
Datum: 25.06.2009
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 3018/07 I
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2009:0625.3K3018.07I.00

Tenor:

Der Investitionszulagebescheid vom 13.06.2006 (StNr. Invest-Liste Nr.) und die Einspruchsentscheidung vom 19.06.2007 werden aufgehoben. Der Beklagte wird verpflichtet, die Investitionszulage nach Maßgabe der Entscheidungsgründe neu festzusetzen.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten, in welcher Höhe ein Selbstbehalt bei der Gewährung einer Investitionszulage gemäß § 3 Investitionszulagengesetz (InvZulG) 1999 zu berücksichtigen ist. 1
- 2
- Mit notariellem Vertrag vom 18.04.2001 erwarb der Kläger ein Grundbesitzareal in U/H mit einer Fläche von 66.790 qm. Es handelt sich um mehrere mit ehemaligen "Kohlewohnungen" der Arbeitnehmer des naheliegenden Braunkohletagebaus bebaute Straßenzüge. Gemäß § 4 Abs. 4 des Übertragungsvertrages verpflichtete sich der Kläger gegenüber der Verkäuferin, der TLG Treuhand Liegenschaftsgesellschaft mbH, zur Durchführung einer marktgerechten Sanierung des Wohnungsbestandes im Wert von mindestens 10 Mio. DM. Zu den Einzelheiten wird auf die Kopie des notariellen Vertrages vom 18.04.2001, Anlage 1 zur Klageschrift, Bezug genommen. Das Projekt umfasste insgesamt 624 Wohneinheiten mit ca. 3

34.400 qm Wohnfläche.

Am 28.05.2001 schloss der Kläger mit der T GmbH einen Architektenvertrag mit dem Ziel zu ermitteln, zu welchem Preis pro qm die Wohnungen unter Einhaltung eines bestimmten Standards zu sanieren seien. Die T holte in der Folge Angebote ein und ermittelte, dass die Sanierung zu einem qm-Preis von 1.000 DM brutto erfolgen könne. 4

Am 05.11.2001 schloss der Kläger mit der T einen Generalübernehmervertrag über schlüsselfertige Baumaßnahmen betreffend "Modernisierung und Instandsetzung von Wohneinheiten gemäß Entwurf Stadtentwicklungskonzeption in U" zum garantierten Pauschalpreis von 1.000 DM pro qm Wohnfläche einschließlich 16 % Mehrwertsteuer (MwSt). Laut § 1 Ziffer 1.3 wurde der Architektenvertrag vom 28.05.2001 in den Generalübernehmervertrag mit allen Rechten und Pflichten übernommen und im werkvertraglichen Leistungsumfang auf die kompletten Leistungsphasen 1 bis 9 erweitert. Die Planungsleistungen waren für das gesamte Objekt in allen Bauabschnitten zu erbringen. Der Vertrag umfasste als Anlage 1 eine Auflistung aller Wohnungen in U, gegliedert in 3 Bauabschnitte, diese wiederum untergliedert in unterschiedliche Quartiere. Das im vorliegenden Verfahren streitige Objekt A-Straße 1 – 3 gehört danach zum 1. Bauabschnitt, 4. Quartier. Als weitere Anlage gehörte zum Generalübernehmervertrag vom 05.11.2001 die detaillierte Leistungsbeschreibung, bezeichnet mit "1. Bauabschnitt, Quartier 1". Zu den Einzelheiten wird auf die Kopie des Generalübernehmervertrages, Anlage 2 zur Klageerwiderung, hingewiesen. Weitere schriftliche Vertragsregelungen wurden im Zusammenhang mit der Sanierung des erworbenen Grundbesitzes in U nicht getroffen. 5

Die Sanierung des streitbefangenen Objekts A-Straße 1 – 3 erfolgte im Jahr 2003. Im Rahmen der Arbeiten wurden auch Vorstellbalkone errichtet, für die eine Baugenehmigung eingeholt werden musste. Der entsprechende Bauantrag wurde nach dem 31.12.2001 gestellt. 6

