

# Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz 2007

BMF - Schreiben vom 8. Mai 2008 (BStBl I S. 590) - IV C 3 – InvZ 1015/07/0001 - 2008/0237881  
geändert durch BMF - Schreiben vom 23. Juli 2009 (BStBl I S. XX)  
- IV C 3 - InvZ 1015/07/001 – 2009/0468708

## Inhaltsübersicht

Einleitung	Rz
<b>Erster Teil – Materiellrechtliche Vorschriften</b>	1 – 169
<b>I. Anspruchsberechtigter</b>	1 – 12
1. Allgemeines	1
2. Steuerpflichtige im Sinne des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes	2 – 4
3. Personengesellschaften und Gemeinschaften	5 – 9
4. Rechtsnachfolge	10
5. Fördergebiet	11 – 12
<b>II. Begünstigte Investitionen</b>	13 – 169
<b>1. Erstinvestitionsvorhaben</b>	13 – 23t
1.1 Allgemeines	13 – 16
1.2 Arten des Erstinvestitionsvorhabens	17 – 23p
1.2.1 Errichtung einer Betriebsstätte	19 – 22
1.2.2 Erweiterung einer bestehenden Betriebsstätte	23 – 23k
1.2.3 Diversifizierung der Produktion einer Betriebsstätte in neue, zusätzliche Produkte	23l – 23m
1.2.4 Grundlegende Änderung des Gesamtproduktionsverfahrens einer bestehenden Betriebsstätte	23n – 23p
1.3 Beschreibung und Umfang des Erstinvestitionsvorhabens	23q – 23t
2. Begünstigung beweglicher Wirtschaftsgüter	24 – 82
2.1 Anlagevermögen	24 – 31
2.2 Abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter	32 – 36
2.3 Neue Wirtschaftsgüter	37 – 40
2.4 Ausschluss von geringwertigen Wirtschaftsgütern, kein Ausschluss kurzlebiger Wirtschaftsgüter	41 – 45
2.5 Ausschluss von Personenkraftwagen	46 – 49
2.6 Ausschluss von Luftfahrzeugen	50
2.7 Zugehörigkeits-, Verbleibens-, Nutzungs- und weitere Voraussetzungen	51 – 82
2.7.1 Bindungszeitraum	52 – 55
2.7.2 Zugehörigkeit zum Anlagevermögen eines begünstigten Betriebs des Anspruchsberechtigten im Fördergebiet	56 – 64
2.7.3 Verbleiben in einer Betriebsstätte im Fördergebiet	65 – 74
2.7.4 Unschädliches vorzeitiges Ausscheiden	75 – 76
2.7.5 Private Nutzung von nicht mehr als 10 %	77 – 78
2.7.6 Ausnahme von der Bindung des Wirtschaftsguts an den Anspruchsberechtigten	79 – 83
3. Begünstigung betrieblich genutzter Gebäudeneubauten	84 – 102
3.1 Gebäude	84 – 87
3.2 Neues Gebäude	88 – 95
3.3 Verwendungsvoraussetzung	96 – 101

3.4	Kumulationsverbot	102 – 103
4.	Abgrenzung der begünstigten Wirtschaftszweige	104 – 118
5.	Investitionsfristen	119 – 125
6.	Investitionsbeginn	126 – 134
7.	Investitionsabschluss	135 – 138
8.	Investitionszulagensätze	139 – 143
8.1	Höhere Förderung von Investitionen im Randgebiet des Fördergebiets	144 – 146
8.2	Einschränkung der erhöhten Förderung von Investitionen in Berlin	147 – 148
9.	Begünstigte Investitionen, Investitionszeitraum und Höhe der Investitionszulage in dem nicht zum Fördergebiet im Sinne des § 1 Abs. 2 gehörenden Teil des Landes Berlin	149 – 157
10.	Abgrenzung der kleinen und mittleren Unternehmen i. S. d. Empfehlung der Europäischen Kommission (KMU)	158 – 169
<b>Zweiter Teil – Bemessungsgrundlage der Investitionszulage</b>		170 – 195
1.	Allgemeines	170 – 175
2.	Anschaffung oder Herstellung	176 – 178
3.	Teillieferung	179 – 181
4.	Anschaffungskosten	182 – 184
5.	Herstellungskosten	185 – 187
6.	Anzahlungen auf Anschaffungskosten	188
7.	Teilerstellungskosten	189
8.	Anschaffungskosten bei Teillieferung	190 – 191
9.	Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten bei vor dem 1. Januar 2007 begonnenen Investitionen	192 – 195
<b>Dritter Teil – Vorbehalte aufgrund EU-rechtlicher Vorschriften</b>		196 – 247
<b>I.</b>	<b>Das Investitionszulagegesetz als Beihilfenvorschrift</b>	196 – 199
1.	Genehmigungsvorbehalt nach Artikel 88 Abs. 3 EG-Vertrag	196 – 197
2.	Freistellungsverordnung für regionale Investitionsbeihilfen	198 – 199
<b>II.</b>	<b>Große Investitionsvorhaben</b>	200 – 220
1.	Rechtsgrundlage	200 – 203
1.1	Anwendung des Multisektoralen Regionalbeihilferahmen für große Investitionsvorhaben vom 13. Februar 2002	200 – 202
1.2	Leitlinien für staatliche Beihilfen mit regionaler Zielsetzung 2007-2013	203
2.	Allgemeine Regelungen	204 – 205
3.	Absenkung der Fördersätze und Genehmigungsvorbehalt der EU-Kommission	206 – 220
<b>III.</b>	<b>Einzelnotifizierungspflichten und Genehmigungsvorbehalte der Europäischen Kommission</b>	221 – 224
1.	Genehmigungsvorbehalt der EU-Kommission nach den Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung von Unternehmen in Schwierigkeiten	221 – 223
2.	Gewährleistung der Umsetzung von Rückforderungsentscheidungen der Kommission	224
<b>IV.</b>	<b>Einschränkung der Förderung in sensiblen Sektoren</b>	225 – 242
1.	Allgemeines	225
2.	Stahlindustrie	226
3.	Schiffbau	227 – 230

4.	Kraftfahrzeug-Industrie	231 – 232
5.	Kunstfaserindustrie	233
6.	Landwirtschaftssektor	234 – 238
7.	Fischerei und Aquakulturen	239 – 240
8.	Verkehrssektor	241 – 242
<b>V.</b>	<b>Kumulierungsvorschriften</b>	243 – 247
	<b>Vierter Teil – Verfahrensrechtliche Vorschriften</b>	248 – 284
<b>I.</b>	<b>Antragstellung</b>	248 – 260
1.	Allgemeines	248
2.	Antragsberechtigung	249 – 250
3.	Antragsfrist	251 – 253
4.	Form und Inhalt des Antrags	254 – 260
<b>II.</b>	<b>Gewährung und Festsetzung der Investitionszulage</b>	261 – 271
1.	Zuständiges Finanzamt	261 – 262
2.	Gesondertes Feststellungsverfahren	263 – 264
3.	Investitionszulagenbescheid	265 – 268
4.	Aufhebung und Änderung des Investitionszulagenbescheids	269 – 271
<b>III.</b>	<b>Weitere Xerfahrensvorschriften</b>	272 – 284
1.	Zulässigkeit von Billigkeitsmaßnahmen	272
2.	Stundung fälliger Steuern im Hinblick auf später fällig werdende Investitionszulagenansprüche	273
3.	Abtretung, Pfändung und Verpfändung von Ansprüchen auf Investitionszulage	274
4.	Zinsen und Säumniszuschläge	275 – 276
5.	Haftung	277
6.	Verfolgung von Straftaten	278 – 280
7.	Mitteilungspflichten gem. § 31a AO	281 – 284

Das Investitionszulagengesetz 2007 (InvZulG 2007) in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. Februar 2007 (BGBl. I S. 282), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes zur Schaffung einer Nachfolgeregelung und Änderung des Investitionszulagengesetzes 2007 vom 7. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2350), sieht Investitionszulagen für betriebliche Investitionen gem. § 2 in Betrieben des verarbeitenden Gewerbes, der produktionsnahen Dienstleistungen und des Beherbergungsgewerbes im Fördergebiet vor.

Fördergebiet sind die Länder Berlin, Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen. Ab 1. Januar 2007 sind Teile des Landes Berlin aus dem Fördergebiet ausgeschlossen (Anlage 1 des Gesetzes). Details der Förderung im Land Berlin sind den Randziffern 11, 146 bis 154 zu entnehmen.

Die Investitionszulage gehört nicht zu den Einkünften i. S. d. EStG. Sie mindert nicht die steuerlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten. Da es sich auch nicht um steuerfreie Einnahmen handelt, steht § 3c EStG dem Abzug von Betriebsausgaben und Werbungskosten, die im Zusammenhang mit der Investitionszulage stehen, nicht entgegen.

Die im InvZulG 2007 verwendeten Begriffe, die dem Einkommensteuerrecht entnommen worden sind, sind nach den für die Einkommensbesteuerung maßgebenden Grundsätzen auszulegen, soweit sich nicht aus dem InvZulG 2007, seinem Zweck und seiner Entstehungsgeschichte etwas anderes entnehmen lässt (BFH vom 18.5.1999 – BStBl II S. 619). Die Gewährung der Investitionszulage hängt aber nicht von der konkreten ertragsteuerlichen Behandlung ab. Beide Regelungsbereiche stehen verfahrensrechtlich selbstständig nebeneinander (BFH vom 9.12.1999 – BStBl 2001 II S. 311). Soweit das InvZulG 2007 mit Vorschriften früherer Investitionszulagengesetze und anderer Fördergesetze übereinstimmt, sind höchstrichterliche Entscheidungen auch für das InvZulG 2007 anzuwenden.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gelten für die Anwendung des InvZulG 2007 die folgenden Grundsätze:

## **Erster Teil**

### **Materiellrechtliche Vorschriften**

#### **I. Anspruchsberechtigter**

##### **1. Allgemeines**

- 1 Zur Inanspruchnahme der Investitionszulage nach § 2 InvZulG 2007 sind unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige i. S. d. Einkommensteuergesetzes (EStG) und des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) sowie Personengesellschaften und Gemeinschaften berechtigt, die bestimmte betriebliche Investitionen im Fördergebiet vornehmen. Investitionszulagenberechtigt i. S. d. § 1 Abs. 1 InvZulG 2007 ist grundsätzlich der Investor, der bürgerlich-rechtlicher Eigentümer des Wirtschaftsguts ist. Fallen bürgerlich-rechtliches Eigentum und wirtschaftliches Eigentum auseinander, ist investitionszulagenberechtigter Investor der wirtschaftliche Eigentümer nach § 39 AO (BFH vom 9.12.1999 – BStBl 2001 II S. 311); vgl. auch Rz. 31. Der Hersteller eines Gebäudes i.S. des § 2 Abs. 2 InvZulG 2007 kann auch dann Anspruch auf Investitionszulage haben, wenn er weder bürgerlich-rechtlicher noch wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes ist (BFH vom 28.6.2006 – BStBl 2007 II S.131) (vgl. Rz. 95).

##### **2. Steuerpflichtige im Sinne des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes**

- 2 (1) Die Anspruchsberechtigung setzt nicht voraus, dass der Steuerpflichtige zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer veranlagt wird. Im Ausland ansässige Steuerpflichtige sind nicht anspruchsberechtigt, wenn ihre inländischen Betriebsstätten nicht als Betriebsstätten im Sinne eines Doppelbesteuerungsabkommens gelten und die Steuerpflichtigen deshalb nicht der deutschen Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegen (BFH vom 14.8.1997 – BStBl 1998 II S. 355).
- 3 (2) Von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sind nur anspruchsberechtigt, soweit sie einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten (BFH vom 8.7.1994 – BStBl II S. 869). Vgl. Rz. 28.

- 4 (3) Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind nur anspruchsberechtigt, soweit sie einen Betrieb gewerblicher Art unterhalten (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG). Wegen des Begriffs eines Betriebs gewerblicher Art wird auf R 6 KStR 2004 hingewiesen.

### **3. Personengesellschaften und Gemeinschaften**

- 5 (1) Zu den anspruchsberechtigten Personengesellschaften gehören auch Innengesellschaften, die Mitunternehmenschaften sind, z. B. atypisch stille Gesellschaften. Zur Antragsberechtigung von atypisch stillen Gesellschaften wird auf Rz. 250 hingewiesen.

- 6 (2) Bei Wirtschaftsgütern, die zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters oder mehrerer Gesellschafter gehören, ist die Personengesellschaft anspruchsberechtigt (BFH vom 7.12.2000 – BStBl 2001 II S. 316). Bei einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung zwischen Schwesterpersonengesellschaften ist die Besitzpersonengesellschaft für die an die Betriebspersonengesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter anspruchsberechtigt (vgl. BMF vom 28.4.1998 – BStBl I S. 583, Tz. 2 f).

- 7 (3) Arbeitsgemeinschaften sind bei der Investitionszulage auch dann selbstständig anspruchsberechtigt, wenn bei ihnen eine gesonderte Feststellung der einkommensteuerepflichtigen oder körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte nicht vorzunehmen ist (§ 180 Abs. 4 AO und § 2a GewStG).

- 8 (4) Bei Gesellschaften und Gemeinschaften ohne Gewinnerzielungsabsicht, z. B. Laborgemeinschaften i. S. d. Verordnung zu § 180 Abs. 2 AO, ist die Gesellschaft oder Gemeinschaft für die Investitionszulage für Investitionen im Sinne von § 2 Abs. 2 InvZulG 2007 anspruchsberechtigt. Nimmt eine Gesellschaft oder Gemeinschaft ohne Gewinnerzielungsabsicht eine Investition im Sinne von § 2 Abs. 1 InvZulG 2007 vor, ist aber jeder Miteigentümer anteilig zur Inanspruchnahme der Investitionszulage berechtigt. Es ist aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn in diesen Fällen die Gesellschaft oder Gemeinschaft die Investitionszulage beansprucht.

- 9 (5) Grundstücksgemeinschaften sind zur Inanspruchnahme der Investitionszulage nach § 2 Abs. 2 InvZulG 2007 für Gebäudeneubauten im Privatvermögen berechtigt, die in Betrieben des verarbeitenden Gewerbes, der produktionsnahen Dienstleistungen oder des Beherbergungsgewerbes genutzt werden.

### **4. Rechtsnachfolge**

- 10 In den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge (z. B. Erbfall, Vermögensübergang i. S. d. Umwandlungsgesetzes) tritt der Rechtsnachfolger hinsichtlich der Anspruchsberechtigung in die Stellung seines Rechtsvorgängers ein. Dies gilt auch dann, wenn ein Betrieb oder Teilbetrieb unentgeltlich übertragen (§ 6 Abs. 3 EStG) oder nach § 20 oder § 24 UmwStG in eine Kapital- oder eine Personengesellschaft eingebracht wird. Bei Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs im Wege der Einzelrechtsnachfolge in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder in eine Personengesellschaft übernimmt der Rechtsnachfolger die Anspruchsberechtigung nicht, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemei-

nen Wert angesetzt wird (§ 23 Abs. 4 erster Teilsatz und § 24 Abs. 4 UmwStG). Der Rechtsnachfolger kann in den Fällen der Übernahme der Anspruchsberechtigung die Investitionszulage beanspruchen, soweit sie nicht der Rechtsvorgänger zulässigerweise beantragt hat. Er kann die Investitionszulage auch dann beanspruchen, wenn die Voraussetzungen teilweise von ihm und teilweise von seinem Rechtsvorgänger erfüllt werden.

## 5. Fördergebiet

- 11 (1) Zum Fördergebiet gehören nach § 1 Abs. 2 InvZulG 2007 die Länder Berlin, Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen. Ab dem 1. Januar 2007 gehört ein Teil des Landes Berlin nach der deutschen Fördergebietskarte 2007-2013 nicht mehr zum Fördergebiet im Sinne der Leitlinien für staatliche Beihilfen mit regionaler Zielsetzung 2007 – 2013 (ABl. EU 2006 Nr. C 54 S. 13; Regionalleitlinien 2007-2013 - § 1 Abs. 2 Satz 2 InvZulG 2007). Der Teil des Landes Berlin, der nicht mehr zum Fördergebiet gehört (sog. D-Fördergebiet), ist in der Anlage 1 zum InvZulG 2007 aufgeführt. Diesen in der Anlage 1 aufgeführten Verkehrszellen sind bestimmte Straßen und Hausnummern zugeordnet. Eine eindeutige Zuordnung der Gebiete ist im Internet unter [www.Gewerbeflaechenatlas.Berlin.de](http://www.Gewerbeflaechenatlas.Berlin.de) unter der Rubrik „Förderung und Finanzierung Berlin“ - „Fördergebietskarte“<sup>1</sup> möglich. Diese Seite wird von der Senatsverwaltung für Wirtschaft, Technologie und Frauen Berlin und dem Statistischen Landesamt Berlin fortlaufend gepflegt und ist für die Abgrenzung der Gebiete für Zwecke der Investitionszulage verbindlich.
- 12 (2) Da die neue Fördergebietskarte 2007-2013 nur auf solche Erstinvestitionsvorhaben Anwendung findet, die nach dem 31. Dezember 2006 begonnen werden, gehört das Land Berlin für Erstinvestitionsvorhaben, die bis einschließlich 31. Dezember 2006 begonnen wurden, vollständig zum Fördergebiet. Da für die Förderbarkeit eines Erstinvestitionsvorhabens immer das Beihilferecht Anwendung findet, das zum Zeitpunkt des Beginns des Vorhabens Gültigkeit hat, sind Erstinvestitionsvorhaben, die der Anspruchsberechtigte vor dem 1. Januar 2007 begonnen hat, auch in dem in der Anlage 1 genannten Gebiet uneingeschränkt förderbar. Alle zu einem solchen Erstinvestitionsvorhaben gehörenden Einzelinvestitionen sind förderbar, auch wenn diese nach dem 31. Dezember 2006 durchgeführt werden.

### Beispiel 1:

Ein Investor beginnt im Oktober 2006 mit der Errichtung eines Hotelgebäudes im D-Fördergebiet. Das Gebäude wird im Oktober 2008 fertig gestellt und als Hotel ausgestattet. Alle Investitionen sind – soweit begünstigt nach § 2 InvZulG 2007– ohne Einschränkungen in Bezug auf das Fördergebiet förderbar.

### Beispiel 2:

Ein Werbedesigner hat sein Büro im D-Fördergebiet von Berlin. Er kauft im November 2006 eine Druckmaschine und im Februar 2007 eine Aufbügelmachine. Beide Investitionen

---

<sup>1</sup> (<http://www.businesslocationcenter.de/de/C/i/3/seite0.jsp?nav1=open&nav2=open>)

wurden einheitlich geplant und sind wirtschaftlich notwendig um den Betrieb auszuüben. Beide Investitionen sind förderbar.

## **II. Begünstigte Investitionen**

### **1. Erstinvestitionsvorhaben**

#### **1.1 Allgemeines**

- 13 (1) Die Anschaffung und Herstellung neuer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (§ 2 Absatz 1 Satz 1 InvZulG 2007) sowie die Anschaffung und Herstellung neuer Gebäude (§ 2 Absatz 2 InvZulG 2007) sind nur begünstigt, wenn sie zu einem Erstinvestitionsvorhaben gehören.
- 14 (2) Ein Erstinvestitionsvorhaben ist die Summe von im Zusammenhang stehenden Maßnahmen, die der Erlangung eines der in Rz. 17 genannten Vorhaben dienen. Über Art und Umfang der Maßnahmen entscheidet der Unternehmer selbst. Ob die Maßnahmen im Einzelnen für das Vorhaben notwendig, wirtschaftlich sinnvoll und zweckmäßig sind, liegt ebenfalls ausschließlich in der Entscheidung des Unternehmens. Daher ist auch vom Unternehmen selbst zu bestimmen, ob das Erstinvestitionsvorhaben eine Vielzahl von einzelnen Investitionen oder auch nur eine Investition umfasst. Allerdings sind hierbei vom Unternehmen die Grundsätze der Regionalleitlinien 2007 bis 2013 bzw. des Multisektoralen Regionalbeihilferahmens für große Investitionsvorhaben im Hinblick auf die Notifizierungspflicht von großen Investitionsvorhaben zu beachten (vgl. Rz. 201, 214).
- 15 (3) Grundsätzlich ist jedes Erstinvestitionsvorhaben für sich zu beurteilen. Es ist nicht zu beanstanden, wenn zeitgleich mehrere Erstinvestitionsvorhaben durchgeführt werden. Verschiedene Erstinvestitionsvorhaben liegen u. a. vor, wenn z. B. unterschiedliche Investitionspläne, Finanzpläne, Investitionsgegenstände, Produkte, Abnehmer oder ein abweichender Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Investition und deren Finanzierung vorliegen; eine räumliche Trennung, eine teilweise unterschiedliche Infrastruktur, eine technische Unabhängigkeit oder eine sachlich-organisatorische Trennung sprechen ebenfalls für die Verschiedenheit der Investitionsvorhaben. Die Maßnahmen (Investitionen) sind dem jeweiligen Erstinvestitionsvorhaben nach ihrem zeitlichen, sachlichen und räumlichen Zusammenhang zuzuordnen. Ein sachlicher Zusammenhang kann insbesondere bei technischer, funktionaler oder strategischer Verknüpfung bestehen.
- 16 (4) Es ist bei der Beurteilung eines Erstinvestitionsvorhabens ohne Bedeutung, ob vergleichbare Wirtschaftsgüter bereits im Betrieb vorhanden waren oder sind und durch die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter ersetzt werden. Ausschlaggebend ist, ob das Erstinvestitionsvorhaben insgesamt dazu geeignet ist, einen der begünstigten Vorgänge im Sinne der Rz. 17 umzusetzen.

