Downloaded from Blogs on 26.02.2026 18:06h

By PwC Deutschland | 05. November 2019

Reine Vorbereitungsmaßnahmen nicht ausreichend für den Beginn der Herstellung eines Gebäudes

Der Herstellungsbeginn i.S. des § 6b Abs. 3 Satz 3 Einkommensteuergesetz (EStG) ist anzunehmen, wenn das Investitionsvorhaben "ins Werk gesetzt" wird.

Downloaded from Blogs on 26.02.2026 18:06h

Dies kann vor den eigentlichen Bauarbeiten liegen. Reine Vorbereitungsarbeiten in der Entwurfsphase reichen dabei nicht aus, um von dem Beginn der Herstellung nach § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG ausgehen zu können. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

Sachverhalt

Der Kläger erzielte u.a. gewerbliche Einkünfte und ermittelte den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1, § 5 EStG. Der Gewerbebetrieb hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr, das auf den 30. Juni endet. Der Kläger hatte für das Jahr 2005 eine Rücklage nach § 6b EStG gebildet, die auf ein in einem späteren Jahr fertiggestelltes Betriebsgebäude übertragen werden sollte.

Der Bauantrag für das Betriebsgebäude wurde am 15. Juni 2010 gestellt, also nach Ablauf der vierjährigen Investitionsfrist gem. § 6b Abs. 3 Satz 2 EStG am 30. Juni 2009. Der Kläger erklärte, er sei bereits im Frühjahr 2009 zu dem Ergebnis gekommen, ein neues Betriebsgebäude zu benötigen. Nach internen Vorbesprechungen habe er dem Architekten am 14. Mai 2009 mündlich den Planungsauftrag erteilt und ging daher von einer Verlängerung des Investitionszeitraums auf sechs Jahre aus. Der Architekt stellte am 20. Juli 2010 insgesamt 192 Arbeitsstunden für die Zeit vom 19. Mai 2009 bis zum 30. Juni 2010 in Rechnung. Davon betrafen 66,5 Stunden die Vor- und Entwurfsplanung in der Zeit bis zum 30. Juni 2009.

Das Finanzamt vertrat hingegen die Auffassung, dass die § 6b-Rücklage nicht auf das Gebäude übertragen werden könne, da der Bauantrag nicht zum Ende der vierjährigen Investitionsfrist am 30. Juni 2009 eingereicht worden sei. Somit sei mit der Herstellung zu diesem Zeitpunkt nicht begonnen worden. Die Investitionsfrist könne deshalb nicht über diesen Bilanzstichtag hinaus verlängert werden.

Die Klage hiergegen vor dem Finanzgericht München bliebt ohne Erfolg.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat sich der Auffassung der Vorinstanz angeschlossen und die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

6b EStG dient dem Zweck, die aufgrund bestimmter Veräußerungsvorgänge freiwerdenden stillen Reserven steuerrechtlich nicht sofort zu erfassen, sondern sie auf ein Reinvestitionsgut zu übertragen.

Die Übertragung muss dabei innerhalb der in § 6b Abs. 3 Sätze 2 und 3 EStG genannten Fristen geschehen. Mit der in Satz 3 vorgesehenen Verlängerung der grundsätzlich vierjährigen Reinvestitionsfrist auf sechs Jahre wird berücksichtigt, dass die Herstellung von Gebäuden erfahrungsgemäß eine längere Planungs- und Bauzeit erfordert. Die Verlängerung der Reinvestitionsfrist ist allerdings von der weiteren Voraussetzung abhängig, dass innerhalb der allgemein geltenden Vierjahresfrist bereits mit der Herstellung des Reinvestitionsobjekts begonnen worden ist. Deshalb kann der Steuerpflichtige die Verlängerung der Reinvestitionsfrist nicht mit der Behauptung erreichen, er beabsichtige, die Rücklage auf ein Gebäude zu übertragen; vielmehr muss er diese Absicht durch den Beginn der Herstellung dokumentieren.