Durch Bescheid vom 29.03.2004 setzte der Beklagte Investitionszulage wie vom Kläger beantragt in Höhe von 34.214,63 Euro unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. 7

In der Folge wurde aufgrund einer Prüfungsanordnung vom 14.07.2005 die Investitionszulagefestsetzung im Rahmen einer Betriebsprüfung geprüft. In seinem Bericht vom 23.11.2005 vertrat der Betriebsprüfer die Auffassung, dass es sich bei der Sanierung des Objekts A-Straße 1 – 3 um eine nach dem 31.12.2001 begonnene Sanierung handele mit der Folge, dass die begünstigten Investitionen um einen Selbstbehalt von 50 Euro pro qm Wohnfläche gemäß § 3 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 InvZulG zu mindern seien. 8

Dementsprechend änderte der Beklagte die Investitionszulagefestsetzung durch Bescheid vom 13.06.2006 und setzte die zu gewährende Investitionszulage um 3.060,08 Euro niedriger fest. Gleichzeitig setzte er Zinsen gemäß §§ 7 InvZulG, 238 Abgabenordnung (AO) in Höhe von 411 Euro fest. Zu den Einzelheiten wird auf den geänderten Investitionszulagebescheid (Blatt 33 bis 36 der Investitionszulageakte) Bezug genommen. 9

Dagegen wandte sich der Kläger mit Einspruch vom 30.06.2006. Entgegen der Auffassung des Beklagten sei nicht die tatsächliche Aufnahme der Bauarbeiten am streitbefangenen Objekt, sondern bereits der Abschluss des Generalübernehmervertrages am 05.11.2001 als Investitionsbeginn anzusehen. 10

Den Einspruch wies der Beklagte durch Einspruchsentscheidung vom 19.06.2007 als unbegründet zurück. Der vom Kläger abgeschlossene Generalübernehmervertrag sei nicht 11

als spezifizierter Bauauftrag im Sinne der BFH-Rechtsprechung (Urteil vom 28.09.1979 III R 95/77, BStBl II 1980, 56) und damit nicht als Investitionsbeginn anzusehen. Dem Generalübernehmervertrag sei zwar die Bauplanung für alle 624 Wohneinheiten beigefügt gewesen, diese sei jedoch nicht konkretisiert. Es handele sich lediglich um eine unverbindliche Auflistung. Ein verbindlicher und konkreter Bauauftrag ergebe sich aus der Leistungsbeschreibung nur für die ersten 220 Wohneinheiten. Für diese Baumaßnahmen habe das Finanzamt zutreffend und unstreitig den alten Selbstbehalt in Höhe von 2.556 Euro berücksichtigt. Für alle übrigen Wohneinheiten, also auch für das streitbefangene Objekt, sei der tatsächliche Baubeginn erst in den Jahren 2002 bis 2004 erfolgt. Aus dem Generalübernehmervertrag gehe nicht hervor, dass der Bauauftrag auch bereits verbindlich für diese Wohneinheiten habe gelten sollen. Soweit der Kläger darauf abstelle, dass aufgrund der gleichen Gegebenheiten in allen Wohnblöcken auf eine weitere Leistungsbeschreibung habe verzichtet werden können, sei dies nicht maßgeblich, da diese Regelung erst im nachhinein getroffen worden sei und damit zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses keine Gültigkeit haben könne.