#### **1.2 Arten eines Erstinvestitionsvorhabens**

- 17 (1) Unter Erstinvestitionsvorhaben sind Investitionen bei

- 1. Errichtung einer neuen Betriebsstätte,
- 2. Erweiterung einer bestehenden Betriebsstätte,
- 3. Diversifizierung der Produktion einer Betriebsstätte in neue, zusätzliche Produkte,
- 4. grundlegender Änderung des Gesamtproduktionsverfahrens einer bestehenden Betriebsstätte

zu verstehen.

- 18 (2) Die Übernahme eines Betriebs, der geschlossen worden ist oder ohne die Übernahme geschlossen worden wäre, gilt ebenfalls als Erstinvestitionsvorhaben, wenn die Übernahme durch einen unabhängigen Investor erfolgt. Da allerdings ausschließlich der Erwerb von unmittelbar mit der Betriebsstätte verbundenen Vermögenswerten zum Erstinvestitionsvorhaben zählt, ist die Übernahme des Betriebs als solches für die Investitionszulage nicht von Bedeutung.

### **1.2.1 Errichtung einer Betriebsstätte**

- 19 (1) Die Errichtung einer Betriebsstätte erfordert, dass ein Betrieb der begünstigten Wirtschaftszweige eine Betriebsstätte im Sinne von § 12 AO neu schafft, zu deren Anlagevermögen die beweglichen Wirtschaftsgüter gehören und in der sie verbleiben oder die Gebäude verwendet werden. Um eine Errichtung einer Betriebsstätte handelt es sich auch, wenn eine aufgegebene Betriebsstätte an einer anderen Stelle neu angesiedelt wird. Das Erstinvestitionsvorhaben „Errichtung einer neuen Betriebsstätte“ umfasst alle Investitionen des Anspruchsberechtigten, die bis zur jeweiligen ursprünglich geplanten betrieblichen Nutzung in dieser Betriebsstätte erfolgen.
- 20 (2) Wird eine ursprünglich beabsichtigte Baumaßnahme nach Aufnahme der Bauarbeiten oder nach Abschluss eines Lieferungs- und Leistungsvertrages mit einem Bauunternehmer geändert, ohne dass sich die ursprünglich geplante betriebliche Tätigkeit verändert (z. B. bei Hotelerrichtung von vorgesehenen 4 auf 5 Sterne Kategorie), führt dies nicht zu einem neuen Erstinvestitionsvorhaben. Dagegen können nach Baubeginn eintretende Änderungen hinsichtlich der Nutzung des Gebäudes zu einem neuen Erstinvestitionsvorhaben führen.

#### **Beispiel 1:**

Ein Betrieb plant die Errichtung eines neuen Produktionsgebäudes einschließlich dessen Ausstattung mit Produktionsanlagen.

Ein Architektenbüro wird im Mai 2009 mit der Planung des Gebäudes beauftragt. Der Antrag auf Baugenehmigung für das Gebäude wird am 15. Juli 2009 eingereicht. Im September 2009 beauftragt das Unternehmen ein Bauunternehmen mit der Errichtung des Produktionsgebäudes. Das Gebäude wird im September 2010 fertig gestellt, die ersten Bestellungen für die Maschinen erfolgen im Februar 2010.

Das Erstinvestitionsvorhaben „Errichtung einer neuen Betriebsstätte“ umfasst die Errichtung des Gebäudes und die gesamte Ausstattung bis zur Aufnahme der betrieblichen Tätigkeit.

Das Erstinvestitionsvorhaben beginnt mit dem Abschluss des der Ausführung dienenden Lieferungs- oder Leistungsvertrages im September 2009 (§ 3 Absatz 2 Satz 5 InvZulG 2007). Die Investitionszulage beträgt 12,5 % der Herstellungskosten des Gebäudes (einschließlich der Planungskosten, die vor Beginn des Erstinvestitionsvorhabens entstanden sind) und 12,5 % bzw. bei KMU-Betrieben 25 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der begünstigten beweglichen Wirtschaftsgüter (§ 5 Absatz 1 Nummer 1 und § 5 Absatz 2 Nummer 1 InvZulG 2007; § 4 Absatz 1 Nummer 1 i. V. m. § 6 Absatz 1 Nummer 1 und § 6 Absatz 2 Nummer 1 InvZulG 2010).

- 21 (3) Wird ein Gebäude durch den Gebäudeeigentümer errichtet, um es einem begünstigten Betrieb zur Nutzung zu überlassen und der Nutzer stattet das Gebäude für seine betrieblichen Zwecke aus, liegen sowohl beim Gebäudeeigentümer als auch beim Nutzer jeweils eigenständige Erstinvestitionsvorhaben vor. Entsprechendes gilt, wenn das Gebäude veräußert wird und der bisherige Gebäudeeigentümer die Investitionszulage für die Errichtung des Gebäudes zulässigerweise beantragt.

### **Beispiel 2:**

Ein Bauträger beginnt im Jahr 2009 in Rostock mit der Errichtung eines Hotelgebäudes, das im Jahr 2011 fertig gestellt wird. Ein Hotelbetrieb erwirbt mit notariellem Kaufvertrag im August 2010 das vom Bauträger fertig zu stellende Gebäude (Übergang Nutzen und Lasten nach Fertigstellung im Jahr 2011). Er bestellt im Januar 2011 die notwendigen Einrichtungsgegenstände.

Das Erstinvestitionsvorhaben des Bauträgers „Errichtung einer Betriebsstätte“ umfasst die Herstellung des Gebäudes. Der Bauträger hat Anspruch auf Investitionszulage in Höhe von 12,5 % der Herstellungskosten (§ 5 Absatz 1 Nummer 1 InvZulG 2007; § 4 Absatz 1 Nummer 1 i. V. m. § 6 Absatz 1 Nummer 1 InvZulG 2010).

Das Erstinvestitionsvorhaben des Erwerbers „Errichtung einer Betriebsstätte“ umfasst die Anschaffung des Gebäudes und dessen Ausstattung zum Hotel. Es beginnt mit Abschluss des Gebäudekaufvertrags. Der Erwerber hat Anspruch auf Investitionszulage in Höhe von 10 % für die Anschaffungskosten des Gebäudes, wenn der Bauträger für das Gebäude keine Investitionszulage beansprucht, und in Höhe von 10 % bzw. bei KMU-Betrieb 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der begünstigten beweglichen Wirtschaftsgüter (§ 4 Absatz 1 Nummer 2 i. V. m. § 6 Absatz 1 Nummer 3 und § 6 Absatz 2 Nummer 2 InvZulG 2010).

### *Abwandlung:*

Der Hotelbetrieb pachtet nach Fertigstellung das Gebäude und stattet es entsprechend aus. Das Erstinvestitionsvorhaben des Betriebs beginnt mit der ersten verbindlichen Bestellung von Einrichtungsgegenständen im Januar 2011; die Investitionszulage beträgt 7,5 % bzw. bei KMU-Betrieben 15 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der begünstigten be-

weglichen Wirtschaftsgüter (§ 4 Absatz 1 Nummer 3 i. V. m. § 6 Absatz 1 Nummer 4 und § 6 Absatz 2 Nummer 4 InvZulG 2010).

- 22 (4) Übersteigen die Investitionskosten des Bauträgers und des Nutzenden zusammen 100 Mio. Euro ist allerdings vor Vorhabensbeginn des Bauträgers eine mögliche Notifizierungspflicht von großen Investitionsvorhaben zu prüfen (beachte hierzu Dritter Teil des BMF-Schreibens vom 8. Mai 2008).

### **1.2.2 Erweiterung einer bestehenden Betriebsstätte**

- 23 (1) Die Erweiterung einer bestehenden Betriebsstätte setzt voraus, dass die wirtschaftliche Tätigkeit des Betriebes ausgeweitet wird. Dies muss sich nach außen dokumentieren, d. h., das Erstinvestitionsvorhaben muss die Möglichkeit schaffen, die Produktion von Waren oder die Dienstleistungen qualitativ oder quantitativ zu steigern. Hierzu gehört neben der Möglichkeit zur Steigerung der Ausbringungsmenge auch die Möglichkeit zur Steigerung der Ausbringungsgüte.

#### **Beispiel 1:**

Ein Hotelbetrieb erneuert die Einrichtungen der Hotelzimmer vollständig.

Eine Erweiterung der Betriebsstätte liegt nur dann vor, wenn in Folge der Maßnahmen eine Höherklassifizierung nach dem Kriterienkatalog der deutschen Hotelklassifizierung erfolgt.

- 23a (2) Für die Annahme eines Erstinvestitionsvorhabens kommt es nicht darauf an, dass die Erweiterung der Betriebsstätte eine wesentliche ist.
- 23b (3) Wird im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit den zum Erstinvestitionsvorhaben gehörenden Investitionen mindestens ein zusätzlicher Arbeitsplatz geschaffen, ist stets von der Erweiterung einer Betriebsstätte auszugehen.
- 23c (4) Für die Beurteilung, ob die Investitionen zur Erweiterung der Betriebsstätte führen, kommt es auf das gesamte Erstinvestitionsvorhaben an und nicht darauf, ob das einzelne Wirtschaftsgut für sich gesehen die Erweiterung bewirkt. Werden im zeitlichen, sachlichen und räumlichen Zusammenhang mit einem Erstinvestitionsvorhaben Investitionen getätigt, die für sich allein genommen keine Erweiterung der Betriebsstätte darstellen würden, sind diese ebenfalls dem Erstinvestitionsvorhaben zuzuordnen. Ein sachlicher Zusammenhang kann insbesondere bei technischer, funktionaler oder strategischer Verknüpfung bestehen (vgl. Rz. 15).

#### **Beispiel 2:**

Eine Fleischerei schafft für alle Filialen ein neues Verbundkassensystem an. In den Kassen ist ein automatisches Bestellsystem integriert.

Die Anschaffung führt zur Verbesserung des Warenflusses und bietet damit die Möglichkeit, mehr Waren zu verkaufen. Es liegt eine Erweiterung der bestehenden Betriebsstätte vor.

**Beispiel 3:**

Eine Bäckerei wird um weitere Filialen erweitert. Im Zusammenhang mit der Einrichtung der neuen Filialen werden auch die Verkaufstresen in den bestehenden Filialen ausgetauscht. Aufgrund der einheitlichen wirtschaftlichen Entscheidung des Unternehmers gehört die im Zusammenhang mit der Erweiterung des Betriebs um neue Filialen vorgenommenen Neuausstattung der bestehenden Filialen mit neuen Tresen zum Erstinvestitionsvorhaben dazu.

**Beispiel 4:**

Ein Hotelbetrieb richtet erstmalig einen Wellnessbereich ein. In diesem Zusammenhang werden die gesamten Zimmereinrichtungen allergikertauglich erneuert. Es liegt insgesamt eine Erweiterung der Betriebsstätte vor. Die Zimmereinrichtungen gehören mit zu dem Erstinvestitionsvorhaben, auch wenn keine Höherklassifizierung nach der Hotelkategorie erfolgt (Steigerung der Ausbringungsgüte).

23d (5) Als Erweiterung der Betriebsstätte gilt in jedem Fall ein Vorhaben, das Wirtschaftsgüter umfasst, die erstmalig oder zusätzlich zu bereits im Unternehmen vorhandenen Wirtschaftsgütern angeschafft oder hergestellt werden und unmittelbar für die Produktion oder die Erbringung von Dienstleistungen bestimmt sind.

23e (6) Im Bereich des verarbeitenden Gewerbes dienen Wirtschaftsgüter unmittelbar der Produktion, wenn sie bei der Herstellung des Produkts vom Ausgangsmaterial bis zum verkaufsfähigen Produkt (einschließlich der Verpackung) verwendet werden.

**Beispiel 5:**

Bisher hat ein Unternehmen die Verpackung seiner selbst hergestellten Produkte durch ein anderes Unternehmen durchführen lassen. Zukünftig soll die Verpackung im eigenen Unternehmen erfolgen. Dafür schafft das Unternehmen eine Verpackungsmaschine an. Die Anschaffung der Maschine stellt ein Erstinvestitionsvorhaben im Sinne der Erweiterung der Betriebsstätte dar.

**Beispiel 6:**

Ein Getränkehersteller hat bisher seine Getränke in Tetrapacks abgefüllt. Der Absatz für Getränke in dieser Verpackung ist eingebrochen, weil die Abnehmer diese Produkte aus ihrem Sortiment gestrichen haben. Der Getränkehersteller kauft deshalb eine neue Mehrweg-Flaschenabfüllanlage. Die Flaschenabfüllanlage dient unmittelbar der Produktion und wird erstmalig im Unternehmen angeschafft. Es liegt ein Erstinvestitionsvorhaben vor.

23f (7) Erstinvestitionsvorhaben, die nur den Vertrieb betreffen, führen nur dann zur Erweiterung der Betriebsstätte, wenn sie zur Steigerung der Ausbringungsmenge getätigt werden oder der Vertriebsbereich erstmalig im Unternehmen aufgebaut wird.

23g (8) Schafft ein Unternehmen zusätzliche Wirtschaftsgüter für seinen Auslieferungsbereich (Transportlogistik, Lagerkapazitäten) an, dienen diese Wirtschaftsgüter der Erweiterung der Betriebsstätte.

23h (9) Werden Wirtschaftsgüter im Bereich der produktionsnahen Dienstleistungen oder dem Beherbergungsgewerbe erstmalig oder zusätzlich zu bereits im Unternehmen vorhandenen Wirtschaftsgütern angeschafft oder hergestellt, so dienen diese dann der Erweiterung der Betriebsstätte, wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit der Erbringung der wirtschaftlichen Tätigkeit stehen.

**Beispiel 7:**

Ein Ingenieurbüro für bautechnische Gesamtplanung schafft zusätzlich einen Drucker für die selbst erstellten Planungsunterlagen an; weitere Investitionen werden nicht getätigt. Es handelt sich um ein Erstinvestitionsvorhaben, weil das Ausdrucken der Planungsunterlagen unmittelbar mit der Erbringung der Dienstleistung im Zusammenhang steht.

**Beispiel 8:**

Ein Hotel schafft zusätzlich zwei neue Drucker an, für Rezeption und Verwaltung. Es liegt keine Erweiterung der Betriebsstätte vor, weil die Drucker nicht unmittelbar der Erbringung der Beherbergungsleistung zuzurechnen sind.

**Beispiel 9:**

In einem Hotel werden in allen Zimmern die alten Fernsehgeräte durch moderne Flachbildschirme ersetzt. Dieses Investitionsvorhaben stellt kein Erstinvestitionsvorhaben dar, da es nicht zur Erweiterung der Betriebsstätte führt.

23i (10) Die Anschaffung oder Herstellung eines neuen Gebäudes dient der Erweiterung einer bestehenden Betriebsstätte, es sei denn, es wird ein baugleiches Gebäude ersetzt.

23j (11) Werden im Zusammenhang mit der Anschaffung eines begünstigten Wirtschaftsgutes Ersatz- und/oder Reserveteile angeschafft, die zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieses Wirtschaftsgutes rechnen, gehören diese nur im üblichen Umfang zum begünstigten Erstinvestitionsvorhaben.

23k (12) Die Anschaffung von bau- und funktionsgleichen maschinengebundenen Werkzeugen stellt ein Erstinvestitionsvorhaben dar, es sei denn, es handelt sich um Ersatzbeschaffungen.

**1.2.3 Diversifizierung der Produktion einer Betriebsstätte in neue, zusätzliche Produkte**

23l (1) Diversifizierung ist die Aufnahme neuer oder andersartiger Produkte/ Dienstleistungsbereiche in das Sortiment.

23m (2) Keine Diversifizierung in diesem Sinne ist etwa die Änderung des Designs eines Produkts.

**Beispiel :**

Ein Automobilhersteller stellt seine Produktion auf ein neues Modell um (z. B. bisher Modell 3 danach Modell 4). Dafür ist es erforderlich, die gesamte Produktionslinie umzurüsten.

Die Umstellung der Produktionslinie dient der Herstellung eines neuen Produktes. Es liegt ein Erstinvestitionsvorhaben vor.

#### **1.2.4 Grundlegende Änderung des Gesamtproduktionsverfahrens einer bestehenden Betriebsstätte**

- 23n (1) Die grundlegende Änderung des Gesamtproduktionsverfahrens einer bestehenden Betriebsstätte liegt vor, wenn das Erstinvestitionsvorhaben zu wesentlichen Änderungen im bisherigen Verfahrensablauf führt. Dabei ist es nicht erforderlich, dass diese Änderungen durch die Anschaffung oder Herstellung der zulagenbegünstigten Wirtschaftsgüter unmittelbar verursacht werden.
- 23o (2) Eine vollständige oder zumindest überwiegende Rationalisierung oder Modernisierung eines (Teil)Produktionsverfahrens gilt stets als grundlegende Änderung des Gesamtproduktionsverfahrens mit der Folge, dass die in diesem Zusammenhang angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter als ein Erstinvestitionsvorhaben gelten. Dies gilt auch, wenn die Investitionen wegen der Änderung eines Produkts erforderlich sind. Bei einem nur geringfügigen Rationalisierungseffekt bezogen auf das Gesamtproduktionsverfahren liegt jedoch noch kein Erstinvestitionsvorhaben vor.
- 23p (3) Werden Investitionen getätigt, die darauf ausgerichtet sind, den Betriebsablauf zu optimieren, z. B. durch eine Verbesserung der Energieeffizienz oder zur Verringerung des Schadstoffausstoßes wird allein dadurch keine grundlegende Änderung des Gesamtproduktionsverfahrens erreicht.

#### **1.3 Beschreibung und Umfang des Erstinvestitionsvorhabens**

- 23q (1) Der Antragsteller hat das Erstinvestitionsvorhaben im Antrag auf Investitionszulage zu beschreiben. Im Investitionszulagantrag für das Jahr des Beginns des Erstinvestitionsvorhabens ist es dabei nicht zwingend erforderlich, alle zum Vorhaben gehörenden Einzelinvestitionen genau zu bezeichnen. Der Anspruchsberechtigte kann die Angaben auch nach Antragstellung berichtigen, solange über den Antrag noch nicht bestandskräftig beschieden wurde.
- 23r (2) Gemäß § 88 Abgabenordnung ermittelt die Finanzbehörde den Sachverhalt von Amts wegen. Sie bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen; an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten ist sie nicht gebunden. Die Finanzbehörde hat dabei alle für den Einzelfall bedeutsamen, auch die für die Beteiligten günstigen Umstände zu berücksichtigen.

#### **Beispiel 1:**

Ein Antragsteller führt im Antrag auf Investitionszulage folgende zwei Erstinvestitionsvorhaben auf:

- Schaffung eines weiteren Computerarbeitsplatzes (bestehend aus der Anschaffung einer Workstation mit Monitor und eines Switch) (Beginn 13. Juli 2007 / Abschluss 22. August 2007).

und

- Anschaffung eines 5-Achsen-Hochgeschwindigkeitsfräszentrums mit Erstausrüstung (Beginn 24. Oktober 2007 / Abschluss 30. März 2008).

Für das erste Vorhaben wurde die Gewährung von Investitionszulage versagt, da es ausschließlich Wirtschaftsgüter enthält, die nicht unmittelbar für die Produktion von Waren und Dienstleistungen verwendet werden und somit kein Erstinvestitionsvorhaben vorliegt. Bei dem zweiten Vorhaben handelt es sich unstreitig um ein Erstinvestitionsvorhaben, da die Maschine erstmalig im Unternehmen angeschafft wird. Im Einspruchsverfahren begründet die Firma die Anspruchsberechtigung für die im ersten Vorhaben aufgeführten Wirtschaftsgüter mit der Verwendung des Computerarbeitsplatzes zur Erstellung von CNC-Programmen, die an die Fräsmaschinen weitergeleitet werden. Die Anschaffung des zusätzlichen Rechners stehe im Zusammenhang mit dem ebenfalls in 2007 neu angeschafften Fräszentrum, da die 5-Achsen-Bearbeitung des neuen Fräszentrums einen höheren und komplexeren Programmieraufwand erfordert. Auf Grund notwendiger Schulungsmaßnahmen erfolgte die Anschaffung der Workstation vor der Anschaffung des Fräszentrums.

Die beiden separat beschriebenen Erstinvestitionsvorhaben stellen wirtschaftlich zusammenhängende Investitionen dar. Es liegt insgesamt ein Erstinvestitionsvorhaben „Neues Fräszentrum“ vor, das die Anschaffung des Computerarbeitsplatzes und des 5-Achsen-Hochgeschwindigkeitsfräszentrums umfasst. Für die Wirtschaftsgüter des Computerarbeitsplatzes kann somit auch Investitionszulage gewährt werden.

- 23s (3) Wird festgestellt, dass Investitionen in ihrer Gesamtheit einem Erstinvestitionsvorhaben zugerechnet werden, so ist danach für jede zum Vorhaben gehörende einzelne Investition zu prüfen, ob es sich um eine begünstigte Investition im Sinne von § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Satz 2 und Absatz 2 InvZulG 2007 handelt. Allein die Feststellung, dass ein Erstinvestitionsvorhaben anzunehmen ist, führt nicht zur grundsätzlichen Förderbarkeit aller durchgeführten Investitionen.

