

Bundesfinanzhof
Urt. v. 27.10.2011, Az.: III R 6/09

Einreichung eines Bauantrags für ein genehmigungspflichtiges Vorhaben als Hindernis für die Gewährung einer Investitionszulage für nachträgliche Herstellungsarbeiten

Gericht: BFH

Entscheidungsform: Urteil

Datum: 27.10.2011

Referenz: JurionRS 2011, 31177

Aktenzeichen: III R 6/09

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Sachsen - 03.05.2007 - AZ: 2 K 425/04

Rechtsgrundlage:

§ 3 Abs. 1 S. 2 InvZulG 1999

Fundstellen:

BFHE 236, 172 - 179

BB 2012, 634

BFH/NV 2012, 340-342

BFH/PR 2012, 100

BStBl II 2012, 460-463 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2012, 557-559

DStRE 2012, 249-252

DStZ 2012, 54-55

EStB 2012, 55

FR 2012, 372

HFR 2012, 307-309

NWB 2012, 91

NWB direkt 2012, 29

StB 2012, 60

StBW 2012, 4

Jurion-Abstract 2011, 251180 (Zusammenfassung)

Amtlicher Leitsatz:

1. Die durch das InvZulÄndG vom 20. Dezember 2000 in § 3 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 1999 eingefügte Regelung, wonach Investitionszulage für nachträgliche Herstellungsarbeiten an Gebäuden nur zu gewähren ist, wenn im Veräußerungsfall auch der Erwerber für die Herstellungsarbeiten keine erhöhten Absetzungen in Anspruch nimmt, gilt nicht, wenn die Investition bereits vor der endgültigen Beschlussfassung über das InvZulÄndG (20. Dezember 2000) durch Einreichung eines Bauantrags für das genehmigungspflichtige Vorhaben ins Werk gesetzt wurde.
2. Hat der Investor den notariellen Vertrag über den Erwerb des zu sanierenden Objekts vor dem 21. Dezember 2000 geschlossen, greift die rückwirkende Ausdehnung des Kumulationsverbots in § 3 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 1999 auch dann nicht ein, wenn der Investor den Bauantrag zwar nicht selbst gestellt hat, jedoch seinem Rechtsvorgänger bereits eine Baugenehmigung für dieselbe Investition erteilt worden war.

Gründe

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom 21. August 2000 gegründete GbR, deren Gesellschafter die B-GmbH und die J AG waren. Die Gesellschafterinnen der Klägerin schlossen sich zusammen, um das Wohngebäude X-straße in Leipzig, Baujahr 1900, zu sanieren und zu verkaufen. Die J AG hatte das Grundstück mit notariellem Vertrag vom 13. Juli 2000 zuvor erworben. Bereits dem Veräußerer war im Jahr 1998 eine Baugenehmigung erteilt worden, die sich u.a. auf eine Geschossänderung und den Ausbau des 1. und 2. Dachgeschosses bezog. Zur Finanzierung des Kaufpreises nahm die Klägerin mit Vertrag vom 28. September 2000 einen Bankkredit in Höhe von 1 Mio. DM auf. Am 3. Dezember 2000 vereinbarte sie mit der C-GmbH, dass diese die Eigentumswohnungen vertreiben sollte. Mit notariellem Kauf- und Werkvertrag vom 13. Dezember 2000 verkaufte die J AG eine der noch zu sanierenden Eigentumswohnungen, wobei der Prokurist der J AG auch als Vertreter ohne Vertretungsmacht für den Käufer auftrat. Der Käufer genehmigte alle Erklärungen aus dem notariellen Vertrag vom 13. Dezember 2000 am 21. Dezember 2000. Laut dem notariellen Vertrag vom 13. Dezember 2000 hatte die J AG mit notarieller Urkunde vom 12. Dezember 2000 das Grundstück in Miteigentumsanteile geteilt. Nach Abschluss des Generalübernehmervertrags zwischen der Klägerin und der B GmbH am 3. September 2001 wurden die Wohnungen saniert. Mit Bauantrag vom 28. September 2001 beehrte die J AG auf der Basis der bereits vorliegenden Baugenehmigung vom 11. Juni 1998 eine geänderte Genehmigung, da die Grundrisse der Wohnungen geändert und zusätzliche Balkone angebaut werden sollten. Am 31. Dezember 2001 waren die Eigentumswohnungen bezugsfertig, die Bauleistungen zahlte die Klägerin. Die Erwerber der Eigentumswohnungen nahmen erhöhte Absetzungen für Baudenkmale gemäß § 7i des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Anspruch.
- 2 Die Klägerin reichte am 4. Juni 2003 einen Investitionszulagenantrag für das Kalenderjahr 2001 ein. Sie beantragte, ihr Investitionszulage in Höhe von 94.517,93 € (= 184.861 DM) für nachträgliche Herstellungsarbeiten in Höhe von 1.237.404 DM an dem Wohngebäude zu bewilligen. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) lehnte die Festsetzung einer Investitionszulage mit Bescheid vom 22. Juli 2003 unter Hinweis auf das Kumulationsverbot gemäß § 3 Abs. 1 Satz 2 des Investitionszulagengesetzes (InvZulG) 1999 ab. Bei nachträglichen Herstellungsarbeiten an einem Gebäude i.S. des § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 1999 komme eine Investitionszulage gemäß § 3 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 1999 i.d.F. des Gesetzes zur Änderung des Investitionszulagengesetzes 1999 (InvZulÄndG) vom 20. Dezember 2000 (BGBl I 2000, 1850) nur in Betracht, wenn im Veräußerungsfall der Erwerber keine erhöhten Absetzungen (hier nach § 7i EStG) in Anspruch nehme. Den dagegen eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 29. Januar 2004 als unbegründet zurück.