Mit der Klage vom 18.07.2007 verfolgt der Kläger sein Begehren auf Aufhebung des geänderten Investitionszulagebescheides weiter. Unter Wiederholung und Vertiefung seines Vorbringens aus dem Einspruchsverfahren verweist er darauf, dass Gegenstand des Generalübernehmervertrages die gesamte Wohnanlage gewesen sei. Dies ergebe sich insbesondere auch aus § 1 Ziffer 1.3 des Vertrages, der auf den bereits abgeschlossenen Architektenvertrag Bezug nehme und klar stelle, dass die Leistungen aus dem Architektenvertrag für das gesamte Objekt in allen Bauabschnitten zu erbringen seien. Die Aufteilung der Gesamtbaumaßnahme in mehrere Bauabschnitte sei erfolgt, um die Gesamtinvestition abschnittsweise zu finanzieren. Damit sei auch der zeitliche Ablauf der Bauarbeiten festgelegt worden. Jedoch habe dieser zeitliche Ablauf kein neues oder geändertes Vertragsverhältnis begründet. 12

Der Kläger beantragt, 13
den geänderten Bescheid über die Investitionszulage aufzuheben und die Investitionszulage auf 34.114 Euro festzusetzen. 14

Der Beklagte beantragt, 15
die Klage abzuweisen, 16
hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 17

Zur Begründung bezieht er sich auf seine Einspruchsentscheidung. Es sei zwar zutreffend, 18
dass der erste Bauabschnitt gemäß Generalübernehmervertrag vom 05.11.2001 Anlage 1 die Quartiere 1, 3, 4 und 5 umfasse und die Leistungsbeschreibung als Bauvorhaben die gesamten 220 Wohnungen des ersten Bauabschnitts benenne. Tatsächlich seien in der Leistungsbeschreibung aber nur die Gewerke des 1. Quartiers beschrieben und an keiner Stelle des Vertrages oder der Anlagen darauf hingewiesen, dass diese Beschreibung auch für die weiteren Quartiere gelten solle. Auch ergebe sich bereits aus der Beschreibung für die Wohnungen des 1. Quartiers, dass einige Punkte voneinander abwichen und man deshalb nicht davon ausgehen könne, dass die Leistungsbeschreibung ohne Weiteres auf die Objekte der weiteren Bauabschnitte übertragen werden könnten. Deshalb könne nur hinsichtlich der Objekte des 1. Quartiers von einem spezifizierten Bauauftrag ausgegangen werden.

Die Berichterstatterin hat den Sach- und Streitstand mit den Beteiligten am 12.02.2009 erörtert. Zu den Einzelheiten wird auf das Terminprotokoll (Blatt 41/42 der Gerichtsakte) Bezug genommen.

Der Senat hat in der Sache am 25.06.2009 mündlich verhandelt. Zu den Einzelheiten wird auf die Sitzungsniederschrift hingewiesen. 20

Entscheidungsgründe 21

Die Klage ist überwiegend begründet. 22

Der angefochtene Investitionszulagebescheid ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO)), soweit der Beklagte bei der Berechnung der Investitionszulage die Bemessungsgrundlage über die Flächen für die Vorstellbalkone hinaus um einen Selbstbehalt von 50 Euro pro qm Wohnfläche gekürzt hat. 23