### **Beispiel 2:**

Ein Unternehmen erweitert sein bestehendes Betriebsgebäude um einen unselbständigen Anbau und richtet hier neue Büros ein. Es wird ein zusätzlicher Arbeitsplatz geschaffen. Die Maßnahmen führen insgesamt zur Erweiterung der Betriebsstätte. Inwieweit die getätigten Investitionen investitionszulagebegünstigt sind, ist für jede einzelne Investition gesondert zu prüfen. So sind die nachträglichen Herstellungskosten des Gebäudes nicht förderbar, bei der Büroausstattung kommt eine Förderung von z. B. geringwertigen Wirtschaftsgütern oder Software auch nicht in Betracht.

- 23t (4) Ein gegenüber der GRW-Behörde erklärtes Erstinvestitionsvorhaben ist grundsätzlich auch für die Beantragung der Investitionszulage zugrunde zu legen. Die GRW-Förderung (Förderung aus Mitteln der „Gemeinschaftsaufgabe regionale Wirtschaftsförderung“) ist als Förderinstrument aber teilweise an andere Kriterien geknüpft als die Investitionszulage. Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn der Anspruchsberechtigte mit einer wirtschaftlich sinnvoll-

len Begründung hiervon abweicht.

**Beispiel 3:**

Ein Betrieb der Textilindustrie erwirbt mit notariellem Kaufvertrag vom 1. März 2006 sämtliche bewegliche Wirtschaftsgüter, Patente und das Gebäude einer von der Schließung bedrohten anderen Textil-GmbH und übernimmt gleichzeitig sämtliche Mitarbeiter. Der Erwerb einer Betriebsstätte der Textilindustrie wurde laut Zuwendungsbescheid mit Mitteln aus der Gemeinschaftsaufgabe „Verbesserung der regionalen Wirtschaftsförderung“ gefördert. Im November 2006 bestellt der Betrieb mehrere neue Maschinen, die der Erweiterung der bestehenden Betriebsstätte dienen. Die Maschinen werden im Zeitraum von Mai 2007 bis Januar 2008 geliefert.

Der Erwerb einer (von der Schließung bedrohten) bestehenden Betriebsstätte stellt ein Erstinvestitionsvorhaben im Sinne des § 2 Absatz 3 InvZulG 2007 dar. Das vom investierenden Betrieb vorgenommene Erstinvestitionsvorhaben „Erwerb einer bestehenden Betriebsstätte“ war mit Abschluss des Kaufvertrages aber abgeschlossen, da hierzu ausschließlich der Erwerb von unmittelbar mit der Betriebsstätte verbundenen Vermögenswerten zählt. Danach durchgeführte Investitionen dienen nicht mehr dem Vorhaben „Erwerb“. Bei der Anschaffung diverser Maschinen handelt es sich um ein selbständiges Erstinvestitionsvorhaben im Sinne des § 2 Absatz 3 Nummer 2 InvZulG 2007. Da der Beginn des Erstinvestitionsvorhabens nach dem 20. Juli 2006 liegt, sind die dem Erstinvestitionsvorhaben zuzurechnenden Investitionen begünstigt.

**Beispiel 4:**

Ein Mehrproduktbetrieb des verarbeitenden Gewerbes hat innerhalb einer Betriebsstätte drei verschiedene Produktionsbereiche (1, 2 und 3) mit jeweils eigenständigen Produktionslinien (I, II, und III). Im Produktionsbereich 1 wird das Produkt A, im Produktionsbereich 2 das Produkt B und im Produktionsbereich 3 das Produkt C hergestellt.

Im September 2009 bestellt der Betrieb zwei Maschinen, die im Januar bzw. März 2010 geliefert werden. Diese dienen der Erweiterung des Betriebs im Produktionsbereich 1, in dem die Ausstoßmenge der Produktionslinie I durch entsprechende Verbesserungsmaßnahmen im Produktionsprozess erhöht wird. Von Dezember 2009 bis April 2010 wird auf ähnliche Weise auch der Produktionsbereich 2 erweitert. Von Januar bis August 2009 (Zeitraum von Bestellung bis Anschaffung der Maschinen) errichtet der Betrieb im Produktionsbereich 1 eine zusätzliche Produktionslinie (Produktionslinie Ia), auf der ebenfalls das Produkt A hergestellt wird, die aber unabhängig von der schon vorhandenen Produktionslinie I im Bereich 1 arbeitet.



ginn für die Druckmaschine und den Server nach dem 20. Juli 2006 erfolgt, kann für beide Wirtschaftsgüter ein Anspruch auf Investitionszulage nach dem InvZulG 2007 geltend gemacht werden.

## **2. Begünstigung beweglicher Wirtschaftsgüter**

24 (1) Begünstigt sind

- die Anschaffung oder Herstellung (Rz. 176 bis 181)
- abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Rz. 26 bis 36),
- die neu sind (Rz. 37 bis 40),
- die zu einem Erstinvestitionsvorhaben gehören (Rz. 13 bis 23),
- die keine geringwertigen Wirtschaftsgüter sind (Rz. 41 bis 45),
- die keine Personenkraftwagen (Rz. 46 bis 49) und keine Luftfahrzeuge sind (Rz. 50),
- die mindestens fünf Jahre bestimmte Zugehörigkeits-, Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzungen erfüllen (Rz. 51 bis 82),
- die innerhalb bestimmter Investitionszeiträume angeschafft, hergestellt, bestellt, herzustellen begonnen oder geliefert werden (Rz. 119 bis 138, 170 bis 181).

25 (2) Die Gewährung der Investitionszulage wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass das Wirtschaftsgut außerhalb des Fördergebiets hergestellt worden ist.

### **2.1 Anlagevermögen**

26 (1) Anlagevermögen haben nur Steuerpflichtige, die Gewinneinkünfte erzielen (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG). Einkommensteuerrechtlich kann ein Wirtschaftsgut nur dann zum Anlagevermögen gehören, wenn es dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen zuzuordnen ist und damit kein Privatvermögen darstellt. Wirtschaftsgüter, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder aus Kapitalvermögen dienen oder deren Verwendung nicht über die private Vermögensverwaltung hinaus geht, erfüllen daher nicht die Voraussetzung der Zugehörigkeit zum Anlagevermögen nach § 2 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 2007 (BFH vom 18.5.1999 - BStBl II S. 619).

27 (2) Bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 bis 6 KStG kann Anlagevermögen nur vorliegen, wenn dieses im wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einkünften i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG steht. Juristische Personen des öffentlichen Rechts können Anlagevermögen nur in ihren Betrieben gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG, R 6 KStR 2004) haben, soweit diese steuerpflichtig sind.

28 (3) Von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen können Anlagevermögen nur haben, soweit sie einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb mit Einkünften i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG unterhalten. Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Investitionszulage nach § 2

Abs. 1 InvZulG 2007 ist daher, dass die beweglichen Wirtschaftsgüter dem Anlagevermögen dieses Geschäftsbetriebs zuzurechnen sind.

- 29 (4) Zum Anlagevermögen gehören im Unterschied zum Umlaufvermögen nur solche Wirtschaftsgüter, die dazu bestimmt sind, einem Betrieb dauernd zu dienen (§ 247 Abs. 2 HGB, vgl. im Einzelnen auch BFH vom 7.11.2000 - BStBl 2001 II S. 200). Ist die Zweckbestimmung eines Wirtschaftsguts nicht eindeutig feststellbar, kann die Bilanzierung ein Anhaltspunkt für die Zuordnung zum Anlagevermögen sein (R 6.1 Abs. 1 Satz 3 EStR 2005).
- 30 (5) Für vor Betriebseröffnung angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter kommt eine Investitionszulage nur in Betracht, wenn sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sind und der Betrieb zügig errichtet und alsbald eröffnet wird (BFH vom 7.11.2000 - BStBl 2001 II S. 256). Davon ist regelmäßig auszugehen, wenn zwischen der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter und der Eröffnung des Betriebs nicht mehr als 12 Monate liegen.
- 31 (6) Zum Anlagevermögen des Investors können nur solche Wirtschaftsgüter gehören, die ihm aufgrund zivilrechtlichen oder zumindest wirtschaftlichen Eigentums zuzurechnen sind (BFH vom 20.11.2003 - BStBl 2004 II S. 305).

## **2.2 Abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter**

- 32 (1) Der Begriff des Wirtschaftsguts setzt dessen selbstständige Bewertbarkeit voraus; auf die selbstständige Nutzungsfähigkeit i.S.d. § 6 Abs. 2 EStG kommt es hierbei nicht an. Werden Wirtschaftsgüter mit anderen Wirtschaftsgütern verbunden oder vermischt, ist nach der allgemeinen Verkehrsanschauung zu entscheiden, ob sie noch ein eigenes selbstständiges Wirtschaftsgut oder nur ein unselbstständiger Teil des anderen Wirtschaftsguts sind. Die Verkehrsanschauung wird dabei durch mehrere Kriterien bestimmt. In erster Linie von Bedeutung sind die Festigkeit der Verbindung (vgl. § 93 BGB), die Zeitdauer, auf die die Verbindung angelegt ist, sowie das äußere Erscheinungsbild vor und nach der Verbindung. Die selbstständige Bewertbarkeit einer selbstständigen Sache, die einer anderen beweglichen Sache dient, geht regelmäßig verloren, wenn die Hauptsache ohne die Verbindung mit der dienenden Sache unvollständig erscheint oder gar ein negatives Gepräge hat. Maßgebend für die Beurteilung ist der Zeitpunkt der bestimmungsgemäßen Verwendung. Nachträgliche Herstellungs- und Erhaltungsarbeiten an einem bereits bestehenden Wirtschaftsgut sind nach § 2 Abs. 1 InvZulG 2007 nicht begünstigt (BFH vom 15.7.2004 - BStBl II S. 1081).
- 33 (2) Ein Wirtschaftsgut ist abnutzbar, wenn sich sein Wert durch Zeitablauf infolge technischer oder wirtschaftlicher Abnutzung verzehrt (vgl. H 7.1 [Wirtschaftliche oder technische Abnutzung] EStH 2007).
- 34 (3) Der Begriff des beweglichen Wirtschaftsguts im Investitionszulagenrecht bestimmt sich in Anlehnung an das Einkommensteuerrecht, das eine Abgrenzung der beweglichen von den unbeweglichen Wirtschaftsgütern auf der Grundlage des bürgerlichen Rechts über wesent-

liche Grundstücksbestandteile und Scheinbestandteile (§§ 93 ff. BGB) und des Bewertungsrechts vornimmt (BFH vom 28.9.2000 - BStBl 2001 II S. 137). Danach gehören zu den beweglichen Wirtschaftsgütern bewegliche Sachen (§ 90 BGB), Tiere (§ 90a BGB), Betriebsvorrichtungen und Scheinbestandteile (§ 95 BGB - vgl. R 7.1 Abs. 2 bis 4 EStR 2005). Zum Begriff der Betriebsvorrichtung wird auf den gleichlautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 15.03.2006 (BStBl I S. 314) sowie auf die BFH-Urteile vom 7.9.2000 (BStBl 2001 II S. 253), 25.5.2000 (BStBl 2001 II S. 365) und 9.8.2001 (BStBl 2002 II S. 100) hingewiesen. Zum Begriff des Scheinbestandteils vgl. R 7.1 Abs. 4 EStR 2005 und BFH vom 28.10.1999 (BStBl 2000 II S. 150). Unbewegliche Wirtschaftsgüter sind Grund und Boden, Gebäude sowie wesentliche Grundstücks- oder Gebäudebestandteile, die keine Betriebsvorrichtungen und keine Scheinbestandteile sind.

35 (4) Werden bewegliche Sachen in Grundstücke (Grund und Boden, Gebäude) eingebaut, z.B. bei Mietereinbauten, hängt ihre Beurteilung als bewegliches Wirtschaftsgut davon ab, ob sie nach §§ 93, 94 BGB wesentliche Grundstücksbestandteile geworden sind. Ist dies der Fall, handelt es sich nur dann um bewegliche Wirtschaftsgüter, wenn die Ein- oder Anbauten Scheinbestandteile oder Betriebsvorrichtungen sind (BFH vom 28.10.1999 - BStBl 2000 II S. 150, BMF vom 15.01.1976, BStBl I S. 66).

36 (5) Immaterielle Wirtschaftsgüter gehören nicht zu den beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern und sind damit nicht investitionszulagenbegünstigt. Zu Computerprogrammen vgl. R 5.5 Abs. 1 EStR 2005 sowie BFH vom 28.11.2002 (BStBl 2003 II S. 365).

### **2.3 Neue Wirtschaftsgüter**

37 (1) Der Anspruchsberechtigte schafft ein neues Wirtschaftsgut an, wenn er ein neu hergestelltes Wirtschaftsgut im ungebrauchten Zustand erwirbt (siehe auch R 7g Abs. 6 EStR 2005 und BFH vom 15.7.2004 - BStBl II S. 1081). Eine schädliche Ingebrauchnahme ist z.B. die Nutzung zu Vorführzwecken (BFH vom 13.3.1979 - BStBl II S. 287) und die vorherige mietweise Nutzung (BFH vom 24.5.1968 - BStBl II S. 571). Ein Wirtschaftsgut ist ohne Rücksicht auf eine fehlende Ingebrauchnahme dann nicht neu i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 2007, wenn es vor dem Erwerb durch den Anspruchsberechtigten zum Anlagevermögen eines anderen Betriebs gehört hat und von diesem im Sinne von § 2 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 2007 angeschafft oder hergestellt worden ist (BFH vom 23.3.1999 - BStBl II S. 613). Eine Erprobung des Wirtschaftsguts zur Prüfung der Funktionsfähigkeit ist unschädlich, wenn sie über das notwendige Maß nicht hinaus geht und eine angemessene Zeit nicht übersteigt.

38 (2) Bei Verwendung gebrauchter Teile wird ein neues Wirtschaftsgut nur hergestellt, wenn die neuen Teile dem Gesamtbild das Gepräge geben und die verwendeten Altteile wertmäßig von untergeordneter Bedeutung sind. Eine Prägung durch die neuen Teile setzt voraus, dass im Unterschied zur Generalüberholung ein anderes, bisher nicht existentes Wirtschaftsgut hergestellt wird. Das Entstehen eines andersartigen Wirtschaftsguts ist nicht erforderlich. Eine

wertmäßig untergeordnete Bedeutung ist anzunehmen, wenn der Teilwert der bei der Herstellung verwendeten gebrauchten Wirtschaftsgüter 10 % des Teilwertes des hergestellten neuartigen Wirtschaftsgutes nicht überschreitet. Wieder verwendete neuwertige Bauteile, die dem Standard neuer Bauteile entsprechen oder verschleißfrei sind und nach Fertigstellung des Wirtschaftsgutes nicht von neuen Bauteilen unterschieden werden können, sind jedoch als neuwertig zu behandeln und nicht in die 10 %-Regelung einzubeziehen (BFH vom 17.11.2005 – BStBl 2006 II S. 769). Der Teilwert der im Betrieb vorhandenen Altteile bestimmt sich nach dem Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut unter der Annahme, dass er den Betrieb fortführt, ansetzen würde. Diese Definition des Teilwerts in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gilt auch bei der Bemessung des Werts der in ein hergestelltes Wirtschaftsgut eingebauten Altteile für die Frage der Neuheit im Rahmen der Zulagenförderung. Die Aufwendungen für die Demontage, die Aufarbeitung und den Zusammenbau (die Montage) der Altteile sind nicht in den Teilwert einzubeziehen (BFH vom 25.1.2007 – BStBl II S. 410).

39 (3) Bei Verwendung gebrauchter Teile von mehr als 10 v. H. des gesamten Wertes wird ein neues Wirtschaftsgut im Sinne des Investitionszulagenrechts nur dann hergestellt, wenn der Anspruchsberechtigte unter Verwirklichung einer neuen Idee ein andersartiges Wirtschaftsgut schafft. Die Herstellung aufgrund einer neuen Idee setzt weder eine patentfähige Erfindung noch eine weltweit neue Idee voraus. Es reicht aus, dass der Anspruchsberechtigte auf der Grundlage eines bereits bekannten technischen Verfahrens eine Anlage für die Zwecke seines Betriebs entwickelt und errichtet, die modernen technischen Anforderungen entspricht und die Wettbewerbsfähigkeit des Betriebs stärkt (BFH vom 17.11.2005 - BStBl II 2006 S. 769).

40 (4) Sollen neue bewegliche Wirtschaftsgüter dazu verwendet werden, mit bereits vorhandenen gebrauchten beweglichen Wirtschaftsgütern verbunden oder vermischt zu werden, ist die Neuheit für den Zeitpunkt nach dem Ein- oder Anbau zu beurteilen (BFH vom 28.9.1990 - BStBl 1991 II S. 361). Wird ein neues bewegliches Wirtschaftsgut angeschafft, um mit einem bereits vorhandenen gebrauchten beweglichen Wirtschaftsgut verbunden oder vermischt zu werden, kommt eine Begünstigung nach § 2 Abs. 1 InvZulG 2007 nur dann in Betracht, wenn das verbundene neue Wirtschaftsgut seine Eigenschaft als eigenständiges Wirtschaftsgut nicht verliert (vgl. Rz. 32) oder durch den Umbau ein neues Wirtschaftsgut hergestellt wird.

#### **2.4 Ausschluss von geringwertigen Wirtschaftsgütern, kein Ausschluss kurzlebiger Wirtschaftsgüter**

41 (1) Für geringwertige Wirtschaftsgüter i.S.d. § 6 Abs. 2 EStG wird eine Investitionszulage auch dann nicht gewährt, wenn die Bewertungsfreiheit nicht in Anspruch genommen wird. Wegen des Begriffs des geringwertigen Wirtschaftsguts wird auf R 6.13 Abs. 1 bis 4 EStR 2005 hingewiesen (vgl. auch BFH vom 7.9.2000 - BStBl 2001 II S. 41 und 9.8.2001 - BStBl 2002 II S.100).

42 (2) Nach § 2 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 2007 sind - abweichend von § 6 Abs. 2 EStG in der

Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes vom 14. August 2007 (BGBl I S. 1912) - selbständig nutzungsfähige Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von nicht mehr als 410 Euro für den gesamten Anwendungszeitraum des InvZulG 2007 als geringwertige Wirtschaftsgüter anzusehen und damit nicht investitionszulagenbegünstigt.

43 (3) Die Neuregelung zur Bildung von Sammelposten nach § 6 Abs. 2a EStG hat keine Auswirkungen auf die Beurteilung der einzelnen nach dem InvZulG 2007 begünstigten Wirtschaftsgüter. Wird Investitionszulage für ein Wirtschaftsgut mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von mehr als 410 Euro und nicht mehr als 1000 Euro beantragt, ist dieses ebenfalls gemäß § 6 Abs. 2 Satz 2 InvZulG 2007 im Antrag auf Investitionszulage so genau zu bezeichnen, dass seine Feststellung bei einer Nachprüfung möglich ist. Die Einhaltung der Anspruchs-, Zugehörigkeits-, Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzungen ist für begünstigte Wirtschaftsgüter bis 1000 Euro - wie für alle anderen begünstigten Wirtschaftsgüter auch - durch geeignete Unterlagen nachzuweisen (vgl. Rz. 51).

44 (4) Ein von der Investitionszulage ausgeschlossenes geringwertiges Wirtschaftsgut entsteht nicht, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines selbstständig nutzbaren Wirtschaftsguts erst infolge des Abzugs eines Zuschusses aus öffentlichen oder privaten Mitteln (vgl. R 6.5 EStR 2005) oder der Übertragung aufgedeckter stiller Reserven (z.B. auf Grund des § 6b EStG) oder durch eine gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG i. d. F. des Unternehmensteuerreformgesetzes (a. a. O.) nicht mehr als 410 Euro betragen (BFH vom 17.6.1999 - BStBl 2000 II S. 9).

45 (5) Die Gewährung einer Investitionszulage wird nicht deshalb ausgeschlossen, weil die Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts nicht mehr als ein Jahr beträgt (BFH vom 13.3.1979 - BStBl II S. 578 und vom 6.10.1995 - BStBl 1996 II S. 166).

## **2.5 Ausschluss von Personenkraftwagen**

46 (1) Die Investitionszulage nach § 2 InvZulG 2007 wird nicht für Personenkraftwagen gewährt. Personenkraftwagen im Sinne von § 2 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 2007 sind Kraftfahrzeuge, die objektiv nach Bauart und Einrichtung dazu geeignet und bestimmt sind, Personen zu befördern (BFH vom 16.5.2002 - BStBl II S. 667).

47 (2) Im Regelfall können die Finanzbehörden für die Abgrenzung der Personenkraftwagen von anderen Fahrzeugen den tatsächlichen Feststellungen und der rechtlichen Würdigung durch die Zulassungsstellen und damit der ersten Eintragung in der Zulassungsbescheinigung Teil II (Fahrzeugbrief) folgen. Es besteht jedoch keine Bindung an deren Entscheidung.

48 (3) Ein Fahrzeug, das nach seiner ursprünglichen Konzeption zur Personenbeförderung geeignet und bestimmt ist, kann durch eine im zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung vorgenommene Umgestaltung zu einem Fahrzeug anderer Art (z.B. Lastkraftwagen) seine Eigenschaft als Personenkraftwagen i.S.d. Investitionszulagenrechts verlieren, wenn die Umgestaltung auf Dauer angelegt ist, d. h. wenn die Wiederherstellung des früheren Zustandes mit einem nicht unbeträchtlichen Aufwand an Arbeit und Kosten verbunden ist. Ein zeit-

licher Aufwand von vier Stunden ist dabei als nicht unbeträchtlich anzusehen (BFH vom 11.11.1999 - BStBl 2000 II S. 501; vgl. auch BFH vom 16.5.2002 - BStBl II S. 667).