3

2

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt und setzte auf der Grundlage des § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 1999 die Investitionszulage dem Antrag der Klägerin entsprechend auf 94.517,93 € (= 184.861 DM) fest.

- 4 Das FG führte im Wesentlichen aus: Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 14. Dezember 2006 III R 27/03 (BFHE 215, 442, BStBl II 2007, 332 [BFH 14.12.2006 - III R 27/03]) finde das Kumulationsverbot des § 3 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 1999 keine Anwendung, wenn der Investor mit den Investitionen vor der endgültigen Beschlussfassung über das InvZulÄndG (20. Dezember 2000) begonnen habe. Im Streitfall habe die Klägerin mit ihren Investitionen vor dem 20. Dezember 2000 begonnen, so dass ihr Vertrauen auf den Bestand der bis dahin geltenden Gesetzeslage geschützt sei. Eine spätere Gesellschafterin der Klägerin habe das bebaute Grundstück bereits am 13. Juli 2000 erworben. Sie selbst sei am 21. August 2000 zu dem Zweck gegründet worden, dieses Grundstück zu sanieren und zu verkaufen. Die erste Wohnung habe sie am 13. Dezember 2000 unter Vereinbarung einer Sanierungspflicht verkauft. Der Verkäufer sei für den Käufer zwar als Vertreter ohne Vertretungsmacht aufgetreten. Die am 21. Dezember 2000 erteilte Genehmigung des Käufers wirke gemäß § 184 des Bürgerlichen Gesetzbuchs aber auf den Zeitpunkt des Vertragsschlusses zurück. Auch der Abschluss der Vertriebsvereinbarung am 3. Dezember 2000 und des Kreditvertrags über die Finanzierung des Kaufpreises am 28. September 2000 stellten verbindliche und damit auch schützenswerte Dispositionen dar. Der Abschluss eines obligatorischen Vertrags, der zur Durchführung der Investitionen verpflichte, sei die maßgebliche Handlung, die zur Entstehung des Vertrauensschutzes führe.
- 5 Das FA trägt mit seiner Revision im Wesentlichen vor: Das FG habe die Rechtsprechung des BFH in mehrfacher Hinsicht unberücksichtigt gelassen. In seinem Urteil vom 12. März 2003 X R 33/00 (BFH/NV 2003, 912) habe der BFH gefordert, dass der Investitionsbeginn durch Maßnahmen dokumentiert werden müsse, mit denen der Steuerpflichtige seine Entscheidung zur Herstellung des Immobilienprojekts "für sich bindend" nach außen manifestiert habe. Im Streitfall sei im maßgeblichen Zeitpunkt (20. Dezember 2000) der Kaufvertrag vom 13. Dezember 2000 mangels Zustimmung des Käufers nicht wirksam gewesen. Die zivilrechtliche Rückwirkung der Genehmigung des Käufers sei entsprechend der BFH-Rechtsprechung (Urteile vom 18. September 1984 VIII R 119/81 , BFHE 142, 130, BStBl II 1985, 55; vom 2. Oktober 2001 IX R 45/99 , BFHE 196, 567, BStBl II 2002, 10; Beschluss vom 14. Juni 2006 VIII B 196/05 , BFH/NV 2006, 1829) steuerrechtlich nicht anzuerkennen, da mit der Einführung des Kumulationsverbots (§ 3 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 1999) ein Ereignis eingetreten sei, das für die Besteuerung erhebliche Bedeutung gehabt habe. Selbst wenn man aber die Rückwirkung der Genehmigung für den Vertrag vom 13. Dezember 2000 anerkenne, scheide jedenfalls unter Beachtung der Grundsätze des BFH-Urteils in BFH/NV 2003, 912 ein Vertrauensschutz hinsichtlich der übrigen vier Wohnungen aus. Diese seien erst nach dem 20. Dezember 2000 veräußert worden. Die diesbezüglichen Sanierungsmaßnahmen seien erst nach Inkrafttreten der Gesetzesänderung beauftragt und durchgeführt worden. Die Klägerin hätte insoweit die bereits vollzogene Gesetzesänderung berücksichtigen können und müssen.
- II.
- 6 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass das Kumulationsverbot des § 3 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 1999 im Streitfall keine Anwendung findet und der Klägerin daher eine Investitionszulage für die nachträglichen Herstellungsarbeiten an dem Objekt X-Straße in Leipzig zusteht.
- 7 1. Nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 1999 gehören zu den begünstigten Investitionen auch nachträgliche Herstellungsarbeiten an Gebäuden, die vor dem 1. Januar 1991 fertiggestellt worden sind. Nach seiner bis 27. Dezember 2000 geltenden Fassung machte § 3 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 1999 eine Förderung nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 1999 davon abhängig, dass der Anspruchsberechtigte keine erhöhten Absetzungen in Anspruch nahm. Durch das am 20. Dezember 2000 endgültig beschlossene InvZulÄndG wurde das Kumulationsverbot des § 3 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 1999 dahingehend geändert, dass eine Förderung nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 1999 auch dann ausgeschlossen ist, wenn nicht der Anspruchsberechtigte selbst, sondern im Veräußerungsfall der Erwerber für die Herstellungsarbeiten erhöhte Absetzungen in