Bemessungsgrundlage für die Investitionszulage ist gem. § 3 Abs. 3 InvZulG 1999 die den sog. Selbstbehalt übersteigende Summe der Anschaffungs- und Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen der im Kalenderjahr abgeschlossenen begünstigten Investitionen. Gem. § 3 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 InvZulG 1999 in der im vorliegenden Fall anzuwendenden Fassung des Steueränderungsgesetzes 2001 vom 20.12.2001 beträgt der Selbstbehalt bei Investitionen, mit denen der Anspruchsberechtigte nach dem 31.12.2001 begonnen hat, 50 Euro je qm Wohnfläche. Der gemäß § 3 Abs. 3 Satz 1 InvZulG 1999 anzusetzende Selbstbehalt von 2.556 Euro ist dann nicht zu berücksichtigen. Gemäß § 3 Abs. 3 Satz 5 InvZulG 1999 gilt bei Baumaßnahmen, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt worden ist, als Investitionsbeginn. Sind bei genehmigungsfreien Bauvorhaben Bauunterlagen einzureichen, ist der Zeitpunkt der Einreichung maßgeblich. Außerhalb des Anwendungsbereichs des § 3 Abs. 3 Satz 5 InvZulG 1999 ist der tatsächliche Investitionsbeginn maßgebend. Grundsätzlich ist die Investition mit der Aufnahme der bauhandwerklichen Arbeiten begonnen. Allerdings kann der Investitionsbeginn auch schon früher erfolgen. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, der der Senat sich auch für den vorliegenden Fall anschließt, kann bereits die Erteilung eines spezifizierten Bauauftrags den Beginn der Bauarbeiten und damit den Investitionsbeginn markieren (vgl. BFH – Urteile vom 28.09.1979 III R 95/77, BFHE 129, 104, BStBl II 1980, 56; vom 22.09.1989 III R 180/86, BFH/NV 1990, 528; vom 16.12.1998 X R 153/95, BFH/NV 1999, 782). Für die Frage, ob ein spezifizierter Bauauftrag bereits als Investitionsbeginn anzusehen ist, ist die Zielsetzung der anzuwendenden Vorschrift zu berücksichtigen (vgl. BFH – Urteile vom 22.09.1989 III R 180/86, BFH/NV 1990, 528 und vom 16.12.1998 X R 153/95, BFH/NV 1999, 782). Von der Maßgeblichkeit eines spezifizierten Bauauftrags für den Investitionsbeginn im Rahmen des § 3 Abs. 3 InvZulG 1999 geht im übrigen auch die Finanzverwaltung aus (vgl. BMF IV A 5 – InvZ 1272 – 6/03, BStBl I 2003, 218 (221 Rz. 27)). 24

Danach ist die Investitionszulage für die Vorstellbalkone nach einer um 50 Euro je qm Wohnfläche geminderten Bemessungsgrundlage zu berechnen, da insoweit eine Baugenehmigung erforderlich war, die erst nach dem 31.12.2001 beantragt wurde. Das ist zwischen den Beteiligten auch nach Grund und Höhe unstrittig. Die Bemessungsgrundlage für die für das Objekt A-Straße 1 – 3 zu gewährende Investitionszulage ist daher um 675 Euro zu kürzen. 25

Darüber hinaus kommt eine Kürzung der Bemessungsgrundlage gem. § 3 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 InvZulG 1999 nicht in Betracht. Für die über die Balkonerrichtung mithin hinausgehenden 26

Sanierungsmaßnahmen waren weder Baugenehmigungen erforderlich noch Bauunterlagen einzureichen. Deshalb kommt es insoweit auf den tatsächlichen Investitionsbeginn an.

Nach Auffassung des Senats hat der Kläger im vorliegenden Fall mit Abschluss des Generalübernehmervertrages am 05.11.2001 als einem spezifizierten Bauauftrag und damit vor dem maßgeblichen Stichtag 01.01.2002 mit den Investitionen auch für das streitbefangene Objekt begonnen. 27

Den genannten BFH – Entscheidungen lässt sich nicht entnehmen, wann ein Bauauftrag im einzelnen ausreichend spezifiziert ist. Vor dem Hintergrund, dass das InvZulG 1999 die Bereitschaft zu Investitionen in den neuen Bundesländern fördern sollte, kommt es nach Auffassung des Senats darauf an, dass sich die Investitionsbereitschaft des Anspruchsberechtigten endgültig manifestiert hat. Er muss die Investitionsentscheidung für sich bindend und unwiderruflich nach außen hin erkennbar gemacht haben (vgl. BFH – Urteil vom 22.09.1989 III R 180/86, BFH/NV 1990, 528). Können Investitionsmaßnahmen von ihm nicht mehr allein und ohne weiteres rückgängig gemacht werden, hat er mit der Investition begonnen. 28