- 49 (4) Wohnmobile und Wohnwagenanhänger sind stets als von der Investitionszulage nach § 2 InvZulG 2007 ausgeschlossene Personenkraftwagen anzusehen (BFH vom 17.12.1997 - BStBl 1999 II S. 498).

## **2.6 Ausschluss von Luftfahrzeugen**

- 50 Für Luftfahrzeuge wird eine Investitionszulage nach § 2 InvZulG 2007 nicht gewährt. Luftfahrzeuge sind Flugzeuge, Drehflügler, Luftschiffe, Segelflugzeuge, Motorsegler, Frei- und Fesselballone, Drachen, Fallschirme, Flugmodelle und sonstige frei für die Benutzung des Luftraums bestimmte Geräte (§ 1 Abs. 2 Luftverkehrsgesetz).

## **2.7 Zugehörigkeits-, Verbleibens-, Nutzungs- und weitere Voraussetzungen**

- 51 Der Anspruchsberechtigte trägt die Feststellungslast für die in § 2 Abs. 1 InvZulG 2007 genannten Zugehörigkeits-, Verbleibens-, Nutzungs-, und weiteren Voraussetzungen. Er muss daher nachweisen, dass sie erfüllt werden (BFH vom 6.4.1990 - BStBl II S. 752). Dies gilt insbesondere, wenn ein gefördertes Wirtschaftsgut innerhalb des Verbleibenszeitraums veräußert oder einem anderen zur Nutzung überlassen wird.

### **2.7.1 Bindungszeitraum**

- 52 (1) Der Zugehörigkeits-, Verbleibens- und Nutzungszeitraum beträgt grundsätzlich fünf Jahre. Der Zeitraum verkürzt sich für nach dem 31. Dezember 2006 begonnene Erstinvestitionsvorhaben auf drei Jahre, wenn der Anspruchsberechtigte zu Beginn des Erstinvestitionsvorhabens die Begriffsdefinition für kleine und mittlere Unternehmen im Sinne der Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (vgl. Rz. 158 bis 169) erfüllt.
- 53 (2) Für vor dem 1. Januar 2007 begonnene Erstinvestitionsvorhaben beträgt der Bindungszeitraum auch in KMU-Betrieben fünf Jahre.
- 54 (3) Wurde die KMU-Eigenschaft eines Betriebes für den Zeitpunkt des Beginns des Erstinvestitionsvorhabens festgestellt, findet der Bindungszeitraum von drei Jahren für alle dem Erstinvestitionsvorhaben zuzurechnenden Investitionen Anwendung. Dies gilt auch dann, wenn der Betrieb während der Durchführung des Erstinvestitionsvorhabens oder während der Bindungsfrist seinen Status als KMU-Betrieb verliert.
- 55 (4) Der Bindungszeitraum beginnt nicht bereits mit Abschluss der einzelnen Investition, sondern erst am Tag nach der Beendigung des Erstinvestitionsvorhabens.

### **2.7.2 Zugehörigkeit zum Anlagevermögen eines begünstigten Betriebs des Anspruchsberechtigten im Fördergebiet**

- 56 (1) Die Voraussetzung der Zugehörigkeit zum Anlagevermögen eines Betriebs oder einer Betriebsstätte eines Betriebs des verarbeitenden Gewerbes, der produktionsnahen Dienstleistungen oder des Beherbergungsgewerbes des Anspruchsberechtigten im Fördergebiet erfor-

dert, dass das bewegliche Wirtschaftsgut während des Zugehörigkeitszeitraums von fünf bzw. drei Jahren ununterbrochen zum Anlagevermögen eines Betriebs oder einer Betriebsstätte des Anspruchsberechtigten im Fördergebiet gehören muss und der Betrieb während des Zugehörigkeitszeitraums den begünstigten Wirtschaftszweigen zugerechnet wird (BFH vom 12.4.1994 - BStBl II S. 576).

- 57 (2) Jede Veräußerung eines begünstigten Wirtschaftsguts oder ein Vermögensübergang im Sinne des Umwandlungssteuergesetzes innerhalb des Bindungszeitraumes, bei dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter als angeschafft gelten, ist deshalb grundsätzlich schädlich (Ausnahme vgl. Rz. 79-83).
- 58 (3) Wegen des Begriffs des Betriebs wird auf § 15 Abs. 2 EStG i. V. m. § 13 Abs. 7 und § 18 Abs. 4 EStG verwiesen. Werden nebeneinander verschiedene Tätigkeiten ausgeübt, so ist von eigenständigen Gewerbebetrieben dann auszugehen, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Betriebe sachlich, insbesondere wirtschaftlich, finanziell oder organisatorisch getrennt geführt werden. Anhaltspunkte für die Beurteilung dieser Frage sind die Gleichartigkeit/Ungleichartigkeit der Betätigungen und die räumliche Nähe/Entfernung (vgl. BFH vom 9.8.1989 - BStBl II S. 901; Abschn. 16 Abs. 1 und 2 GewStR 1998). Das gilt auch für Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften (BMF vom 22.4.2005 - BStBl I S. 626).
- 59 (4) Für den Begriff der Betriebsstätte ist § 12 AO maßgebend (BFH vom 4.12.2003 - BStBl 2004 II S. 250, vgl. auch Abschnitt 22 GewStR 1998). Zu den Betriebsstätten i. S. d. § 12 AO gehören beispielsweise auch Verkaufs- und Fotoautomaten. Verpachtete Anlagen und Einrichtungen begründen keine Betriebsstätte des Verpächters. Anlagen oder Einrichtungen, die in räumlicher, organisatorischer, technischer und wirtschaftlicher Hinsicht ein einheitliches Ganzes bilden, sind eine einheitliche Betriebsstätte (BFH vom 20.4.1999 - BStBl II S. 542). Fehlt es bei einer Anlage oder Einrichtung an einem dieser Merkmale, handelt es sich jeweils um eine selbstständige Betriebsstätte. Dies ist insbesondere der Fall, wenn die Verbindung einer Anlage mit anderen Anlagen nur über öffentliche Straßen gewährleistet ist (BFH vom 25.9.1968 - BStBl II S. 827). Liegt eine Anlage, die eine einheitliche Betriebsstätte bildet, innerhalb und außerhalb des Fördergebiets, stellt nur der im Fördergebiet belegene Teil der Anlage eine Betriebsstätte im Fördergebiet dar.
- 60 (5) Hat ein Anspruchsberechtigter Betriebsstätten innerhalb und außerhalb des Fördergebiets, setzt die Zuordnung eines Wirtschaftsguts zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte im Fördergebiet voraus, dass dieses Wirtschaftsgut dieser Betriebsstätte zu dienen bestimmt ist. Zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte im Fördergebiet gehören insbesondere Wirtschaftsgüter, die dieser Betriebsstätte räumlich zugeordnet werden können. Ein Wirtschaftsgut, das außerhalb des Fördergebiets mit der Zweckbestimmung angeschafft oder hergestellt worden ist, einer Betriebsstätte des Anspruchsberechtigten im Fördergebiet zu dienen, und erstmals dort genutzt wird, ist bereits im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung Anlagevermögen dieser Betriebsstätte. Das gilt allerdings nicht, wenn die Betriebsstätte im Fördergebiet erst nach Anschaffung des Wirtschaftsguts gegründet wird (BFH vom 4.12.2003 -

BStBl 2004 II S. 250). Allein die Zulassung eines Kraftfahrzeugs außerhalb des Fördergebiets schließt die Zugehörigkeit dieses Kraftfahrzeugs zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte im Fördergebiet nicht aus.

- 61 (6) Bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nicht körperlich in einer Betriebsstätte des Anspruchsberechtigten im Fördergebiet bleiben, z.B. Transportmittel, Baugeräte oder bewegliche Wirtschaftsgüter, die anderen zur Nutzung überlassen werden, sind dem Anlagevermögen der Betriebsstätte zuzuordnen, zu der die engeren Beziehungen bestehen (BFH vom 4.12.2003 - BStBl 2004 II S. 250). Entscheidend für die Zuordnung zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte im Fördergebiet ist insbesondere, dass die Erträge aus diesen Wirtschaftsgütern durch diese Betriebsstätte erwirtschaftet werden. Diese Voraussetzung ist i. d. R. erfüllt, wenn Mitarbeiter dieser Betriebsstätte die Werbung, Akquisition einschließlich Preis- und Vertragsverhandlungen, Vorbereitung des Vertrags und Einholung der Unterschrift des Vertragspartners durchführen (Vertragsvorbereitung) sowie den Vertrag - insbesondere den Zahlungsverkehr - abwickeln und die Kunden später betreuen. Dabei ist die Mitwirkung der Hauptniederlassung bei einzelnen Tätigkeiten, z.B. die Verwendung einer zentralen EDV-Anlage zur Durchführung des Zahlungsverkehrs, unschädlich, wenn die übrigen Tätigkeiten von Mitarbeitern der Betriebsstätte im Fördergebiet ausgeübt werden.
- 62 (7) Im Fall einer Betriebsaufspaltung, bei der das Besitz- und Betriebsunternehmen für die Dauer des Zugehörigkeitszeitraums betriebsvermögensmäßig miteinander verbunden sind, gilt die Voraussetzung der Zugehörigkeit zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte eines begünstigten Wirtschaftszweiges des Anspruchsberechtigten im Fördergebiet als erfüllt, wenn das Betriebsunternehmen, in dem die begünstigten Wirtschaftsgüter verbleiben, zu den begünstigten Wirtschaftszweigen gehört. Die Voraussetzung ist auch dann erfüllt, wenn das Besitzunternehmen außerhalb des Fördergebiets ein bewegliches Wirtschaftsgut anschafft oder herstellt und es dem Betriebsunternehmen im Fördergebiet zur Nutzung überlässt (BFH vom 10.12.1998 - BStBl 1999 II S. 607 und BFH vom 30.10.2002 - BStBl 2003 II S. 272). In diesem Fall können auch bewegliche Wirtschaftsgüter, die ein Besitzunternehmen außerhalb des Fördergebiets vor Begründung der Betriebsaufspaltung anschafft oder herstellt, die Zugehörigkeitsvoraussetzung erfüllen, wenn der zeitliche und sachliche Zusammenhang zur Begründung der Betriebsaufspaltung gewahrt ist (BFH vom 16.3.2000 - BStBl II S. 700). Eine Zuordnung beim Betriebsunternehmen ist allerdings ausgeschlossen, wenn das Besitzunternehmen originär gewerbliche Einkünfte erzielt und die Investitionen den eigenen gewerblichen Betrieb betreffen (BFH vom 20.3.2003 - BStBl II S. 613).
- 63 (8) Die Zugehörigkeitsvoraussetzung wird verletzt, wenn das Wirtschaftsgut in das Anlagevermögen einer Betriebsstätte außerhalb des Fördergebiets, in das Umlaufvermögen, in das Privatvermögen sowie in den hoheitlichen oder ideellen Bereich überführt wird. Dabei ist bereits eine nur vorübergehende Überführung in das Umlaufvermögen eines Händlers investitionszulagenschädlich (BFH vom 12.4.1994 - BStBl II S. 576). Das begünstigte bewegliche Wirtschaftsgut muss für die Dauer des Zugehörigkeitszeitraums die Eigenschaft eines einer

selbstständigen Bewertung zugänglichen Wirtschaftsguts behalten (vgl. Rz. 32). Geht diese Eigenschaft während des Zugehörigkeitszeitraums verloren, ist dies investitionszulagenschädlich (BFH vom 25.5.2000 - BStBl II S. 628).

- 64 (9) Die Bindung des Wirtschaftsguts an das Anlagevermögen des begünstigten Betriebes schließt die Förderung von solchen Leasingfällen aus, in denen dem Leasinggeber das Wirtschaftsgut zuzurechnen ist. Wird nach steuerlichen Grundsätzen (BMF-Schreiben vom 19.4.1971, BStBl I S. 264) aufgrund der Vertragsgestaltung das wirtschaftliche Eigentum dem Leasingnehmer zugerechnet, ist der Leasingnehmer anspruchsberechtigt, da das Wirtschaftsgut zu seinem Anlagevermögen gehört. Diese Regelung betrifft ausschließlich nur bewegliche Wirtschaftsgüter. Zu den Verwendungsvoraussetzungen für Gebäude siehe Rz. 96-101.

### **2.7.3 Verbleiben in einer Betriebsstätte im Fördergebiet**

- 65 (1) Die Voraussetzung des Verbleibens erfordert, dass das bewegliche Wirtschaftsgut während des Verbleibenszeitraums von fünf bzw. drei Jahren einer Betriebsstätte des Anspruchsberechtigten im Fördergebiet räumlich zuzuordnen ist, in der die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt werden, und dass es räumlich im Fördergebiet verbleibt (BFH vom 7.2.2002 - BStBl II S. 312).

- 66 (2) Bewegliche Wirtschaftsgüter, die einem anderen zur Nutzung überlassen werden, sind der Betriebsstätte desjenigen i.S.d. Verbleibensvoraussetzung zuzuordnen, der die Nutzung überlässt, wenn die Nutzungsüberlassung kurzfristig ist, d. h. nicht länger als jeweils drei Monate dauert (BFH vom 23.5.1986 - BStBl II S. 916) oder wenn sie im Rahmen eines Dienstverhältnisses erfolgt (BFH vom 23.5.1986 - BStBl II S. 919). Für die Grenze von drei Monaten ist nicht die formale Vertragsgestaltung, sondern die tatsächliche Durchführung entscheidend.

- 67 (3) Im Fall einer langfristigen Nutzungsüberlassung sind die beweglichen Wirtschaftsgüter dagegen der Betriebsstätte des Nutzenden im Sinne der Verbleibensvoraussetzung zuzuordnen (BFH vom 2.3.1990 - BStBl II S. 750). Da die begünstigten Wirtschaftsgüter in diesen Fällen nicht beim Anspruchsberechtigten verbleiben, führt die langfristige Nutzungsüberlassung für den Überlassenden zu einer investitionszulagenschädlichen Verwendung (zu Ausnahmen vgl. Rz. 79 – 83).

- 68 (4) Betriebsvorrichtungen, die ein Anspruchsberechtigter in fremde Grundstücke oder Gebäude im Fördergebiet einbaut und gewerblich betreibt und die keine Betriebsstätte sind, sind dem Betrieb/der Betriebsstätte des Anspruchsberechtigten i. S. d. Verbleibensvoraussetzung zuzuordnen, wenn ihm die tatsächliche Sachherrschaft über die Anlagen zusteht (BFH vom 25.5.2000 - BStBl 2001 II S. 365). Erforderlich ist in diesen Fällen, dass sich die Betriebsstätte des Anspruchsberechtigten, der die Anlagen zuzuordnen sind, im Fördergebiet befindet.

- 69 (5) Begünstigt ist nur der Verbleib in einer Betriebsstätte, die aktiv am Wirtschaftsleben teilnimmt (BFH vom 27.4.1999 - BStBl II S. 615, vom 7.9.2000 - BStBl 2001 II S. 37 und

vom 7.2.2002 - BStBl II S. 312). Nicht erforderlich ist eine ununterbrochene aktive Nutzung des Wirtschaftsguts in der Betriebsstätte. Das Wirtschaftsgut muss im Betrieb jedoch entsprechend seiner Zweckbestimmung verwendet werden können. Allein die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens ohne Einstellung der werbenden Tätigkeit ist unschädlich. Dagegen erfüllt ein nur noch abzuwickelnder Betrieb oder ein stillgelegter Betrieb nicht mehr die Verbleibensvoraussetzung (BFH vom 7.3.2002 - BStBl II S. 582).

70 (6) Die Verbleibensvoraussetzung erfordert nicht, dass das bewegliche Wirtschaftsgut im räumlich abgegrenzten Bereich einer Betriebsstätte bleiben muss (BFH vom 23.5.1986 - BStBl II S. 916). Schädlich für den Verbleib im Fördergebiet ist grundsätzlich, wenn ein bewegliches Wirtschaftsgut auch nur kurzfristig außerhalb des Fördergebiets eingesetzt wird (BFH vom 7.2.2002 - BStBl II S. 312). Bei Wirtschaftsgütern, die ihrer Art nach nicht dazu bestimmt und geeignet sind, im räumlich abgegrenzten Bereich einer Betriebsstätte eingesetzt zu werden, gelten die in den Rz. 71 bis 73 dargestellten Ausnahmeregelungen.

71 (7) Bei Transportmitteln ist die Verbleibensvoraussetzung im Fördergebiet erfüllt, wenn sie in jedem Jahr des Verbleibenszeitraums überwiegend und regelmäßig im Fördergebietsverkehr eingesetzt werden (BFH vom 28.11.2002 - BStBl II 2003 S. 365). Transportmittel sind insbesondere Kraftfahrzeuge, Kraftfahrzeuganhänger sowie See- und Binnenschiffe. Als Transportmittel in diesem Sinne gelten außerdem Frachtcontainer und Wechelaufbauten. Nicht dazu gehören die nach § 3 Nr. 1 KraftStG steuerbefreiten Fahrzeuge, die vom Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung als selbstfahrende Arbeitsmittel i. S. d. § 18 Abs. 2 Nr. 1 StVZO anerkannt sind, wie z.B. Bagger, Straßenwalzen, Straßenkehrmaschinen und Maschinen, die für land- und forstwirtschaftliche Arbeiten bestimmt sind. Als Einsatz im Fördergebietsverkehr sind Fahrten anzusehen, die innerhalb des Fördergebiets sowie von einem Ort im Fördergebiet zu einem Ort außerhalb des Fördergebiets und umgekehrt durchgeführt werden. Befördert ein Transportmittel auf einer derartigen Fahrt keine Güter oder Personen (Leerfahrt), handelt es sich dabei nur dann um eine Fördergebietsfahrt, wenn die nächste Fahrt, bei der Güter oder Personen befördert werden, eine Fördergebietsfahrt ist. Fahrten zwischen Orten außerhalb des Fördergebiets gehören auch dann nicht zum Fördergebietsverkehr, wenn sie im Zusammenhang mit Fahrten von und nach dem Fördergebiet, z.B. zur Aufnahme von Zwischenfrachten, durchgeführt werden. Transportmittel werden überwiegend im Fördergebietsverkehr eingesetzt, wenn sie in jedem Jahr des Verbleibenszeitraums in mehr als der Hälfte der Betriebstage für diese Fahrten eingesetzt werden. Aus Vereinfachungsgründen ist dies dann anzunehmen, wenn das Transportmittel mindestens 183 Tage im Fördergebietsverkehr eingesetzt wird. Zu den Tagen des Einsatzes gehören nur die tatsächlichen Betriebstage des Transportmittels. Zeiten, in denen ein Transportmittel, z. B. wegen fehlender Aufträge oder für Wartungs- und Reparaturzwecke, ruht (Standtage), sind bei der Berechnung der Betriebstage nicht zu berücksichtigen. Wird ein Transportmittel zu nicht mehr als der Hälfte der Betriebstage im Fördergebietsverkehr eingesetzt, sind die Verbleibensvoraussetzungen auch dann nicht erfüllt, wenn die Betriebstage im Förderge-

bietsverkehr und die Standtage im Fördergebiet zusammen in jedem Jahr des Verbleibenszeitraums überwiegen (BFH vom 11.4.1990 - BStBl II S. 783). Zu den Betriebstagen gehören auch die Tage, an denen eine Fahrt beginnt oder endet und an denen das Transportmittel beladen oder entladen wird. Transportmittel werden regelmäßig im Fördergebietsverkehr eingesetzt, wenn sie ohne größere zeitliche Unterbrechung für diese Fahrten eingesetzt werden. Eine größere zeitliche Unterbrechung liegt nicht vor, wenn bei einem Lastkraftwagen der Zeitraum zwischen der Ausfahrt aus dem Fördergebiet und der Wiedereinfahrt in dieses Gebiet nicht mehr als 14 Tage beträgt. Ein Überschreiten der 14-Tage-Frist ist in diesen Fällen ausnahmsweise unschädlich, wenn der längere Aufenthalt außerhalb des Fördergebiets durch unvorhersehbare fahrtbedingte Umstände (z.B. einen technischen Defekt) begründet ist (BFH vom 28.8.1997 - BStBl II S. 827).