Anspruch nimmt. Hierunter fallen auch die im Streitfall von den Erwerbern der Eigentumswohnungen in Anspruch genommenen erhöhten Absetzungen für Baudenkmale gemäß § 7i EStG .

- 8 2. Über den Anwendungsbereich des durch das InvZulÄndG erweiterten Kumulationsverbots hat der Senat in dem vom FG zitierten Urteil in BFHE 215, 442 [BFH 14.12.2006 - III R 27/03] , [BFH 14.12.2006 - III R 27/03] BStBl II 2007, 332 [BFH 14.12.2006 - III R 27/03] entschieden. Danach ist das zusätzliche Kumulationsverbot des § 3 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 1999 zwar nach der allgemeinen Regelung des Art. 11 Abs. 1 InvZulÄndG am Tag nach der Verkündung (BGBl I 2000, 1850 vom 27. Dezember 2000), d.h. am 28. Dezember 2000, in Kraft getreten. Es gilt damit grundsätzlich auch für die Investitionen des Kalenderjahres 2000, weil der Anspruch auf Investitionszulage erst mit Ablauf des Kalenderjahres 2000 entsteht. Zur Vermeidung einer verfassungsrechtlich unzulässigen Rückwirkung ist der Anwendungsbereich des neuen Kumulationsverbotes aber im Wege der verfassungskonformen Auslegung einzuschränken. Nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 3. Dezember 1997 2 BvR 882/97 (BVerfGE 97, 67 [BVerfG 03.12.1997 - 2 BvR 882/97] , BGBl I 1998, 725) werden bei Vorschriften, die zu einem bestimmten wirtschaftlichen Verhalten anreizen sollen, die Dispositionsbedingungen vom Tag der Entscheidung an zu einer schutzwürdigen Vertrauensgrundlage, die in der Regel erst mit dem Zeitpunkt des endgültigen Beschlusses zur Änderung der gesetzlichen Grundlage entfällt. Das Kumulationsverbot darf daher frühestens auf nachträgliche Herstellungsarbeiten angewendet werden, zu denen sich der Investor nach dem 20. Dezember 2000, dem Tag des endgültigen Beschlusses zur Änderung des § 3 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 1999 , entschlossen hat.
- 9 3. Auch im Streitfall greift diese Einschränkung des sachlichen Anwendungsbereichs des § 3 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 1999 i.d.F. des InvZulÄndG im Wege der verfassungskonformen Auslegung ein, da ein Fall der unechten Rückwirkung ("tatbestandliche Rückanknüpfung") vorliegt.
- 10 a) Ein Fall der unechten Rückwirkung liegt vor, soweit belastende Rechtsfolgen einer Norm erst nach ihrer Verkündung eintreten, tatbestandlich aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst werden ("tatbestandliche Rückanknüpfung") (BVerfG-Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvL 1/03 , 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, 31, BGBl I 2010, 1297, m.w.N.).