Diese Voraussetzungen hat der Kläger mit Abschluss des Generalübernehmervertrages am 05.11.2001 erfüllt. Denn er hat sich damit bindend und nach außen erkennbar zur Durchführung der Sanierungsmaßnahmen verpflichtet. Entgegen der Auffassung des Beklagten geht der Senat davon aus, dass mit Abschluss des Generalübernehmervertrages die T GmbH mit den das Gesamtareal in U umfassenden Bauarbeiten beauftragt war. Das ergibt sich bereits aus § 1 Ziffer 1.3 und der Anlage 1 des Generalübernehmervertrages, wonach alle Bauabschnitte und alle in den einzelnen Bauabschnitten enthaltenen Quartiere angesprochen und damit umfasst sind. Der Kläger hätte nicht nach Abschluss nur eines Teils der Arbeiten (z. B. nach Beendigung des ersten Bauabschnitts) den Vertrag als erfüllt ansehen können, ohne sich gegenüber der T GmbH schadensersatzpflichtig zu machen. 29

Dass die Leistungsbeschreibung in Anlage 2 des Vertrages nur auf den ersten Bauabschnitt und dann noch weiter einschränkend auf das erste Quartier hinweist, engt die vertraglichen Verpflichtungen des Klägers und der T GmbH nicht auf diesen Bereich ein. Denn die Leistungsbeschreibung resultiert aus dem in den Generalübernehmervertrag gem. § 1 Ziffer 1.3 integrierten Architektenvertrag vom 28.05.2001, mit dem auf der Basis der Gebäude des ersten Quartiers der Preis pro qm Wohnfläche ermittelt wurde, zu dem alle in dem Gesamtareal befindlichen Wohnungen in gleicher Weise saniert werden sollten. Sie ist daher exemplarisch für alle zu sanierenden Wohneinheiten dem Vertrag beigefügt. Die Sanierung ist dann auch unbestritten in gleicher Art und Weise zu dem festgelegten Preis für alle Wohneinheiten einschließlich des streitbefangenen Objekts so erfolgt. Vor diesem Hintergrund hält der Senat im Gegensatz zum Beklagten eine Leistungsbeschreibung für jede einzelne Wohneinheit des Gesamtprojekts nicht für erforderlich. 30

Auch die Auffassung des Beklagten, der Zweck der Regelung des § 3 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 InvZulG 1999 spreche dafür, als Investitionsbeginn die Aufnahme der bauhandwerklichen Arbeiten anzusehen, teilt der Senat nicht. Die Kürzung der begünstigten Investitionen um einen Selbstbehalt soll die Begünstigung von Bagatellinvestitionen verhindern. Aus Sicht des Gesetzgebers des Steueränderungsgesetzes 2001 vom 20.12.2001 ließ sich dieses Ziel mit dem bis dahin gültigen Ausschlussbetrag von 2.556 Euro nicht erreichen. Deshalb führte er durch das Steueränderungsgesetz eine objektbezogene Mindestgrenze ein, um die Begünstigung von Bagatellinvestitionen auch in den Fällen zu verhindern, in denen ein Anspruchsberechtigter für eine Vielzahl von Objekten begünstigte Baumaßnahmen durchführt (vgl. Blümich/Sturmann, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, 31

Gewerbesteuergezet, Band 5 Ertragsteuerliche Nebengesetze Rz. 47a zu § 3 InvZulG 1999 mit weiteren Nachweisen zum Gesetzgebungsverfahren). Es handelt sich insoweit um ein Nachjustieren des Gesetzgebers hinsichtlich der Zielgenauigkeit der Selbstbehaltregelung. Das rechtfertigt es jedoch nach Auffassung des Senats nicht, die an der bereits dargestellten Grundentscheidung des Gesetzgebers ausgerichtete Auslegung des Begriffs "Investitionsbeginn" im Hinblick auf eine Detailregelung neu zu fassen.

Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1, 136 Abs. 1 Satz 3 Finanzgerichtsordnung (FGO), die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit auf §§ 155 FGO, 708 Nr. 11 und 711 Zivilprozessordnung. 32

Die Zulassung der Revision erfolgt gem. § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO im Hinblick auf das anhängige Revisionsverfahren III R 32/09. 33