- 72 (8) Bei Baugeräten ist die Voraussetzung des Verbleibens im Fördergebiet erfüllt, wenn sie innerhalb des Fördergebiets oder nur kurzfristig außerhalb des Fördergebiets eingesetzt werden. Zu den Baugeräten in diesem Sinne gehören insbesondere Baumaschinen, Baubaracken und Baufahrzeuge, z.B. Bagger, Radlader, Betonmischfahrzeuge, Kräne, Teleskopkranwagen, Betonpumpen u. ä. Ein kurzfristiger Einsatz in diesem Sinne liegt vor, wenn die Baugeräte in jedem Jahr des Verbleibenszeitraums nicht länger als insgesamt fünf Monate außerhalb des Fördergebiets eingesetzt werden und nicht einer Betriebsstätte außerhalb des Fördergebiets zuzurechnen sind. Da die Fünf-Monats-Frist für jedes Jahr des Verbleibenszeitraums gilt, kann auch ein längeres ununterbrochenes Verlassen des Fördergebiets in Betracht kommen (Jahreswechsel). Dabei ist jedoch zu beachten, dass Baustellen in der Regel nach Ablauf von sechs Monaten zu einer Betriebsstätte des Bauausführenden werden und Wirtschaftsgüter, die auf solchen Baustellen eingesetzt werden, regelmäßig zum Anlagevermögen dieser Baustelle zählen und damit ggf. ihre Investitionszulagenbegünstigung verlieren.
- 73 (9) Bei anderen Wirtschaftsgütern, die ihrer Art nach nicht dazu bestimmt und geeignet sind, im räumlich abgegrenzten Bereich einer Betriebsstätte eingesetzt zu werden, ist die Voraussetzung des Verbleibens im Fördergebiet erfüllt, wenn sie innerhalb des Fördergebiets oder nur kurzfristig außerhalb des Fördergebiets eingesetzt werden. Wirtschaftsgüter dieser Art sind z.B. Messestände, Geräte von Schaustellern, Messgeräte sowie Film- und Fernsehkameras. Ein kurzfristiger Einsatz in diesem Sinne liegt vor, wenn diese Wirtschaftsgüter in jedem Jahr des Verbleibenszeitraums nicht länger als 30 Tage außerhalb des Fördergebiets eingesetzt werden. Mehrmalige Einsätze außerhalb des Fördergebiets innerhalb eines Jahres werden zusammengerechnet.
- 74 (10) Im Fall einer Betriebsaufspaltung, bei der das Besitz- und Betriebsunternehmen für die Dauer des Verbleibenszeitraums betriebsvermögensmäßig miteinander verbunden sind und das Betriebsunternehmen zu den begünstigten Betrieben gehört, gilt die Voraussetzung des Verbleibens in einem begünstigten Betrieb des Anspruchsberechtigten im Fördergebiet als erfüllt, wenn das Besitzunternehmen ein bewegliches Wirtschaftsgut anschafft oder herstellt und es dem Betriebsunternehmen im Fördergebiet zur Nutzung überlässt. Unter der Voraus-

setzung der betriebsvermögensmäßigen Verflechtung wird die an sich gegebene rechtliche Selbständigkeit von Besitz- und Betriebsunternehmen vernachlässigt und dem Prinzip der wirtschaftlichen Einheit der verflochtenen Unternehmen im Investitionszulagenrecht der Vorrang eingeräumt (BFH vom 28.1.1999 - BStBl 1999 II S. 610). Eine schädliche Nutzungsüberlassung liegt allerdings vor, wenn das Besitzunternehmen originär gewerbliche Einkünfte erzielt und die Investitionen den eigenen gewerblichen Betrieb betreffen (BFH vom 20.3.2003 - BStBl II S. 613).

#### **2.7.4 Unschädliches vorzeitiges Ausscheiden**

- 75 (1) Unschädlich ist das vorzeitige Ausscheiden eines Wirtschaftsguts aus dem Anlagevermögen und die Verletzung der Verbleibensvoraussetzung nur dann, wenn dies infolge höherer Gewalt wie Brand, Hochwasser, Diebstahl oder Unfall, infolge wirtschaftlichen Verbrauchs (BFH vom 15.10.1976 - BStBl 1977 II S. 59) oder infolge eines Totalschadens (BFH vom 1.7.1977 - BStBl II S. 793) geschieht oder das Wirtschaftsgut wegen Mangelhaftigkeit gegen ein anderes Wirtschaftsgut gleicher oder auch besserer Qualität umgetauscht wird (BFH vom 8.3.1968 - BStBl II S. 430). Ein unschädliches vorzeitiges Ausscheiden liegt auch vor, wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Ausscheidens bereits abgelaufen ist (§ 2 Abs. 1 Satz 7 InvZulG 2007, BFH vom 9.3.1967 - BStBl III S. 238); dies gilt selbst dann, wenn der Bindungszeitraum im Zeitpunkt des Ausscheidens noch nicht begonnen hat. Beruht die Verschrottung eines Wirtschaftsguts nicht darauf, dass es (technisch oder wirtschaftlich) verbraucht ist, stellt die Verschrottung eine betriebswirtschaftlich begründete Entsorgungsmaßnahme dar, die innerhalb des Zugehörigkeits- und Verbleibenszeitraums investitionszulagenschädlich ist (BFH vom 27.4.1999 - BStBl II S. 615, vom 7.9.2000 - BStBl 2001 II S. 37 und vom 19.9.2001 - BStBl 2002 II S. 106). Ein investitionszulagenunschädliches vorzeitiges Ausscheiden eines Wirtschaftsguts kommt in diesen Fällen nur in Betracht, wenn der erzielte Veräußerungserlös nicht mehr als 10 % der der Investitionszulage zugrunde gelegten Anschaffungs- oder Herstellungskosten beträgt (BFH vom 9.12.1999 - BStBl 2000 II S. 434). Bei Ausscheiden des Wirtschaftsguts nach Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ist der Veräußerungserlös aber unerheblich.
- 76 (2) Scheidet ein bewegliches Wirtschaftsgut innerhalb des Zugehörigkeits- und Verbleibenszeitraumes wegen rascher technischer Veränderungen aus dem Anlagevermögen eines Betriebs oder einer Betriebsstätte im Fördergebiet aus, ist dies unschädlich, wenn das Wirtschaftsgut durch ein in technischer Hinsicht höherwertiges neues abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut ersetzt wird (§ 2 Abs. 1 Satz 6 InvZulG 2007). In diesen Fällen ist die Höhe des Veräußerungserlöses unerheblich. Das Ersatzwirtschaftsgut muss in der verbleibenden Zeit des Fünf- bzw. Dreijahreszeitraums die Zugehörigkeits-, Verbleibens- und Verwendungsvoraussetzungen anstelle des ersetzten Wirtschaftsguts erfüllen. Ein ausreichender zeitlicher Zusammenhang ist gewahrt, wenn das Ersatzwirtschaftsgut vor Ablauf von drei Monaten nach dem Ausscheiden des geförderten beweglichen Wirtschaftsguts angeschafft oder hergestellt wird. Für das Ersatzwirtschaftsgut kommt eine Investitionszulage in diesen Fällen nicht

in Betracht. Gehört das Wirtschaftsgut jedoch zu einem nach dem InvZulG 2007 begünstigten Erstinvestitionsvorhaben, kann der Anspruchsberechtigte wählen, ob er es als Ersatzwirtschaftsgut behandeln will.

### **2.7.5 Private Nutzung von nicht mehr als 10 Prozent**

77 (1) Die Nutzungsvoraussetzung muss in jedem Jahr des Nutzungszeitraums erfüllt sein. Bei Körperschaften tritt an die Stelle der privaten Nutzung die Nutzung für außerbetriebliche Zwecke (BFH vom 6.4.1990 - BStBl II S. 752), insbesondere auch im hoheitlichen oder ideellen Bereich. Als private Nutzung bei Körperschaften gilt auch die außerbetriebliche Verwendung von Wirtschaftsgütern, die zu einer verdeckten Gewinnausschüttung i. S. d. § 8 Abs. 3 KStG führt (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 8 InvZulG 2007).

78 (2) Ist ein Wirtschaftsgut der Betriebsstätte des Anspruchsberechtigten i. S. d. Verbleibensvoraussetzung zuzuordnen und beruht seine Nutzungsüberlassung nicht auf privaten Erwägungen, liegt in der Nutzungsüberlassung eine betriebliche Nutzung. In diesen Fällen ist es unerheblich, wie das Wirtschaftsgut durch den Nutzenden genutzt wird. Die private Nutzung von kurzfristig vermieteten Kraftfahrzeugen oder Freizeitgegenständen ist deshalb unschädlich. Das Gleiche gilt, wenn ein Wirtschaftsgut an einen Arbeitnehmer des eigenen Betriebs zur Nutzung überlassen wird. In diesen Fällen ist es aber erforderlich, dass die Nutzungsüberlassung aufgrund eines Dienstvertrags außerhalb eines gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses erfolgt (BFH vom 6.4.1990 - BStBl II S. 752).

### **2.7.6 Ausnahme von der Bindung des Wirtschaftsguts an den Anspruchsberechtigten**

79 (1) Der Anspruch auf Investitionszulage geht ausnahmsweise dann nicht verloren, wenn das begünstigte bewegliche Wirtschaftsgut innerhalb des Bindungszeitraums in das Anlagevermögen eines mit dem Anspruchsberechtigten verbundenen Unternehmens eines begünstigten Wirtschaftszweigs im Fördergebiet übergeht oder in einem mit dem Anspruchsberechtigten verbundenen Unternehmen eines begünstigten Wirtschaftszweigs im Fördergebiet verbleibt. Die Übertragung (Veräußerung oder Nutzungsüberlassung) ist aber in beiden Fällen nur dann unschädlich, wenn dadurch das Wirtschaftsgut dem geförderten Erstinvestitionsvorhaben weiterhin eindeutig zugeordnet bleibt.

80 (2) Sofern ein Wirtschaftsgut unmittelbar nach Anschaffung oder Herstellung an das verbundene Unternehmen übertragen oder vom verbundenen Unternehmen selbst angeschafft oder hergestellt wird, fällt dies nicht unter den Ausnahmetatbestand.

81 (3) Als verbundenes Unternehmen gilt für Zwecke der Bindung des Wirtschaftsgutes an den Anspruchsberechtigten ein Unternehmen, an dem der Anspruchsberechtigte im Zeitpunkt der Übertragung des Wirtschaftsgutes zu mindestens 25 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist, oder das Unternehmen hält mittelbar oder unmittelbar mindestens 25 Prozent der Stimmrechte am Unternehmen des Anspruchsberechtigten. *Als verbundene Unternehmen gelten auch die über eine Obergesellschaft miteinander verbundenen Schwestergesellschaften, soweit jeweils eine mindestens 25 % Beteiligung zur Obergesellschaft besteht.*

82 (4) Das Wirtschaftsgut bleibt dem geförderten Erstinvestitionsvorhaben zugeordnet, wenn es zwar körperlich aus dem bestehenden wirtschaftlichen Zusammenhang herausgenommen wird, aber weiterhin in einem vergleichbaren technischen und funktionellen Zusammenhang steht und eine gewisse räumliche Nähe gegeben ist. Der strategische Zusammenhang bleibt erhalten, wenn die Entscheidung über den Einsatz des Wirtschaftsguts zentral innerhalb der verbundenen Unternehmen erfolgt.

83 (5) Wird ein begünstigtes Wirtschaftsgut im Rahmen dieser Ausnahmeregelung innerhalb des Zugehörigkeits- und Verbleibenszeitraums an ein begünstigtes verbundenes Unternehmen übertragen, hängt der Anspruch auf die erhöhte Investitionszulage davon ab, in welcher Höhe das verbundene Unternehmen Investitionszulage erhalten hätte, wenn es an Stelle des Anspruchsberechtigten die Investition vorgenommen hätte (BFH vom 2.3.1990 - BStBl II S. 750). Maßgebend ist dabei der Zeitpunkt der Übertragung des Wirtschaftsgutes durch den Anspruchsberechtigten. Dies bedeutet, dass der Anspruch auf erhöhte Investitionszulage nur dann erhalten bleibt, wenn der Betrieb, in den das bewegliche Wirtschaftsgut überführt wird, ebenfalls ein KMU Betrieb ist.

### **3. Begünstigung betrieblich genutzter Gebäudeneubauten**

#### **3.1 Gebäude**

84 (1) Für den Begriff des Gebäudes im Sinne von § 2 Abs. 2 InvZulG 2007 sind die Abgrenzungsmerkmale des Bewertungsrechts maßgebend (vgl. R 7.1 Abs. 5 EStR 2005, gleichlautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 15.03.2006 {BStBl I S. 314}). Unter Gebäuden im Sinne von § 2 Abs. 2 InvZulG 2007 sind auch Eigentumswohnungen, im Teileigentum stehende Räume und andere Gebäudeteile, die selbstständige Wirtschaftsgüter sind, zu verstehen, wenn sie den bewertungsrechtlichen Gebäudebegriff und die übrigen Tatbestandsmerkmale des § 2 Abs. 2 InvZulG 2007 erfüllen. Mietereinbauten und Ladeneinbauten, die abnutzbare unbewegliche Wirtschaftsgüter darstellen, erfüllen nicht den bewertungsrechtlichen Gebäudebegriff und sind daher nach § 2 Abs. 2 InvZulG 2007 nicht investitionszulagenbegünstigt.

85 (2) Ein Gebäude ist nach § 2 Abs. 2 InvZulG 2007 nicht investitionszulagenbegünstigt, wenn es entgegen den baurechtlichen Vorschriften errichtet worden ist (BFH vom 8.2.1980 – BStBl II S. 474).

86 (3) Außenanlagen, wie z. B. Hofbefestigungen, Befestigungen für Stellplätze, Einfriedungen, Zäune, Straßen, Brücken, Regenwasserauffangananlagen sind bei betrieblich genutzten Gebäuden keine Gebäudebestandteile, sondern selbstständige unbewegliche Wirtschaftsgüter (BFH vom 1.7.1983 – BStBl II S. 686) und daher nach § 2 Abs. 2 InvZulG 2007 nicht investitionszulagenbegünstigt. Dasselbe gilt für bewegliche Wirtschaftsgüter, wie z. B. Einrichtungsgegenstände, die keine wesentlichen Gebäudebestandteile sind, oder Mietereinbauten, die Betriebsvorrichtungen oder Scheinbestandteile sind. Allerdings kann für diese

selbstständigen beweglichen Wirtschaftsgüter eine Begünstigung nach § 2 Abs. 1 InvZulG 2007 in Betracht kommen (vgl. Rz. 32ff.).

- 87 (4) Dem Grund und Boden zuzurechnen und damit nicht investitionszulagenbegünstigt sind Kosten für die Grundstückerschließung, z. B. für Straßen, Versorgungsleitungen und Entsorgungsanlagen außerhalb des Grundstücks. Hiervon zu unterscheiden sind Anschlüsse des Gebäudes an Versorgungsnetze (Strom, Gas, Wasser, Wärme). Diese Anschlüsse vom Gebäude bis zur Grundstücksgrenze sind dem Gebäude zuzurechnen. Werden sie zusammen mit dem Gebäude neu hergestellt, kommt für sie als unselbstständiger Gebäudebestandteil eine Investitionszulage nach § 2 Abs. 2 InvZulG 2007 in Betracht.

### 3.2 Neues Gebäude

- 88 (1) Ein neues Gebäude im Sinne von § 2 Abs. 2 Satz 1 InvZulG 2007 entsteht, wenn es erstmals hergestellt wird. Ein neues Gebäude kann durch Umbauten, Ausbauten und Modernisierungsmaßnahmen dann entstehen, wenn die eingefügten Teile dem Gebäude das Gepräge geben, so dass es in bautechnischer Hinsicht neu ist. Das ist insbesondere der Fall, wenn verbrauchte Teile ersetzt werden, die für die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmend sind, wie z. B. Fundamente, tragende Außen- und Innenwände, Geschossdecken und die Dachkonstruktion (BFH vom 31.3.1992 – BStBl II S. 808). Für die Investitionszulage genügt es nicht, wenn sich durch die Umbau-, Ausbau- und Modernisierungsarbeiten die Zweckbestimmung des Gebäudes ändert oder der Anspruchsberechtigte aufgrund der Höhe des Bauaufwands nach R 7.3 Abs. 5 EStR 2005 von der Herstellung eines anderen Gebäudes ausgehen kann.
- 89 (2) Nachträgliche Herstellungsarbeiten und Erhaltungsarbeiten sind nach § 2 Abs. 2 InvZulG 2007 nicht investitionszulagenbegünstigt.
- 90 (3) Ob die Herstellung eines neuen Gebäudes im Sinne von § 2 Abs. 2 Satz 1 InvZulG 2007 vorliegt, ist für das jeweilige Wirtschaftsgut gesondert zu entscheiden (BFH vom 7.7.1998 – BStBl II S. 625). Befinden sich auf einem Grundstück mehrere Gebäude, sind diese grundsätzlich selbständige Wirtschaftsgüter.
- 91 (4) Wird ein Gebäude teils eigenbetrieblich, teils fremdbetrieblich, teils zu eigenen und teils zu fremden Wohnzwecken genutzt, ist jeder der vier unterschiedlich genutzten Gebäudeteile ein gesondertes Wirtschaftsgut (R 4.2 Abs. 4 EStR 2005, BFH vom 30.1.1995 – BStBl II S. 281, unter C. II). Mehrere verschiedene Wirtschaftsgüter bestehen auch dann, wenn in einem Gebäude Wohnungs- oder Teileigentum begründet wurde (BFH vom 29.9.1994 – BStBl 1995 II S. 72).
- 92 (5) Ein Anbau oder Ausbau ist ein selbständiges Wirtschaftsgut, wenn er auf Grund unterschiedlicher Nutzung nicht im Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem bereits vorhandenen Gebäude steht oder an ihm gesondertes Wohnungs- oder Teileigentum besteht.
- 93 (6) Ob ein Anbau ein gegenüber dem bestehenden Gebäude selbständiges Wirtschaftsgut darstellt, ist - **unabhängig vom Nutzungs- und Funktionszusammenhang** - nach bautechni-

schen Kriterien zu beurteilen. Entscheidend hierfür sind die statische Standfestigkeit der Gebäudeteile und die dazu getroffenen Baumaßnahmen, wie z. B. eigene tragende Mauern und eigene Fundamente. Ein Anbau, der keine eigene Standfestigkeit besitzt, ist kein selbständiges Wirtschaftsgut. Ein Neubau kann bei einem Anbau auch dann vorliegen, wenn er mit dem bestehenden Gebäude verschachtelt ist und die Neubauteile dem Gesamtgebäude das Gepräge geben; hierfür sind regelmäßig die Größen- und Wertverhältnisse der Alt- und Neubauteile maßgebend (vgl. H 7.4 [Neubau] EStH 2008; BFH vom 5. Dezember 1974 - BStBl 1975 II S. 344, vom 21. Juli 1977 - BStBl 1978 II S. 78 und vom 15. September 1978 - BStBl II S. 123). Auf die Höhe der Bauaufwendungen, die erforderlich sind, um im Fall der Trennung den Gebäudeteil (Anbau) standfest zu machen, kommt es nicht an (BFH vom 25. Januar 2007 - BStBl II S. 586).

### **Beispiel 1:**

Im Jahr 2006 baut eine GmbH eine Produktionshalle mit einer Grundfläche von 844 m<sup>2</sup>. Im Jahr 2007 errichtete sie einen Anbau mit einer Grundfläche von 1 284 m<sup>2</sup>. Der Anbau war mit Baugenehmigung vom 28. Januar 2007 genehmigt und dort als "Anbau an Produktionshalle" bezeichnet worden. Die Produktionshalle wurde als Stahlrahmenhalle mit Wandelementen aus Gasbetonplatten errichtet. Der Dachaufbau besteht aus Stahlträgern und Trapezblech-Mineralsteinwolle-Stahltrapezblech. Die aus Fertigteilsockelplatten und Gasbetonplatten bestehende abschließende Giebelwand der Produktionshalle wurde bei der Errichtung des Anbaus abgerissen. Auch der Anbau ist eine Stahlrahmenhalle mit Wandelementen aus Gasbetonplatten an den Längsseiten und einer Isopaneelwand als Gebäudeabschluss an der Giebelwand. Das Dach ist ebenfalls als Stahltragwerk mit Mehrschichtendach aus Trapezblech konstruiert. Die Längswände wurden an die Stützen der Produktionshalle montiert. Zusätzliche Stützen wurden nicht errichtet, obwohl Hülsenfundamente hergestellt worden waren. Das Dach wurde im Verbindungsbereich auf die Stahlträger der Produktionshalle aufgelegt. Mit dem Bau des Anbaus entstand eine durchgehende Halle mit einer Gesamtlänge von 110 m. Durch die gesamte Halle führt eine Kranbahn mit zwei Kränen. Der (Industrie-)Fußboden enthält zwischen Halle und Anbau eine Trennungsfuge (Dehnungsfuge). Der Anbau besitzt eigene Sektionaltore, eine eigene Energieversorgung und Entsorgung zur Dachentwässerung sowie technische Versorgungseinrichtungen. Die Stromkreise, die Druckluftanlage und die Heizkreisläufe sind getrennt.

Durch den Anbau ist ein neues Gebäude unter Einbeziehung des Altgebäudes entstanden, weil die Neubauteile dem Gesamtgebäude das Gepräge geben. Die bauliche Verschachtelung der Halle mit dem Anbau ergibt sich daraus, dass die Standfestigkeit des Anbaus von der Halle abhängt. Die Längswände wurden an die Stützen der Halle montiert. Auch wurde das Dach im Verbindungsbereich auf die Stahlträger der Halle aufgelegt; zusätzliche Stützen wurden nicht errichtet. Ein Abriss der Halle würde daher ohne Sicherungsmaßnahmen zum Einsturz des Anbaus führen. Das durch den Anbau an die Halle entstandene

einheitliche Gebäude wird aufgrund der Größen- und Wertverhältnisse durch den Anbau geprägt. Maßgeblich sind die Größen- und Wertverhältnisse der Halle zum Anbau.

### **Beispiel 2**

Ein Einfamilienhaus wird von einem Rentnerehepaar zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Der Sohn errichtet an dem bestehenden Haus einen Anbau unter Einbeziehung tragender Wände und der Dachkonstruktion des Einfamilienhauses auf eigene Kosten. Den Anbau nutzt der Sohn als Ingenieurbüro für bautechnische Gesamtplanung. Der Anbau steht in einem von der übrigen Nutzung des Gebäudes unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang und stellt daher einen selbständigen Gebäudeteil dar. Der Sohn hat daher Anspruch auf Investitionszulage.