Downloaded from Blogs on 26.02.2026 18:06h

Der Herstellungsbeginn ist anzunehmen, wenn das konkrete Investitionsvorhaben "ins Werk gesetzt" wurde. Dieser Zeitpunkt kann vor den eigentlichen Bauarbeiten liegen.

Ein sicheres Indiz für einen Herstellungsbeginn ist die Stellung des Bauantrags, es sei denn, das hergestellte Gebäude stimmt nicht mit dem genehmigten Gebäude überein, was sich schon aus dem Wortlaut des § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG ergibt.

Das "Ins-Werk-Setzen" und damit der Beginn der Herstellung im Zusammenhang mit § 6b EStG muss aber nicht zwingend mit der Stellung eines Bauantrags verbunden sein. Auch Handlungen in dessen Vorfeld können ausreichen. Nach § 4 Abs. 2 Satz 5 Investitionszulagengesetz (InvZulG 2010) gilt als Beginn der Herstellung bei Gebäuden der Abschluss eines der Ausführung zuzurechnenden Lieferungs- oder Leistungsvertrags oder die Aufnahme von Bauarbeiten. Auch wenn diese Regelung zur Bestimmung des Herstellungsbeginns gemäß § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG herangezogen würde, führte dies im Streitfall nicht zur Verlängerung der Investitionsfrist, da ein nur der (bloßen) Entwurfsphase zuzurechnender Vertrag nicht ausreicht.

Unter Beachtung der bilanzsteuerlichen Grundsätze könnte auch die Planung als Teil der Herstellung zu berücksichtigen sein. Schließlich gehören Planungskosten zu den Herstellungskosten des Gebäudes und sind selbst dann zu aktivieren, wenn die Bauarbeiten noch nicht begonnen haben. Planung und Errichtung des Bauwerks bilden nach ständiger Rechtsprechung einen einheitlichen Vorgang.

Anders als von der Klägerseite angenommen, genügt es im Rahmen des § 6b EStG allerdings nicht, dass (erste) Herstellungskosten im Zusammenhang mit dem späteren Objekt entstehen, die zu aktivieren sind. Denn die Begriffe "Herstellungskosten i.S. des § 6 EStG" und "Herstellungsbeginn i.S. des § 6b EStG" sind nicht deckungsgleich, da sie unterschiedliche Ziele verfolgen.

Das Finanzgericht hat die Planungen des Klägers zum 30. Juni 2009 nicht als so konkret und verbindlich angesehen, dass es diese der Ausführungsphase und damit dem Beginn der Herstellung gleichstellen konnte. Vielmehr hat das Finanzgericht auf die fehlende (eigentliche) Entwurfsplanung abgestellt und die bereits zu diesem Zeitpunkt vorgenommenen, vom Kläger allerdings lediglich vorgetragenen Tätigkeiten (Aufmaß des Gebäudebestands, Vorplanungen, Vorbesprechungen über das weitere Vorgehen) als (reine) Vorbereitungsarbeiten beurteilt. Die bereits im Rahmen der Entwurfsplanung angefallenen Arbeitsstunden von lediglich 66,5 Stunden sah das Finanzgericht als zu gering an, um bereits deshalb die fehlende Konkretisierung annehmen zu können. Diese Würdigung des Sachverhalts durch das Finanzgericht war nach Auffassung des BFH revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

Soweit eine nach § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG gebildete Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst wird, ohne dass ein entsprechender Betrag nach Abs. 3 abgezogen wird, ist gemäß § 6b Abs. 7 EStG der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 % des aufgelösten Rücklagebetrags zu erhöhen. Die vom Kläger erhobenen Einwendungen gegen die Höhe des Gewinnzuschlags von 6 % teilt der BFH jedenfalls für die hier relevanten Jahre 2005 bis 2009 nicht.

Downloaded from Blogs on 26.02.2026 18:06h

Fundstelle

BFH, Urteil vom 9. Juli 2019, (**X R 7/17**), veröffentlicht am 31. Oktober 2019.

Schlagwörter

6b-Rücklage, Einkommensteuerrecht, Reinvestitionsfrist