- 11 Insoweit knüpft die Rechtsfolge des erweiterten Kumulationsverbots des § 3 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 1999 i.d.F. des InvZulÄndG mit der Formulierung "Satz 1 Nr. 1 und 2 kann nur angewendet werden, wenn der Anspruchsberechtigte und im Veräußerungsfall der Erwerber für die Herstellungsarbeiten keine erhöhten Absetzungen in Anspruch nimmt", tatbestandlich zum einen an die Erfüllung der Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 1999 und zum anderen an die Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen durch den Erwerber an.
- 12 b) Im Streitfall wird die in der Versagung des Anspruchs auf Investitionszulage bestehende Rechtsfolge, soweit es um die Erfüllung der tatbestandlichen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 1999 geht, durch einen vor dem 21. Dezember 2000 bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst.
- 13 aa) Der Tatbestand des § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 1999 sieht als begünstigte Investition die nachträglichen Herstellungsarbeiten an Gebäuden vor, die vor dem 1. Januar 1991 fertiggestellt worden sind. Ins Werk gesetzt wird der danach maßgebliche Sachverhalt erst, wenn mit der begünstigten Investition "nachträgliche Herstellungsarbeiten an Gebäuden" begonnen wird.
- 14 Zwar enthält § 3 InvZulG 1999 zur Frage des Investitionsbeginns bei nachträglichen Herstellungsarbeiten an Gebäuden keine eigenständigen Regelungen. Da aber der Investitionsbeginn bei betrieblichen Investitionen tatbestandliche Relevanz besitzt und sich deshalb bei der Regelung des § 2 Abs. 4 Satz 3 InvZulG 1999 ein vergleichbares Rechtsproblem stellt, kann der Senat insoweit auf die hierzu entwickelten Rechtsgrundsätze zurückgreifen.
- 15 bb) Nach § 2 Abs. 4 Satz 3 InvZulG 1999 sind Investitionen in dem Zeitpunkt begonnen, in dem die Wirtschaftsgüter bestellt oder herzustellen begonnen worden sind. In Auslegung dieser Vorschrift

hat der Senat entschieden, dass --auch bereits vor der Einfügung einer entsprechenden Bestimmung in § 2 Abs. 4 Satz 5 InvZulG 1999 durch das InvZulÄndG-- als Beginn der Herstellung bei Gebäuden, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt gilt, in dem der Investor den Bauantrag stellt (Senatsurteil vom 15. September 2005 III R 28/03 , BFHE 210, 568, BStBl II 2006, 89). Denn mit dem Antrag auf Baugenehmigung ersucht der Investor die Genehmigungsbehörde, ihm die Durchführung des in dem Bauantrag beschriebenen Bauvorhabens zu gestatten. In dem Bauantrag kommt daher --anders als in einer unverbindlichen Bauvoranfrage-- in aller Regel nach außen erkennbar zum Ausdruck, dass sich der Bauherr zur Errichtung des Gebäudes entschlossen hat.

