werden braucht, ist der Beteiligte ebenfalls Erwerber. Das gilt auch, wenn die tatsächlichen Baukosten zwar abgerechnet werden, der Unterschiedsbetrag zu dem vereinbarten Höchstpreis jedoch als Gebühr für die **Höchstpreisgarantie** beansprucht wird²¹.

¹⁹ BMF-Schreiben v. 31.08.1990 (BStBl. I, 366); v. 01.03.1995 (BStBl. I, 167); v. 24.10.2001 (BStBl. I, 780) und v. 29.11.2002 (BStBl. I, 1388) in der Fassung vom 20.10.2003 Rn. 1.

²⁰ BFH-Urteil v. 14.11.1989 – IX R 197/84 - BStBl. II 1990, 299 = BFHE 158, 546 = DB 1990, 154-159 = BB 1990, 186-192 = StRK EStG 1975 § 7 Abs.1 AK/HK Rn. 63 = NJW 1990, 729-732 = ZfBR 1990, 83-88 = Information StW 1990, 180 = HFR 1990, 242 = MittBayNot 1990, 200-205, vgl. auch BFH-Urteil v. 13.09.1989 – II R 28/87 - BFHE 158, 139 = BStBl. II 1989, 986 = DB 1989, 2519-2520 = HFR 1990, 34 = BB 1990, 124-125 = Information StW 1990, 66 = StRK GrEStG 1983 § 1 Abs. 1 Rn. 18.

²¹ BMF-Schreiben v. 31.08.1990 (BStBl. I, 366); v. 01.03.1995 (BStBl. I, 167); v. 24.10.2001 (BStBl. I, 780) und v. 29.11.2002 (BStBl. I, 1388) in der Fassung vom 20.10.2003 Rn. 2 - 4.