### **Beispiel 3:**

Eine alte Scheune wird von einem Ehepaar um- und ausgebaut. Die Scheune wird zu einer Wohnung ausgebaut. Gleichzeitig wird die Scheune um einen Aufbau (2. Geschoss) ergänzt und durch einen Anbau erweitert. Der Aufbau wird gemeinsam mit dem ausgebauten Teil der Scheune zu eigenen Wohnzwecken genutzt. In dem Anbau wird ein Sozialtrakt (WC, Waschräume, Duschen, Aufenthaltsraum, Küche) errichtet, der ausschließlich für die Gäste des angrenzenden Campingplatzes zur Verfügung steht. Zusätzlich wird eine Biokläranlage gebaut, die die Nutzung des Sozialtraktes erst ermöglicht, ein Anschluss an die Wohnung erfolgt nicht. Das angrenzende Gelände wurde für die Nutzung als Campingplatz hergerichtet. Mit den Um- und Ausbauarbeiten wurde im Januar 2007 begonnen, der Campingplatz wurde von Mai bis September 2007 errichtet, der Sozialtrakt und die Kläranlage werden im März 2008 fertig gestellt. Das Ehepaar eröffnet seinen Betrieb „Campingplatz“ im April 2008.

Der Sozialtrakt stellt einen neuen selbständigen Gebäudeteil dar, weil er in unterschiedlichem Nutzungs- und Funktionszusammenhang zur übrigen Nutzung des Gebäudes steht. Der Neubau ist auch ein investitionszulagenbegünstigtes Gebäude, da es von einem begünstigten Betrieb verwendet wird.

### **Beispiel 4**

Ein Hotelbetrieb baut an ein bestehendes, als Hotel genutztes Gebäude eine neue Küche für das Restaurant, Aufenthaltsräume für das Personal und ein Schwimmbad an.

Der Anbau ist *aufgrund des einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhanges mit dem Hotel* ein unselbständiger Teil des Hotelgebäudes. *Auch nach bautechnischen Kriterien liegt kein selbständiger Gebäudeteil vor. Er ist mit dem bestehenden Gebäude verschachtelt, jedoch geben die Neubauteile dem Gesamtgebäude nicht das Gepräge.* Das Schwimmbad stellt auch keine Betriebsvorrichtung dar. Bei den Bauaufwendungen handelt es sich um nachträgliche Herstellungskosten. Investitionszulage kann für den Anbau nicht gewährt werden.

94 (7) Im Fall der Anschaffung gilt ein Gebäude als neu im Sinne des § 2 Abs. 2 Satz 1 InvZulG 2007, wenn es bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft wird. Zur Unterscheidung zwischen Anschaffung und Herstellung vgl. Rz. 176 bis 178. Ein betrieblich genutztes Gebäude ist fertig gestellt, wenn es in all seinen wesentlichen Bestandteilen und entsprechend der ursprünglichen Planung dem Betrieb zur Verfügung steht (BFH vom 21.7.1989 – BStBl II S. 906). Der Zeitpunkt der Anschaffung eines Gebäudes ist regelmäßig der Zeitpunkt der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht; das ist in der Regel der Fall, wenn Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen (BFH vom 26.1.1999 – BStBl II S. 589).

95 (8) Der Hersteller eines Gebäudes i.S. des § 2 Abs. 2 InvZulG 2007 kann auch dann Anspruch auf Investitionszulage haben, wenn er weder bürgerlich-rechtlicher noch wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes ist (BFH vom 28.6.2006 – BStBl 2007 II S.131) (vgl. Rz. 19).

### **3.3 Verwendungs voraussetzung**

96 (1) Die Investitionszulage kommt nur in Betracht, soweit das Gebäude mindestens fünf Jahre nach der Anschaffung oder Herstellung in einem Betrieb des verarbeitenden Gewerbes, einem Betrieb der produktionsnahen Dienstleistungen oder einem Betrieb des Beherbergungsgewerbes im Fördergebiet verwendet wird. Der Fünfjahreszeitraum verkürzt sich auf drei Jahre, wenn das Gebäude zu einem nach dem 31. Dezember 2006 begonnenen Erstinvestitionsvorhaben gehört und wenn der Betrieb, in dem das Gebäude verwendet wird, zu Beginn des Erstinvestitionsvorhabens die Begriffsdefinition für kleine und mittlere Unternehmen im Sinne der Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (vgl. Rz. 158 bis 169) erfüllt.

97 (2) Der Verwendungszeitraum beginnt am Tag nach der Beendigung des Erstinvestitionsvorhabens.

98 (3) Ohne Bedeutung ist, ob der Anspruchsberechtigte das im Fördergebiet belegene Gebäude im Privatvermögen, im Anlagevermögen einer Betriebsstätte im Fördergebiet, im Anlagevermögen einer Betriebsstätte außerhalb des Fördergebiets oder im Umlaufvermögen hält. Die Investitionszulage knüpft lediglich an die entsprechende Verwendung des Gebäudes an. Das im Fördergebiet belegene Gebäude muss während des Verwendungszeitraums ununterbrochen von einem Betrieb des verarbeitenden Gewerbes, der produktionsnahen Dienstleistungen oder des Beherbergungsgewerbes tatsächlich eigenbetrieblich verwendet werden (R 4.2 Abs. 4 EStR 2005). Unschädlich ist daher auch die entgeltliche oder unentgeltliche Nutzungsüberlassung oder die Veräußerung soweit das Gebäude von einem begünstigten Betrieb eigenbetrieblich verwendet wird. Ein Leerstand des Gebäudes nach der Anschaffung oder Herstellung sowie während der weiteren Dauer des Verwendungszeitraums ist unschädlich, wenn eine begünstigte Verwendung beabsichtigt ist und der Leerstand in der

Regel nicht länger als drei Monate dauert. Als eigenbetriebliche Verwendung gilt auch der Zeitraum, in dem ein Gebäude für die Nutzung zu begünstigten Zwecken hergerichtet wird.

**Beispiel:**

Ein Bauträger errichtet am Hauptbahnhof von Berlin (Fördergebiet) ein neues Gebäude, das er nach Fertigstellung im November 2008 an eine große Hotelkette vermietet. Dieses Unternehmen Hotelkette stattet das Gebäude mit den notwendigen Einrichtungsgegenständen aus und eröffnet das Hotel im Juli 2009. Der Bauträger hat Anspruch auf Investitionszulage für die Errichtung des Gebäudes, da dieses von einem begünstigten Hotelbetrieb nach Fertigstellung ununterbrochen zu eigenbetrieblichen Zwecken verwendet wird.

- 99 (4) An Arbeitnehmer vermietete Wohnräume können die Verwendungsvoraussetzung nur erfüllen, wenn die Wohnräume notwendiges Betriebsvermögen eines begünstigten Betriebs sind, der sie an die eigenen Arbeitnehmer zur Nutzung überlässt. Für die Vermietung gerade an die Arbeitnehmer müssen betriebliche Gründe maßgebend sein (BFH vom 1.12.1976 – BStBl 1977 II S. 315). Ist ein Arbeitnehmer oder eine ihm nahe stehende Person gleichzeitig Gesellschafter der Kapitalgesellschaft, die Inhaber des Betriebs der begünstigten Wirtschaftszweige ist, ist die Verwendungsvoraussetzung nicht erfüllt, wenn die Vermietung nicht betrieblich, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis begründet ist. Die Feststellungslast hierfür trägt die Kapitalgesellschaft (BFH vom 6.4.1990 – BStBl II S. 752).
- 100 (5) Wird ein Gebäude teils begünstigt und teils nicht begünstigt verwendet, sind nur die Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigt, die auf die begünstigt verwendete Gebäudefläche im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung entfallen. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind im Verhältnis der Nutzflächen aufzuteilen, soweit eine unmittelbare Zuordnung nicht möglich ist. Die Nutzfläche ist in sinngemäßer Anwendung der Verordnung zur Berechnung der Wohnfläche (Wohnflächenverordnung) vom 25.11.2003 (BGBl. I S. 2346) zu ermitteln. Gemeinschaftsflächen, d. h. Nutzflächen, die von mehreren Nutzungsberechtigten genutzt werden (z. B. Flure und Treppen), sind im Flächenverhältnis der Räume, die die Verwendungsvoraussetzung erfüllen, und der Räume, die die Verwendungsvoraussetzung nicht erfüllen, der jeweiligen Verwendung zuzuordnen. Aus Vereinfachungsgründen ist für die Berechnung der Flächenanteile auf das jeweilige Gebäude, die im Teileigentum stehenden Räume oder die jeweilige Eigentumswohnung abzustellen. Eine Unterteilung der begünstigt verwendeten Gebäudefläche nach eigenbetrieblich und fremdbetrieblich genutzten Gebäudeteilen ist nicht vorzunehmen. Vermindert sich die begünstigt verwendete Gebäudefläche während des Verwendungszeitraums, entfällt die Begünstigung für diesen Flächenanteil.

**Beispiel 1**

Die A-GmbH, ein Betrieb der Werbung, errichtet in Magdeburg ein Gebäude, das nach Fertigstellung im Jahr 2007 wie folgt genutzt wird:

1. Etage:

100 m<sup>2</sup> Nutzung für eigenbetriebliche Zwecke und 50 m<sup>2</sup>  
Vermietung an den Rechtsanwalt B

2. Etage:

100 m<sup>2</sup> Vermietung an C, einen Betrieb der Markt- und Meinungsforschung, und 50 m<sup>2</sup>  
Vermietung an D zu Wohnzwecken

Die Gemeinschaftsflächen betragen 30 m<sup>2</sup>, die gesamte Nutzfläche des Gebäudes beträgt  
330 m<sup>2</sup>.

Von den Herstellungskosten des Gebäudes in Höhe von 710.000 € entfallen unstreitig  
50.000 € ausschließlich auf den von der A-GmbH genutzten Gebäudeteil, die übrigen Bau-  
kosten verteilen sich gleichmäßig auf die Nutzflächen des Gebäudes.

Investitionszulage für 2007

Investitionszulagenbegünstigt nach § 2 Abs. 2 InvZulG 2007 sind 200 m<sup>2</sup> (100 m<sup>2</sup>  
Werbebetrieb, 100 m<sup>2</sup> Betrieb der Markt- und Meinungsforschung); 100 m<sup>2</sup> sind nach § 2  
Abs. 2 InvZulG 2007 nicht begünstigt. Die Gemeinschaftsflächen von 30 m<sup>2</sup> sind im Ver-  
hältnis 200:100 ebenfalls dem begünstigten (20 m<sup>2</sup>) und dem nicht begünstigten (10 m<sup>2</sup>)  
Bereich zuzuordnen. Von den Herstellungskosten sind folglich begünstigt:

50.000 € +  $220/330$  von 660.000 € = 490.000 €

Änderung der Verwendung des Gebäudes im Jahr 2008

Im Jahr 2008 einigen sich A, B und C, dass ab sofort B und C wegen geänderter wirtschaft-  
licher Gegebenheiten die Räumlichkeiten tauschen.

Änderung der Investitionszulage

2008 werden nur noch 150 m<sup>2</sup> zuzüglich 15 m<sup>2</sup> Gemeinschaftsfläche im begünstigten  
Bereich genutzt. Die Bemessungsgrundlage beträgt nunmehr 50.000 € +  $165/330$  von  
660.000 € = 380.000 € Die Investitionszulage auf den Differenzbetrag von 110.000 € ist  
zurückzuzahlen.

Änderung der Verwendung des Gebäudes im Jahr 2009

Im Jahr 2009 zieht D aus. Die von ihm bisher genutzte Wohnung mietet nunmehr E, der  
darin ein Ingenieurbüro für technische Fachplanung betreibt.

Änderung der Investitionszulage

Die begünstigte Nutzung von weiteren 50 m<sup>2</sup> ab dem Jahr 2009 führt nicht zu einer  
Erhöhung der Investitionszulage, weil insoweit nicht ununterbrochen seit der Herstellung  
eine begünstigte Verwendung vorliegt.

**Beispiel 2**

In einem neu errichteten Gebäude befinden sich ein Hotel, ein Restaurant mit Küche, eine Sauna, ein öffentlicher Fitnessraum und mehrere Konferenz- und Seminarräume, die auch ohne Hotelübernachtungen gebucht werden können. Das Gebäude wurde von einer internationalen Hotelkette errichtet und betrieben. Es liegt eine einheitliche Nutzung durch einen investitionszulagenbegünstigten Hotelbetrieb vor. Eine Aufteilung der Herstellungskosten erfolgt nicht, diese sind in vollem Umfang begünstigungsfähig.

- 101 (5) Der Anspruchsberechtigte trägt die Feststellungslast für die Verwendungsvoraussetzung und muss daher nachweisen, dass sie erfüllt wird (BFH vom 6.4.1990 – BStBl II S. 752). Dies gilt insbesondere, wenn ein gefördertes Gebäude innerhalb des Verwendungszeitraums veräußert oder einem anderen zur Nutzung überlassen wird.

### **3.4 Kumulationsverbot**

- 102 (1) Ein Gebäude ist nur begünstigt, wenn im Fall der Anschaffung kein anderer Anspruchsberechtigter Investitionszulage für das Gebäude in Anspruch nimmt (§ 2 Abs. 2 Satz 2 InvZulG 2007).

- 103 (2) Der Erwerber hat daher nur Anspruch auf Investitionszulage, wenn der Hersteller des Gebäudes seinen Anspruch auf Investitionszulage nicht geltend macht. Der Anspruch des Herstellers geht dem Anspruch des Erwerbers vor. Macht der Hersteller seinen Anspruch erst später geltend, führt dies zur Rückforderung der Investitionszulage beim Erwerber (rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO).

### **4. Abgrenzung der begünstigten Wirtschaftszweige**

- 104 (1) Die Abgrenzung der nach dem InvZulG 2007 begünstigten Betriebe des verarbeitenden Gewerbes, der produktionsnahen Dienstleistungen sowie des Beherbergungsgewerbes untereinander und von den übrigen Wirtschaftszweigen erfolgt mangels einer eigenen Begriffsbestimmung nach ständiger Rechtsprechung auf der Grundlage der jeweils gültigen vom Statistischen Bundesamt herausgegebenen Verzeichnisse der Wirtschaftszweige, in denen die Einschätzung der Wirtschaft über die Zuordnung von Tätigkeiten zu Wirtschaftsbereichen dokumentiert ist (BFH vom 23.10.2002 – BStBl 2003 II S. 360, 23.3.2005 – BStBl II S. 497 und vom 25.1.2007 - BFH/NV 2007, 1187).

- 105 (2) *Die Abgrenzung der begünstigten Tätigkeiten erfolgt für den gesamten Anwendungsbereich des InvZulG 2007 nach der Ausgabe 2003 (WZ 2003). Gehört ein Betrieb nach der WZ 2008 erstmals zu einem begünstigten Wirtschaftszweig, ist diese Einordnung nach der WZ 2008 bereits für solche Erstinvestitionsvorhaben vorzunehmen, die nach dem 31. Dezember 2007 begonnen werden (vgl. BMF-Schreiben vom 19. Dezember 2008 - BStBl I 2009 S. 27).*

- 106 (3) In der WZ 2003 sind aufgeführt  
– das verarbeitende Gewerbe in Abschnitt D Unterabschnitte DA bis DN  
Abteilungen 15 bis 37.

- die produktionsnahen Dienstleistungen gem. § 2 Abs. 1 Satz 9 InvZulG 2007, d. h.
  - Datenverarbeitung und Datenbanken in Abschnitt K Unterabschnitt KA Abteilung 72,
  - Forschung und Entwicklung in Abschnitt K Unterabschnitt KA Abteilung 73,
  - Markt- und Meinungsforschung in Abschnitt K Unterabschnitt KA Abteilung 74 Gruppe 74.1 Klasse 74.13,
  - Ingenieurbüros für bautechnische Gesamtplanung in Abschnitt K Unterabschnitt KA Abteilung 74 Gruppe 74.2 Klasse 74.20 Unterklasse 74.20.4,
  - Ingenieurbüros für technische Fachplanung in Abschnitt K Unterabschnitt KA Abteilung 74 Gruppe 74.2 Klasse 74.20 Unterklasse 74.20.5,
  - Büros für Industrie-Design in Abschnitt K Unterabschnitt KA Abteilung 74 Gruppe 74.2 Klasse 74.20 Unterklasse 74.20.6,
  - die technische, physikalische und chemische Untersuchung in Abschnitt K Unterabschnitt KA Abteilung 74 Gruppe 74.3,
  - Werbung in Abschnitt K Unterabschnitt KA Abteilung 74 Gruppe 74.4 sowie
  - fotografisches Gewerbe in Abschnitt K Unterabschnitt KA Abteilung 74 Gruppe 74.8 Klasse 74.81 Unterklasse 74.81.1.
- das Beherbergungsgewerbe gemäß § 2 Abs. 1 Satz 10 InvZulG 2007 in Abschnitt H Unterabschnitt HA Abteilung 55
  - Betriebe der Hotellerie in Gruppe 55.1
  - Jugendherbergen und Hütten in Gruppe 55.2 Klasse 55.21 Unterklasse 55.21.0
  - Campingplätze in Gruppe 55.2 Klasse 55.22 Unterklasse 55.22.0 und
  - Erholungs- und Ferienheime in Gruppe 55.2 Klasse 55.23 Unterklasse 55.23.1.

107 [aufgehoben]

108 (5) Eine Gliederung der WZ 2003 sowie der WZ 2008 ist auf der Internetseite des Statistischen Bundesamts veröffentlicht.<sup>2)</sup> Bei Zuordnungsfragen kann ein internetgestütztes Suchsystem für Wirtschaftsklassifikationen des Bayerischen Landesamts für Statistik und Datenverarbeitung verwendet werden.<sup>3)</sup> Dieses enthält neben der WZ 2003 auch das Güterverzeichnis für Produktionsstatistiken, Ausgabe 2002 (GP 2002), das als Hilfsmittel zur WZ 2003 verwendet werden kann, um die Einordnung anhand des jeweiligen Produkts vorzunehmen (BFH vom 23.3.2005 – BStBl II S. 497). Für die WZ 2008 gibt es gegenwärtig noch kein vergleichbares Suchsystem.

---

<sup>2)</sup> Internet-Adres se: <http://www.destatis.de/>- Klassifikationen

<sup>3)</sup> Internet-Adresse: <http://w3gewan.bayern.de/klass/index.htm>.

- 109 (6) Die Entscheidung über die Einordnung des Betriebs trifft grundsätzlich das Finanzamt. Hat das Statistische Bundesamt oder ein Statistisches Landesamt einen Betrieb entsprechend der jeweils gültigen WZ nach dem Schwerpunkt seiner unternehmerischen Tätigkeit in einen bestimmten Wirtschaftszweig eingeordnet, kommt dieser Einordnung erhebliche Bedeutung zu. Zwar hat sie nicht die Qualität eines Grundlagenbescheides i. S. d. § 171 Abs. 10 AO, sie ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH jedoch von den Finanzämtern in aller Regel bei der Entscheidung über die Gewährung der Investitionszulage zu übernehmen, soweit sie nicht zu einem offensichtlich falschen Ergebnis führt (BFH vom 23.3.2005 – BStBl II S. 497, BFH-Urteil vom 23.10.2002 – BStBl 2003 II S. 360). Eine Umgruppierung des Betriebs zu einem nicht begünstigten Wirtschaftszweig vor Ablauf des Verbleibenszeitraums darf sich aus Gründen des Vertrauensschutzes nicht auf eine abgeschlossene Investition auswirken. Dies gilt sowohl für Umgruppierungen aufgrund neuer statistischer Verzeichnisse als auch für Umgruppierungen aufgrund der geänderten Auffassung der Behörde, es sei denn, die ursprüngliche Zuordnung war offensichtlich unzutreffend oder die für die Zuordnung maßgebenden Verhältnisse haben sich geändert. Daher hat die Eingruppierung nach der WZ 2003 für vor dem 1. Januar 2009 begonnene Erstinvestitionsvorhaben für alle Investitionen Bestand, die zu diesem Erstinvestitionsvorhaben gehören. Eine nach der WZ 2008 geänderte Zuordnung wirkt sich weder auf die Beurteilung des Erstinvestitionsvorhabens noch auf die Beurteilung der Einhaltung der Zugehörigkeits-, Verbleibens-, Nutzungs- und Verwendungsvoraussetzungen aus.
- 110 (7) Es obliegt dem Antragsteller, sich vor Investitionsbeginn über die zutreffende Eingruppierung des Betriebs nach der jeweils aktuellen WZ zu informieren. Ändert sich die Zuordnung eines Betriebs aufgrund geänderter statistischer Verzeichnisse, ist es unerheblich, ob das Statistische Bundesamt oder das Statistische Landesamt die geänderte Zuordnung dem Investor vor Beginn seiner Investition tatsächlich mitgeteilt haben (BFH vom 23.3.2005 – BStBl II S. 497). Ohne Bedeutung sind die Rechtsform des Betriebs und die Einkunftsart (BFH vom 23.2.1979 – BStBl II S. 455).
- 111 (8) Übt ein Betrieb mehrere nach der Klassifikation der Wirtschaftszweige unterschiedlich einzuordnende Tätigkeiten aus (Mischbetrieb), ist die Einordnung nach dem Schwerpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit vorzunehmen, d. h. in der Regel nach der Tätigkeit, auf die der größte Teil der entstandenen Wertschöpfung entfällt (BFH vom 20.9.1999 – BStBl 2000 II S. 208, vom 16.3.2003 – BStBl II S. 444 und 23.10.2002 – BStBl 2003 II S. 360). Sind die unterschiedlichen Tätigkeiten verschiedenen Abschnitten der Klassifikation der Wirtschaftszweige zuzuordnen, ist für die Einordnung des Betriebs der Abschnitt maßgebend, auf den der höchste Anteil der Wertschöpfung entfällt. Entfallen z. B. nach der WZ 2003 40 % der Wertschöpfung auf das verarbeitende Gewerbe (Abschnitt D), 30 % auf das Baugewerbe (Abschnitt F) und 30 % auf den Handel (Abschnitt G), ist der Betrieb im Abschnitt „verarbeitendes Gewerbe“ einzuordnen. Betriebe, die sowohl die Tätigkeit eines Restaurants (Verkauf von Speisen und Getränken im Sinne der Gruppe 55.3 und 55.4 der WZ

2003) als auch die Tätigkeit der Beherbergung (Gewährung von Unterkunft im Sinne der Gruppe 55.1, 55.21 und 55.23.1) ausüben, werden als Beherbergungsstätten angesehen und zugeordnet, wenn deren Beherbergungskapazität aus neun oder mehr Betten besteht. Bei einer niedrigeren Bettenzahl ist die Haupttätigkeit nach der Wertschöpfungsberechnungsmethode zu ermitteln.