- 16** cc) Diese Rechtsgrundsätze lassen sich auf genehmigungspflichtige nachträgliche Herstellungsarbeiten übertragen. Da die Investitionszulage einen Anreiz für Investitionen bieten soll, ist im Zulagenrecht --wenn das Gesetz die Begünstigung vom Beginn einer Investition nach einem bestimmten Zeitpunkt abhängig macht oder wenn wie hier zu prüfen ist, ob eine Norm ihre Rechtsfolgen tatbestandlich von einem bei dem endgültigen Gesetzesbeschluss bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt abhängig macht-- ausschlaggebend auf den Zeitpunkt abzustellen, zu dem der Investor seine Entscheidung zur Durchführung der Investition für sich bindend nach außen erkennbar und ggf. nachweisbar getroffen hat. Dadurch wird gewährleistet, dass die Zulage dem Förderzweck entsprechend gewährt wird und Mitnahmeeffekte vermieden werden (Senatsurteil in BFHE 210, 568 [BFH 15.09.2005 - III R 28/03] , [BFH 15.09.2005 - III R 28/03] BStBl II 2006, 89). Auch bei genehmigungspflichtigen nachträglichen Herstellungsarbeiten ersucht der Investor mit dem Antrag auf Baugenehmigung die Genehmigungsbehörde, ihm die Durchführung des in dem Bauantrag beschriebenen Bauvorhabens zu gestatten. Mit dem Eingang des Bauantrags bei der Genehmigungsbehörde manifestiert sich damit der Entschluss des Investors, die in den genehmigungspflichtigen nachträglichen Herstellungsarbeiten bestehende Investition durchführen zu lassen.
- 17** dd) Im Streitfall wurde die Baugenehmigung im Jahr 1998 beantragt und erteilt. Anhaltspunkte dafür, dass der Antrag nur in der Art einer Bauvoranfrage gestellt wurde, um --ohne eine konkrete Bauabsicht-- genehmigungsrechtliche Fragen vorab zu klären (s. zu diesem möglichen Ausnahmefall Senatsurteil in BFHE 210, 568 [BFH 15.09.2005 - III R 28/03] , [BFH 15.09.2005 - III R 28/03] BStBl II 2006, 89 [BFH 15.09.2005 - III R 28/03]), liegen nicht vor. Die J AG hat als spätere Gesellschafterin der Klägerin das Objekt bereits mit notariellem Vertrag vom 13. Juli 2000 und damit vor dem endgültigen Gesetzesbeschluss über das InvZulÄndG erworben. Sie durfte auf der Basis der zu diesem Zeitpunkt geltenden Rechtslage auch darauf vertrauen, nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 1999 förderfähige nachträgliche Herstellungsarbeiten an dem Objekt vornehmen zu können.
- 18** Dieser Vertrauensschutz gilt auch gegenüber der Klägerin. § 1 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 1999 bestimmt, dass bei Personengesellschaften und Gemeinschaften, die begünstigte Investitionen i.S. der §§ 2 und 3 InvZulG 1999 vornehmen, für die Frage der Anspruchsberechtigung die Gesellschaft oder die Gemeinschaft an die Stelle des steuerpflichtigen Gesellschafters tritt. Der Gesellschaft steht daher auch die Anspruchsberechtigung für Investitionen an einem im Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters gehaltenen Wirtschaftsgut zu (vgl. etwa Senatsurteil vom 7. Dezember 2000 III R 35/98 , BFHE 194, 294, BStBl II 2001, 316). Zu Recht sind die Beteiligten im Streitfall danach übereinstimmend davon ausgegangen, dass die Anspruchsberechtigung bei der Klägerin zu prüfen ist, da die J AG der Klägerin das Objekt zur Durchführung der Investition überlassen und die Klägerin die entstandenen Investitionskosten getragen hat.
- 19** Entsprechend dieser zulagenrechtlichen Einheitsbetrachtung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter ist es dann aber auch gerechtfertigt, ein in der Person des Gesellschafters entstandenes schutzwürdiges Vertrauen auf den Fortbestand der Rechtslage der Gesellschaft zuzurechnen.
- 20** ee) Der unechten Rückwirkung der zu § 3 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 1999 erfolgten Gesetzesänderung steht im Streitfall nicht entgegen, dass die Baugenehmigung nicht von der Klägerin selbst, sondern noch vom Veräußerer des Objekts beantragt wurde. Insoweit hat der Senat bereits entschieden,