### Beispiel

Ein KMU-Betrieb des verarbeitenden Gewerbes (Druckerei) in Dessau errichtet auf dem Dach des Betriebsgebäudes eine Photovoltaikanlage. Der gesamte erzeugte Strom wird an ein Energieversorgungsunternehmen veräußert. Durch die enge räumliche Nähe beider Tätigkeitsbereiche liegt insgesamt nur ein Gewerbebetrieb vor. Da die Tätigkeit der Druckerei und die Tätigkeit der Stromerzeugung unterschiedlichen Abteilungen der Klassifikation der Wirtschaftszweige zugeordnet werden, liegt ein Mischbetrieb vor. Der Umsatz aus der Druckerei beträgt 85 %, der Umsatz aus der Stromerzeugung beträgt 15%. Somit entfällt der größere Teil der Wertschöpfung auf das verarbeitende Gewerbe. Der Betrieb ist insgesamt als Betrieb des verarbeitenden Gewerbes einzustufen.

Die Investition in eine Photovoltaikanlage auf dem Gelände eines Betriebes des verarbeitenden Gewerbes stellt eine Erstinvestitionsvorhaben im Sinne der Diversifizierung der Produktion einer Betriebsstätte in neue, zusätzliche Produkte (§ 2 Abs. 3 Nr. 3 InvZulG 2007) dar, da der Betrieb bisher nur Druckerzeugnisse hergestellt hat und jetzt zusätzlich das neue Produkt Strom produziert. Die Investition ist begünstigt, da sie in einem Betrieb des verarbeitenden Gewerbes erfolgt. Es ist unerheblich, dass die Investition einer für sich gesehen nicht begünstigten Tätigkeit dient. Nach dem InvZulG 2007 ist es nicht erforderlich, dass die Erstinvestitionsvorhaben auch tatsächlich eine begünstigte Tätigkeit betreffen. Es reicht aus, dass der Betrieb insgesamt nach der Klassifikation der Wirtschaftszweige zum verarbeitenden Gewerbe (oder einem anderen begünstigten Wirtschaftszweig) gehört.

- 112 (9) Anhaltspunkt für die Wertschöpfungsanteile der verschiedenen Tätigkeiten ist der jeweilige steuerbare Umsatz nach § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 3 Abs. 1b und § 3 Abs. 9a UStG. Der Anspruchsberechtigte kann die Wertschöpfungsanteile jedoch auch genau berechnen. Sie sind dann wie folgt zu ermitteln:

Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 und § 3 Abs. 1b und 9a UStG

- + nicht steuerbare Lieferungen und sonstige Leistungen
  - +/- Veränderungen des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
  - + selbsterstellte Anlagen zu Herstellungskosten
  - Vorleistungen (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Wareneinsatz, Fremdleistungen – nicht jedoch Löhne und Gehälter, Mieten und Pachten, Fremdkapitalzinsen)
  - lineare und degressive AfA
-

= Wertschöpfung

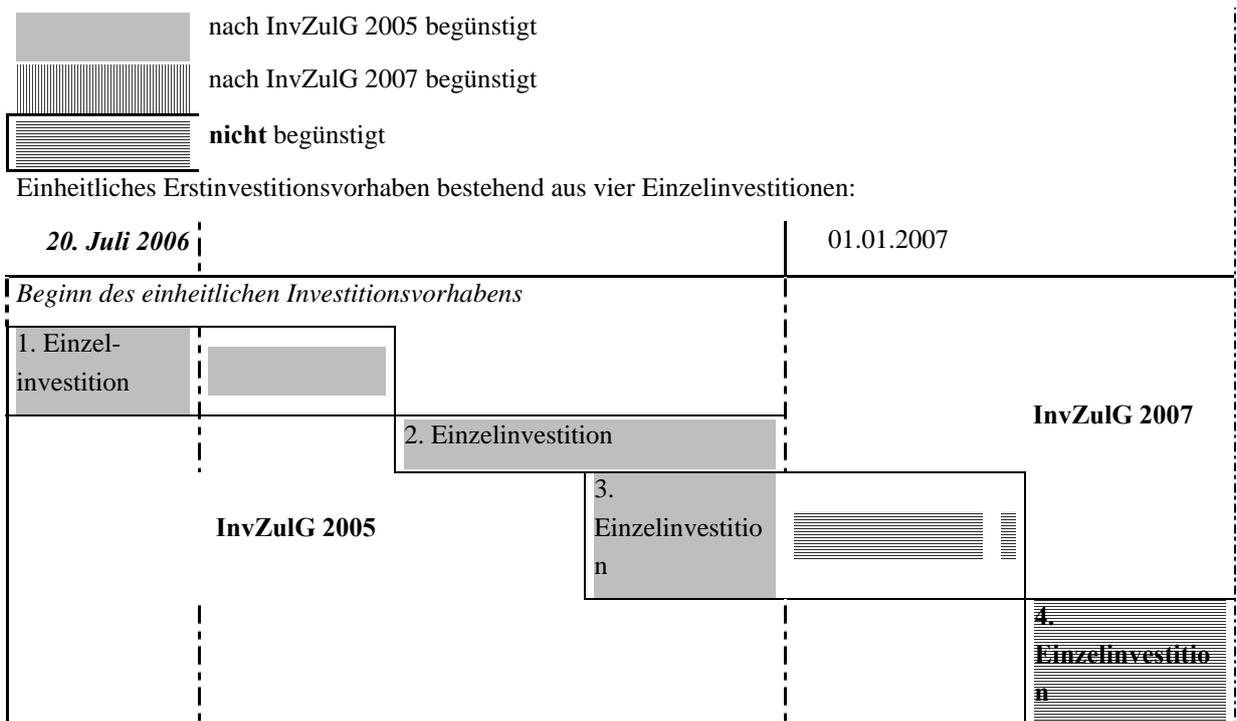
- 113 (10) Die Wertschöpfungsanteile sind jeweils für das Wirtschaftsjahr des Betriebs zu ermitteln, dem die beweglichen Wirtschaftsgüter zugehörig sind (vgl. Rz. 56 bis 74) oder in dem die Gebäude verwendet werden (vgl. Rz. 96 bis 101). Die Voraussetzung des Verbleibens oder der Verwendung in einem Betrieb der begünstigten Wirtschaftszweige muss grundsätzlich ununterbrochen während des Verbleibens- und Verwendungszeitraums erfüllt werden.
- 114 (11) Befindet sich ein Betrieb in einem Strukturwandel zu einem begünstigten Wirtschaftszweig, gilt dieser begünstigte Wirtschaftszweig auch für die beweglichen Wirtschaftsgüter und Gebäude, die im Wirtschaftsjahr der Beendigung des Strukturwandels und im vorhergehenden Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt werden und den Strukturwandel bewirken. Sind bis zum Abschluss des Strukturwandels z.B. langfristige Testläufe der Produktion erforderlich oder verzögert sich der Abschluss des Strukturwandels durch Umstände, die der Anspruchsberechtigte nicht zu verantworten hat (z.B. Wasserschäden, technische Störungen), können auch Wirtschaftsgüter früherer Jahre förderbar sein, soweit diese den Strukturwandel bewirken.
- 115 (12) Bei Wirtschaftsgütern, die vor dem Beginn der betrieblichen Tätigkeit angeschafft oder hergestellt werden, ist die Abgrenzung der Wirtschaftszweige in dem Jahr nach Beginn der betrieblichen Tätigkeit maßgebend. Es ist zusätzlich erforderlich, dass der zeitliche und sachliche Zusammenhang zur Betriebseröffnung gewahrt ist. Dies ist der Fall, wenn die Wirtschaftsgüter objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sind und der Betrieb zügig errichtet und alsbald eröffnet wird (BFH vom 7.3.2002 – BStBl II S. 582). Davon ist regelmäßig auszugehen, wenn zwischen der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter und der Eröffnung des Betriebs nicht mehr als zwölf Monate liegen.
- 116 (13) Werden im Jahr der Betriebseröffnung noch keine Umsätze durch die zum begünstigten Wirtschaftszweig zählende Tätigkeit erzielt, ist dies für die Einordnung in einen begünstigten Wirtschaftszweig nicht schädlich, wenn umfassende Investitionen zur Vorbereitung dieser Tätigkeit vorgenommen werden (BFH vom 7.3.2002 – BStBl II S. 545)
- 117 (14) Für die Einordnung des Betriebs in das verarbeitende Gewerbe, in die produktionsnahen Dienstleistungen oder das Beherbergungsgewerbe werden nur die Tätigkeiten der Betriebsstätten im Fördergebiet berücksichtigt. Betriebsstätten außerhalb des Fördergebiets bleiben außer Betracht (§ 2 Abs. 1 Satz 11 InvZulG 2007). Deshalb kann die Gesamtheit aller Betriebsstätten im Fördergebiet einen begünstigten Betrieb darstellen, auch wenn der gesamte Betrieb einschließlich der Betriebsstätten außerhalb des Fördergebiets insgesamt nicht zu einem begünstigten Gewerbe gehört.
- 118 (15) Die Investitionszulage kommt – sofern Rz. 58 nicht einschlägig ist – auch für Investitionen in Betriebsstätten eines begünstigten Betriebs im Fördergebiet in Betracht, die für sich betrachtet nicht zum verarbeitenden Gewerbe, den produktionsnahen Dienstleistungen

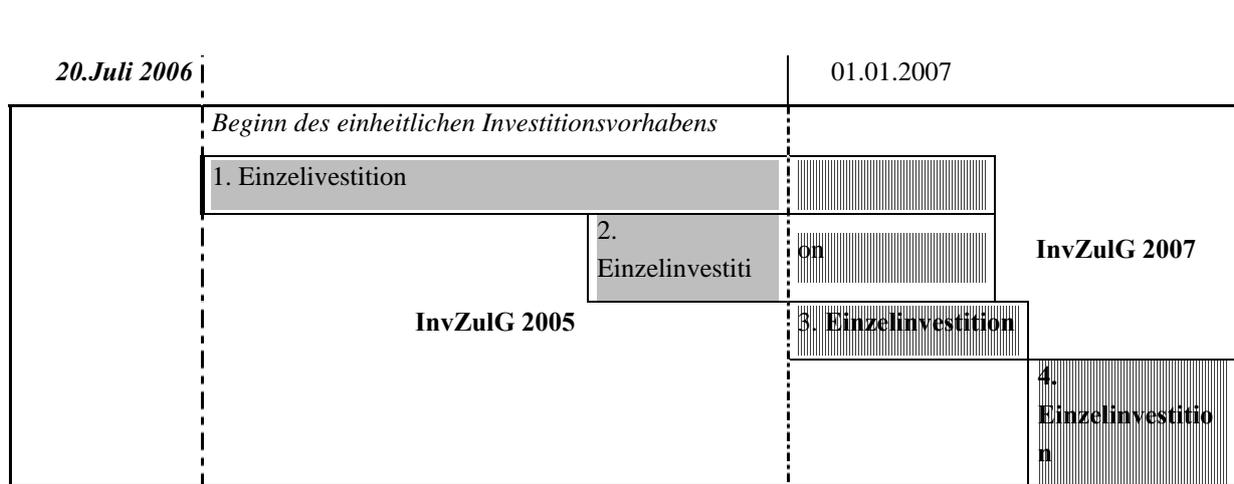
oder dem Beherbergungsgewerbe gehören würden. Investitionszulagenbegünstigt sind auch Investitionen, die einer – untergeordneten - nicht begünstigten Tätigkeit innerhalb eines begünstigten Betriebs dienen.

### 5. Investitionsfristen

- 119 (1) Investitionen sind nur begünstigt, wenn sie 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.
- 120 (2) 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 begünstigt, die bis 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 begünstigt.
- 121 (3) Das Erstinvestitionsvorhaben ist 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 abzustellen (BFH vom 14.7.1989 – BStBl II S. 1024 und vom 7.11.2000 – BStBl 2001 II S. 200).
- 122 (4) Wurde das Erstinvestitionsvorhaben vor dem 21. Juli 2006 begonnen, dann sind - vorbehaltlich Rz. 123 bis 125 - die hierzu gehörenden Investitionen, die nach dem 31. Dezember 2006 abgeschlossen werden, nach dem InvZulG 2007 nicht begünstigt.

### Übersicht:





123 (5) Investitionen, die zu einem Erstinvestitionsvorhaben gehören, mit dem der Anspruchsberechtigte vor dem 21. Juli 2006 begonnen hat, sind ausnahmsweise dann begünstigt, wenn die Europäische Kommission nach den Vorschriften des multisektoralen Regionalbeihilferahmens für große Investitionsvorhaben vom 13. Februar 2002 (ABl. EG Nr. C 70 S. 8), geändert durch die Mitteilung der Kommission vom 1. November 2003 (ABl. EU Nr. C 263 S. 3), eine Förderung nach dem InvZulG 2007 ausdrücklich genehmigt hat. 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 möglich.

124 (6) Investitionen, die zu einem Erstinvestitionsvorhaben gehören, mit dem der Anspruchsberechtigte vor dem 21. Juli 2006 begonnen hat, sind ausnahmsweise auch dann begünstigt, wenn 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, 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 Beihilfemaximums 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 Nettosubventionswert des zugesicherten Erhöhungsbetrags des GRW-Zuschusses nicht übersteigen. Der Nettosubventionswert ist nach Anhang I der Regionalleitlinien für staatliche Beihilfen mit regionaler Zielsetzung (Abl. EG 1998 Nr. C 74 S. 9) zu ermitteln.

- 125 (7) Die beiden Ausnahmetatbestände für einen vorgezogenen Investitionsbeginn sind ausschließlich am Wortlaut des Gesetzes auszulegen. Dies hat seine Ursache darin, dass nach europäischem Beihilferecht von jeder Beihilferegelung eine Anreizwirkung für die Investoren ausgehen muss. Die Anreizwirkung ist aber nur dann gegeben, wenn der Investor sich mit der Gewissheit über eine bestimmte Beihilfe für ein Investitionsvorhaben entscheidet. Der Unternehmer muss also vor Beginn der Investition genau die Höhe der zu erwartenden Beihilfe kennen. Für das InvZulG 2007 war erst mit seiner Verkündung im Bundesgesetzblatt die Rechtssicherheit für die Förderung gegeben. Die für den Beginn des Investitionsvorhabens im § 3 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 2007 enthaltenen Ausnahmeregelungen betreffen daher auch nur solche Fälle, in denen der Investor vor Beginn des Vorhabens wusste, wie hoch die zu erwartende Beihilfe sein wird.

## **6. Investitionsbeginn**

- 126 (1) Investitionen sind in dem Zeitpunkt begonnen, in dem die Wirtschaftsgüter bestellt worden sind oder mit ihrer Herstellung begonnen worden ist.
- 127 (2) Der Begriff der Bestellung ist nach steuerrechtlichen und nicht nach zivilrechtlichen Grundsätzen auszulegen (BFH vom 12.11.1982 – BStBl 1983 II S. 29). Unter Bestellung ist sowohl das Angebot des Bestellers zum Abschluss eines Vertrags auf Lieferung eines Wirtschaftsguts als auch die Annahme eines ihm vom Lieferanten gemachten Angebots zu verstehen. Ein bewegliches Wirtschaftsgut ist jedenfalls dann bestellt, wenn ein rechtswirksamer Vertrag über die Lieferung des Wirtschaftsguts abgeschlossen worden ist (BFH vom 1.6.1979 – BStBl II S. 580 und 638). Das gilt auch, wenn der Vertrag unter einem Rücktrittsvorbehalt oder einer Bedingung abgeschlossen worden ist, auf dessen/deren Eintritt der Anspruchsberechtigte keinen Einfluss hat (BFH vom 1.6.1979 – BStBl II S. 580 und vom 9.11.1990 – BStBl 1991 II S. 425).
- 128 (3) Die Bestellung eines beweglichen Wirtschaftsguts ist in dem Zeitpunkt vorgenommen worden, in dem das Auftragschreiben an den Lieferanten nachweislich zur Post gegeben worden ist (BFH vom 6.6.1986 – BStBl 1987 II S. 37). Hat der Verkäufer einen Vertragsantrag abgelehnt und der Anspruchsberechtigte daraufhin ein Gegenangebot des Verkäufers angenommen, ist der Zeitpunkt der neuen Bestellung maßgebend. Bei einer Änderung der Bestellung ist grundsätzlich der Zeitpunkt der Änderung maßgebend (BFH vom 14.3.1980 – BStBl II S. 476). Wird eine Bestellung annulliert und anschließend dasselbe Wirtschaftsgut erneut bestellt, bleibt die ursprüngliche Bestellung maßgebend (BFH vom 12.11.1982 – BStBl 1983 II S. 29).

- 129 (4) Gebäude gelten in dem Zeitpunkt als bestellt, in dem über ihre Anschaffung ein rechtswirksam abgeschlossener obligatorischer Vertrag oder ein gleichstehender Rechtsakt vorliegt (§ 3 Abs. 2 Satz 4 InvZulG 2007).
- 130 (5) Tritt ein Anspruchsberechtigter in einen Vertrag über die Anschaffung eines beweglichen Wirtschaftsguts oder Gebäudes ein, ist – vorbehaltlich des § 42 AO – als Investitionsbeginn nicht der Zeitpunkt des ursprünglichen Vertragsabschlusses, sondern der Zeitpunkt des Eintritts in den Vertrag maßgebend.
- 131 (6) Das bestellte und das gelieferte Wirtschaftsgut müssen identisch sein. Dies gilt insbesondere bei einer Änderung der Bestellung (BFH vom 12.11.1982 – BStBl 1983 II S. 29). Ein Wechsel des Lieferanten führt grundsätzlich dazu, dass das bestellte und das gelieferte Wirtschaftsgut nicht mehr identisch sind und dass daher als Beginn der Investition der Zeitpunkt der Bestellung beim neuen Lieferanten anzusehen ist. Wird jedoch ein Lieferantenwechsel aus Gründen notwendig, die ausschließlich außerhalb des Einflussbereichs des Investors liegen und von ihm nicht zu vertreten sind, kann in Ausnahmefällen vom Zeitpunkt der ursprünglichen Bestellung ausgegangen werden. Den Anspruchsberechtigten trifft die Darlegungs- und Beweislast für die Gründe zum Lieferantenwechsel (BFH vom 22.4.1982 – BStBl II S. 571). Entsprechendes gilt, wenn das zunächst bestellte Wirtschaftsgut vom gleichen Lieferanten aus Gründen, die vom Anspruchsberechtigten nicht zu vertreten sind, nicht mehr geliefert werden kann.
- 132 (7) Die Herstellung eines beweglichen Wirtschaftsguts beginnt grundsätzlich an dem Tag, an dem mit den eigentlichen Herstellungsarbeiten begonnen wird. Als Beginn der Herstellung kann jedoch ein früherer Zeitpunkt in Betracht kommen, wenn der Anspruchsberechtigte Material, das er für die Herstellung des Wirtschaftsguts benötigt, bestellt (BFH vom 13.7.1990 – BStBl II S. 923 und vom 9.11.1990 – BStBl 1991 II S. 425) oder wenn er einen Dritten mit der Herstellung des Wirtschaftsguts beauftragt. Planungsarbeiten sind unabhängig davon, ob der Anspruchsberechtigte sie in seiner Betriebsstätte ausführt oder ob er damit einen Dritten beauftragt, nicht als Beginn der Herstellung eines Wirtschaftsguts anzusehen. Wird ein Generalunternehmer beauftragt, im eigenen Namen und für eigene Rechnung eine Anlage herzustellen, die aus mehreren Wirtschaftsgütern besteht, ist für alle Wirtschaftsgüter, die Gegenstand des Auftrags sind, grundsätzlich der Zeitpunkt der Bestellung bei dem Generalunternehmer maßgebend. Der Auftrag muss so genau beschrieben sein, dass der Anspruchsberechtigte nach Fertigstellung der gesamten Anlage den Zusammenhang zwischen den angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgütern und dem Auftrag nachweisen kann.
- 133 (8) Bei der Herstellung von Gebäuden gilt ebenfalls als Investitionsbeginn der Abschluss eines der Ausführung zuzurechnenden Lieferungs- oder Leistungsvertrages oder die Aufnahme von Bauarbeiten (§ 3 Abs. 2 Satz 5 InvZulG 2007). Planungs- und Architektenarbeiten zählen wie bei der Herstellung beweglicher Wirtschaftsgüter nicht als Herstellungsbeginn. Auch der Grundstückserwerb ist nicht als Investitionsbeginn anzusehen. Bei Erwerb eines bebauten Grundstücks in Abbruchabsicht beginnt das Erstinvestitionsvorhaben mit dem

Gebäudeabriss. Auf den Zeitpunkt, in dem der ggf. erforderliche Bauantrag gestellt worden ist, kommt es dagegen nicht an.