dass eine für den Investitionsbeginn maßgebliche Bauantragstellung dem Anspruchsteller auch dann zugerechnet werden kann, wenn der Antrag auf die Baugenehmigung noch von einem Dritten gestellt wurde, der Anspruchsteller aber in dessen Rechtsposition eingetreten ist und erst nach Auslaufen des Begünstigungszeitraums mit den eigentlichen Bauarbeiten begonnen hat (Senatsurteil vom 7. Juni 2000 III R 50/99 , BFH/NV 2000, 1500, m.w.N.). Dies hat der Senat zum einen mit der entsprechenden Auslegung früherer Vorschriften (§ 4b Abs. 2 Satz 3 InvZulG 1982) zum Begriff des Investitionsbeginns bei baugenehmigungspflichtigen Vorhaben und zum anderen damit begründet, dass im konkreten Fall der Erwerber des Objekts schuldrechtlich und dinglich in die Rechte aus dem von dem Dritten eingeleiteten Baugenehmigungsverfahren eingetreten ist.

- 21** Auch nach § 70 Abs. 2 der Sächsischen Bauordnung a.F. (entspricht § 58 Abs. 3 der Sächsischen Bauordnung in der ab 1. Oktober 2004 geltenden Fassung) gelten bauaufsichtliche Genehmigungen wie die Baugenehmigung für und gegen den Rechtsnachfolger. Daher ist im Streitfall die J AG durch den notariellen Vertrag vom 13. Juli 2000 in die bauaufsichtsrechtliche Rechtsposition des Veräußerers eingetreten.
- 22** Aus den tatsächlichen Feststellungen des FG ist auch nicht erkennbar, dass der im Jahr 2001 von der J AG gestellte Antrag auf eine Baugenehmigung Änderungen aufweist, die das bereits genehmigte Vorhaben in seinen wesentlichen baurechtlich bedeutsamen Merkmalen erfassten und es damit nachhaltig veränderten. Somit besteht auch kein Anlass, von einem Wegfall der Identität des Investitionsobjekts und damit von einem neuen Investitionsbeginn auszugehen (vgl. hierzu etwa Senatsurteile vom 7. Dezember 1990 III R 88/88 , BFHE 163, 282, BStBl II 1991, 378, und vom 4. November 2004 III R 61/03 , BFHE 208, 165, BStBl II 2005, 328).
- 23** 4. Die vom Senat vorgenommene Festlegung des Investitionsbeginns bei genehmigungspflichtigen Herstellungsarbeiten an Gebäuden steht nicht im Widerspruch zu der vom FA angeführten Entscheidung in BFH/NV 2003, 912. Denn im Urteilsfall hat der BFH zum einen den Begriff des Investitionsbeginns aus dem spezifischen Regelungszusammenhang des § 6 Abs. 1 des Fördergebietgesetzes entwickelt und dabei eine sinngemäße Heranziehung von Regelungen des Investitionszulagenrechts (insbesondere § 4b Abs. 2 Satz 5 InvZulG 1975) ausdrücklich verneint. Zum anderen hat der BFH als Beginn der Investition Maßnahmen (wie z.B. Beschaffung des Grundstücks, Beauftragung eines Architekten mit der Ausarbeitung der Baupläne, Erteilung eines Bauvorbescheids) anerkannt, die dem Antrag auf Baugenehmigung zeitlich noch vorangingen. Damit wurde der Antrag auf Baugenehmigung aber nicht als bloße Vorbereitungshandlung der Investition, sondern als Teilakt der bereits begonnenen Investition qualifiziert.
- 24** 5. Da die Investition im Streitfall bereits vor dem ersten Verkauf einer Eigentumswohnung ins Werk gesetzt wurde, kommt es nicht darauf an, ob die zivilrechtliche Rückwirkung der --dem vollmachtlosen Handeln des Verkäufers als Vertreter des Käufers nachfolgenden-- Genehmigung des Käufers dieser ersten Eigentumswohnung steuerrechtlich anzuerkennen ist. Auch ist nicht entscheidend, dass die übrigen Eigentumswohnungen erst im Jahr 2001 veräußert wurden.
- 25** 6. Die Investition war im Zeitpunkt des endgültigen Beschlusses über das InvZulÄndG bereits durch den Abschluss des notariellen Kaufvertrags vom 13. Juli 2000 über das mit einer Baugenehmigung für die geplante Investition ausgestattete Objekt ins Werk gesetzt. Das FG hat deshalb im Ergebnis zu Recht entschieden, dass das Vertrauen der Klägerin in den Fortbestand der Rechtslage schutzwürdig war und die Erweiterung des Kumulationsverbots in § 3 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 1999 im Streitfall nicht eingreift.

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.