- 134 (9) Erwirbt ein Anspruchsberechtigter einen Rohbau, den er fertig stellt, ist als Investitionsbeginn der Zeitpunkt des rechtswirksamen Abschlusses des Vertrags über den Erwerb des Rohbaus oder eines gleichstehenden Rechtsakts maßgebend. Rz. 130 gilt entsprechend.

**Beispiel 1:**

Ein Betrieb plant die Errichtung eines neuen Produktionsgebäudes auf dem Gelände der bestehenden Betriebsstätte einschließlich deren Ausstattung mit Produktionsanlagen.

Ein Architektenbüro wird im Mai 2006 mit der Planung des Gebäudes beauftragt. Das Unternehmen beginnt parallel dazu im Mai 2006 mit Flächenräumungsarbeiten. Unter anderem werden ein gemieteter Gastank versetzt und bestehende Parkplätze zurückgebaut. Der Antrag auf Baugenehmigung für das Gebäude wird am 15. Juli 2006 eingereicht. Im September 2006 errichtet das Unternehmen neue Stellplätze für PKW. Im Januar 2007 beauftragt das Unternehmen ein Bauunternehmen mit der Errichtung des Produktionsgebäudes. Das Gebäude wird im September 2007 fertig gestellt, die ersten Bestellungen für die Maschinen sind im Februar 2007 erfolgt.

Das Erstinvestitionsvorhaben zur Erweiterung einer bestehenden Betriebsstätte umfasst die Errichtung des Gebäudes und die entsprechende Ausstattung, die zur Aufnahme der Produktion erforderlich ist. Das Erstinvestitionsvorhaben beginnt mit dem Abschluss eines der Ausführung zuzurechnenden Lieferungs- oder Leistungsvertrages im Januar 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.

**Beispiel 2:**

Ein Investor erwirbt mit Kaufvertrag vom 20. Oktober 2006 im D-Fördergebiet von Berlin ein unfertiges Gebäude (Rohbau). Mit den Bauarbeiten zur Fertigstellung des Gebäudes beginnt der Investor am 5. März 2007. Das Gebäude wird für die Nutzung als Hotel im Oktober 2008 fertig gestellt. Die Ausstattung des Hotels wird im Juli 2009 abgeschlossen. Das Hotel öffnet am 1. August 2009.

Das Investitionsvorhaben „Errichtung einer neuen Betriebsstätte“ beginnt am 20. Oktober 2006 und endet im Juli 2009. Die einzelnen Investitionen sind auch im D-Fördergebiet von Berlin ohne Einschränkungen förderbar (vgl. Rz. 12).

**Beispiel 3:**

Ein Bauträger beginnt mit der Errichtung eines Hotelgebäudes in Rostock am 10. Juni 2006. Das Gebäude wird im Mai 2007 fertig gestellt. Ein Hotelbetrieb erwirbt mit Kaufvertrag vom 20. September 2007 dieses Gebäude und stattet es bis Mitte 2008 mit den notwendigen Einrichtungsgegenständen aus.

Die Anschaffung eines neuen Gebäudes durch den Hotelbetrieb erfolgt innerhalb des Begünstigungszeitraums und ist daher investitionszulagenbegünstigt. Das Investitionsvorhaben „Errichtung einer Betriebsstätte“ beginnt mit Abschluss des Kaufvertrages am 20. September 2007 und endet Mitte 2008 mit der Anschaffung der letzten Einrichtung. Der Bauträger hat dagegen keinen Anspruch auf Investitionszulage, weil er die Investition bereits vor dem 20. Juli 2006 begonnen hat.

## 7. Investitionsabschluss

- 135 (1) Investitionen sind in dem Zeitpunkt abgeschlossen, in dem die Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt worden sind.
- 136 (2) Ein Wirtschaftsgut ist investitionszulagenrechtlich in dem Zeitpunkt angeschafft, in dem der Erwerber nach dem Willen der Vertragsparteien darüber wirtschaftlich verfügen kann und in dem es betriebsbereit ist (BFH vom 25.9.1996 – BStBl 1998 II S. 70). Wirtschaftliche Verfügungsmacht hat der Erwerber in der Regel, wenn Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf ihn übergehen. Die Übergabe des Wirtschaftsguts kann nicht durch die Vereinbarung eines Besitzmittlungsverhältnisses im Sinne von § 868 BGB ersetzt werden (BFH vom 7.12.1990 – BStBl 1991 II S. 377 und vom 19.6.1997 – BStBl 1998 II S. 72). Ein vom Veräußerer zur Abholung bereitgestelltes Wirtschaftsgut ist daher erst zu dem Zeitpunkt investitionszulagenrechtlich angeschafft, in dem der Anspruchsberechtigte oder einer seiner Betriebsangehörigen es abholt. Schafft der Investor ein Wirtschaftsgut aufgrund eines Werklieferungsvertrages an, kann er wirtschaftlich ab dem Zeitpunkt über das Wirtschaftsgut verfügen, zu dem nach den vertraglichen Vereinbarungen die Gefahr des zufälligen Untergangs des Wirtschaftsgutes auf ihn übergeht. Nur soweit vertragliche Vereinbarungen fehlen, ist auf die zivilrechtlichen Regelungen insbesondere über die Gefahrtragung abzustellen. Sind für die Nutzbarkeit eines Wirtschaftsguts zunächst noch Montagearbeiten erforderlich, gilt das Wirtschaftsgut erst zu dem Zeitpunkt als angeschafft, zu dem es nach Beendigung der Montagearbeiten betriebsbereit ist (BFH vom 2.9.1988 – BStBl II S. 1009). Bagatellmontagen sind jedoch ohne Bedeutung (BFH vom 25.9.1996 – BStBl 1998 II S. 70).
- 137 (3) Die Herstellung eines Wirtschaftsguts ist in dem Zeitpunkt abgeschlossen, in dem es fertig gestellt ist. Ein Wirtschaftsgut ist fertig gestellt, sobald es seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann. Ein Gebäude ist fertig gestellt, wenn die wesentlichen Bauarbeiten abgeschlossen sind und der Bau so weit errichtet ist, dass das Gebäude für den Betrieb in all seinen wesentlichen Bereichen nutzbar ist (BFH vom 21.7.1989 – BStBl II S. 906). Gebäudeteile, die auf Grund ihrer unterschiedlichen Funktionen selbstständige Wirtschaftsgüter sind, sind fertig gestellt, sobald diese Teile bestimmungsgemäß nutzbar sind (BFH vom 9.8.1989 – BStBl 1991 II S. 132).
- 138 (4) Ist für den Einsatz eines beweglichen Wirtschaftsguts eine behördliche Genehmigung (z. B. TÜV-Abnahme) erforderlich, ist das Wirtschaftsgut erst betriebsbereit und die Investition abgeschlossen, wenn die Genehmigung vorliegt. Lastkraftwagen müssen über eine Betriebserlaubnis nach § 20 oder § 21 StVZO verfügen. Eine Zulassung für den öffentlichen

Straßenverkehr ist nicht erforderlich (BFH vom 25.9.1996 – BStBl 1998 II S. 70 und vom 19.6.1997 – BStBl 1998 II S. 72).

## **8. Investitionszulagensätze**

- 139 (1) Von Bedeutung für die Höhe der Investitionszulage ist, ob es sich um ein bewegliches Wirtschaftsgut oder ein Gebäude, eine Investition in einer Betriebsstätte im Fördergebiet oder im Randgebiet des Fördergebiets handelt und ob der Betrieb des Anspruchsberechtigten zusätzlich die Begriffsdefinition für kleine und mittlere Unternehmen i. S. d. Empfehlung der Europäischen Kommission vom 6. Mai 2003 erfüllt.
- 140 (2) Begünstigte bewegliche Wirtschaftsgüter, die zum Anlagevermögen eines begünstigten Betriebs oder einer Betriebsstätte eines begünstigten Betriebs des Anspruchsberechtigten im Fördergebiet außerhalb des Randgebietes gehören und auch dort verbleiben, und Gebäude, die im Fördergebiet außerhalb des Randgebietes durch einen begünstigten Betrieb oder eine Betriebsstätte eines begünstigten Betriebs verwendet werden, sind mit einer Investitionszulage in Höhe von 12,5 % der Bemessungsgrundlage (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 2007; Grundzulage) förderbar.
- 141 (3) Die Investitionszulage erhöht sich für begünstigte bewegliche Wirtschaftsgüter im Fördergebiet außerhalb des Randgebietes auf 25 % der Bemessungsgrundlage, wenn der anspruchsberechtigte begünstigte Betrieb zusätzlich die Begriffsdefinition für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) i. S. d. Empfehlung der Europäischen Kommission vom 6. Mai 2003 (§ 5 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 2007; vgl. Rz. 158 bis 169) erfüllt. Für nach dem 31. Dezember 2006 begonnene große Erstinvestitionsvorhaben (vgl. Rz. 204) in Betriebsstätten in dem Teil des Landes Berlin, das zum Fördergebiet gehört, vermindert sich der erhöhte Fördersatz auf 15 % (§ 5 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 InvZulG 2007; vgl. Rz. 147-148). Für vor dem 1. Januar 2007 begonnene große Erstinvestitionsvorhaben in Betriebsstätten in Berlin (gesamtes Land) beträgt der Zulagensatz grundsätzlich 25 % für alle dem Vorhaben zuzurechnenden beweglichen Wirtschaftsgüter. Für die Anschaffung und Herstellung von Gebäuden kommt die erhöhte Investitionszulage nicht in Betracht.
- 142 (4) Investitionen in Betriebsstätten im Randgebiet (vgl. Rz 144-147) des Fördergebiets werden im Vergleich zu Investitionen in Betriebsstätten im übrigen Fördergebiet mit einem jeweils um 2,5 Prozentpunkte erhöhten Investitionszulagensatz (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 InvZulG 2007 – 15 % Grundzulage; § 5 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 InvZulG 2007 – 27,5 % erhöhte Zulage) gefördert.

Übersicht:

		Fördergebiet ohne Randgebiet	Randgebiet
Kein KMU	Bewegliche Wirtschaftsgüter und Gebäude	12,5 %	15 %
KMU	Bewegliche Wirtschaftsgüter	25 % (große Vorhaben im Fördergebiet Berlin ab 1.1.2007: 15 %)	27,5 %
	Gebäude	12,5 %	15 %

- 143 (5) Bei Investitionen in sensiblen Sektoren kann sich aus EU-Vorschriften ergeben, dass die Förderung der Höhe nach zu begrenzen ist. Dies gilt insbesondere für Investitionen in der Kfz-Industrie für vor dem 1. Januar 2007 begonnene Erstinvestitionsvorhaben. Eine Beschränkung der Höhe nach kann auch bei Investitionen bestehen, die zu einem großen Investitionsvorhaben gehören, auf das der multisektorale Regionalbeihilferahmen für große Investitionsvorhaben vom 13. Februar 2002 (ABl. EG Nr. C 70 S. 8), geändert durch die Mitteilung der Kommission vom 1. November 2003 (ABl. EU Nr. C 263 S. 3), oder die Leitlinien für staatliche Beihilfen mit regionaler Zielsetzung 2007-2013 (ABl. EU 2006 Nr. C 54 S.13) Anwendung finden. Der Vorrang des EU-Rechts bei der Bemessung der Förderhöhe ist in § 5 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 InvZulG 2007 geregelt (vgl. Rz. 206 bis 220)

### **8.1 Höhere Förderung von Investitionen im Randgebiet des Fördergebiets**

- 144 (1) Die Landkreise, kreisfreien Städte und Gemeinden, die das Randgebiet des Fördergebiets bilden, sind in der Anlage 3 zum InvZulG 2007 genannt. Bei Gebiets- und Namensänderungen nach dem 1. Januar 2004 bleibt der Gebietsstand vom 1. Januar 2004 maßgebend. Liegt eine Betriebsstätte gebietsübergreifend innerhalb und außerhalb des Randgebiets, gilt sie als Betriebsstätte im Randgebiet, wenn sie sich überwiegend im Randgebiet befindet.
- 145 (3) Die um 2,5 Prozentpunkte höheren Investitionszulagen (15 % und 27,5 %) erfordern, dass bewegliche Wirtschaftsgüter während des Zugehörigkeits- und Verbleibenszeitraums dem Anlagevermögen einer Betriebsstätte des Anspruchsberechtigten im Randgebiet zuzurechnen sind und in einer Betriebsstätte des Anspruchsberechtigten im Randgebiet verbleiben, (vgl. Rz. 56 bis 74). Daher kann ein Unternehmen für bewegliche Wirtschaftsgüter, die es im Anlagevermögen einer Betriebsstätte im Fördergebiet außerhalb des Randgebiets hält, die erhöhte Investitionszulage für Investitionen in Betriebsstätten im Randgebiet nicht beanspruchen. Für die Zuordnung zu einer Betriebsstätte im Randgebiet ist unschädlich, wenn bewegliche Wirtschaftsgüter, die ihrer Art nach nicht dazu bestimmt und geeignet sind, im

räumlich abgegrenzten Bereich einer Betriebsstätte eingesetzt zu werden (z. B. Transportmittel), außerhalb des Randgebiets in der Weise eingesetzt werden, dass sie die Voraussetzungen der Rz. 71 bis 73 erfüllen.

- 146 (4) Hat ein Betrieb Betriebsstätten innerhalb und außerhalb des Randgebiets, erfordern die um 2,5 Prozentpunkte erhöhten Investitionszulagen, dass die beweglichen Wirtschaftsgüter nur der Betriebsstätte im Randgebiet zugerechnet werden und in den Betriebsstätten im Randgebiet verbleiben, d. h. nur diesen Betriebsstätten i. S. d. Zugehörigkeits- und Verbleibensvoraussetzung zuzuordnen sind. Bewegliche Wirtschaftsgüter, die nicht im räumlich abgegrenzten Bereich einer Betriebsstätte verwendet werden, wie z. B. Transportmittel, sind der Betriebsstätte zuzuordnen, zu der die engeren wirtschaftlichen Beziehungen bestehen. Wird ein bewegliches Wirtschaftsgut innerhalb des Zugehörigkeits- und Verbleibenszeitraums in eine Betriebsstätte des Anspruchsberechtigten außerhalb des Randgebiets überführt, mindert sich die Investitionszulage auf den Investitionszulagensatz, der bestanden hätte, wenn das bewegliche Wirtschaftsgut von vornherein in der Betriebsstätte außerhalb des Randgebiets verblieben wäre.

## **8.2 Einschränkung der erhöhten Förderung von Investitionen in Berlin**

- 147 (1) Für vor dem 1. Januar 2007 begonnene Erstinvestitionsvorhaben gelten für große Erstinvestitionsvorhaben die Einschränkungen des multisektoralen Regionalbeihilferahmens für große Investitionsvorhaben vom 13. Februar 2002 (ABl EG Nr. C 70 S. 8), geändert durch die Mitteilung der Kommission vom 1. November 2003 (ABl. EU Nr. C 263 S. 3), auch für Investitionen in Berlin (Absenkung Fördersatz bei über 100 Mio. Euro Investitionskosten des Vorhabens; vgl. Rz. 200 bis 202).
- 148 (2) Für nach dem 31. Dezember 2006 begonnene große Erstinvestitionsvorhaben gelten die Einschränkungen der Leitlinien für staatliche Beihilfen mit regionaler Zielsetzung 2007-2013 (ABl. EU 2006 Nr. C 54 S.13). Danach darf in Gebieten im Sinne von Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe c EG-Vertrag (C-Fördergebiet von Berlin im Sinne der Fördergebietskarte 2007/2013) ein Beihilfehöchstsatz von 15 % nicht überschritten werden. Da nach Fußnote 61 der Leitlinien bei großen Investitionsvorhaben keine KMU-Zuschläge gewährt werden können, gilt auch in KMU-Betrieben die Beihilfehöchstsintensität von 15 %. Das bedeutet, dass die erhöhte Investitionszulage für nach dem 31. Dezember 2006 begonnene große Investitionsvorhaben in Berlin maximal 15 % betragen darf.

## **9. Begünstigte Investitionen, Investitionszeitraum und Höhe der Investitionszulage in dem nicht zum Fördergebiet im Sinne des § 1 Abs. 2 InvZulG 2007 gehörenden Teil des Landes Berlin**

- 149 (1) Das in der Anlage 1 zum InvZulG aufgeführte Gebiet von Berlin wurde zum 1. Januar 2007 aus dem Fördergebiet nach § 1 Abs. 2 InvZulG 2007 herausgenommen (vgl. Rz. 11-12). In diesem sog. D-Fördergebiet ist nach § 5a InvZulG 2007 eine eingeschränkte Förderung dennoch möglich. Für die Förderung mit Investitionszulage gelten Besonderheiten hinsicht-

lich des Begünstigungszeitraums, der Größe des Betriebs, der Höhe der zulagenfähigen Aufwendungen und der Zulagensätze.

- 150 (2) Förderbar sind nur solche Erstinvestitionsvorhaben im Sinne des § 2 Abs. 3 InvZulG 2007, mit denen der Anspruchsberechtigte nach dem 16. Oktober 2007 und vor dem 1. Januar 2009 im D-Fördergebiet von Berlin begonnen hat. Die zu einem solchen Erstinvestitionsvorhaben gehörenden Investitionen müssen die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 und 2 InvZulG 2007 erfüllen.
- 151 (3) Die Regelungen zur Abgrenzung der Anspruchsberechtigten (§ 1 Abs. 1 InvZulG 2007), zur Abgrenzung der begünstigten von den nicht begünstigten Investitionen (§ 2 InvZulG 2007), die Vorschriften zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage (§ 4 InvZulG 2007) sowie die Regelungen zur Antragstellung, Festsetzung und Beachtung von Rechtsvorschriften der EU (§§ 6 bis 9, 10 Abs. 3 und 4 sowie §§ 11 bis 14 InvZulG 2007) gelten uneingeschränkt auch für die Förderung im D-Fördergebiet von Berlin. Das bedeutet, dass nur solche Erstinvestitionsvorhaben förderbar sind, die die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 bis 3 InvZulG 2007 erfüllen.
- 152 (4) Förderbar im D-Fördergebiet sind ausschließlich Investitionen in solchen begünstigten Betrieben, die zusätzlich die Begriffsdefinition für kleine und mittlere Betriebe im Sinne der Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2003 (vgl. Rz. 158 bis 169) erfüllen. Bei beweglichen begünstigten Wirtschaftsgütern im Sinne des § 2 Abs. 1 InvZulG 2007 muss der anspruchsberechtigte Betrieb selbst die Voraussetzung eines KMU-Betriebs erfüllen. Bei begünstigten Gebäudeinvestitionen im Sinne des § 2 Abs. 2 InvZulG 2007 muss der Investor selbst, im Fall einer Nutzungsüberlassung oder Veräußerung der nutzende oder erwerbende Betrieb ein KMU-Betrieb sein. Die KMU-Eigenschaft muss zu Beginn des Erstinvestitionsvorhabens vorliegen. Verliert oder erwirbt ein Betrieb den KMU-Status nach Beginn des Erstinvestitionsvorhabens oder während des Bindungszeitraums, hat das auf die Förderung keinen Einfluss (vgl. Rz. 54). Investitionen in Großbetrieben können im D-Fördergebiet von Berlin nicht gefördert werden.
- 153 (5) Ein Anspruch auf Investitionszulage besteht im D-Fördergebiet von Berlin nicht, wenn die Kosten des Erstinvestitionsvorhabens insgesamt 25 Millionen Euro oder mehr betragen. In diesen Fällen ist eine Investitionszulage vollständig ausgeschlossen.
- 154 (6) Auch nicht förderbar sind Investitionen in den Sektoren Herstellung, Verarbeitung und Vermarktung landwirtschaftlicher Produkte im Sinne des Anhangs I des EG-Vertrages.
- 155 (7) Die Investitionszulage beträgt für begünstigte Investitionen im D-Fördergebiet von Berlin 7,5 Prozent der Bemessungsgrundlage, wenn der begünstigte Betrieb ein mittleres Unternehmen im Sinne der Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2003 ist.
- 156 (8) Die Investitionszulage beträgt für begünstigte Investitionen im D-Fördergebiet von Berlin 15 Prozent der Bemessungsgrundlage, wenn der begünstigte Betrieb ein kleines Unternehmen im Sinne der Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2003 ist.

157 (9) Für dieselben förderbaren Kosten eines Erstinvestitionsvorhabens dürfen keine weiteren Beihilfen im Sinne des Artikels 87 Abs. 1 des EG-Vertrages und keine anderen Gemeinschaftsmittel gewährt werden.

#### **10. Abgrenzung der kleinen und mittleren Unternehmen i. S. d. Empfehlung der Europäischen Kommission (KMU)**

158 (1) Für die Verkürzung des Bindungszeitraums von fünf auf drei Jahre, für die erhöhte Investitionszulage und für die Förderung in den in der Anlage 1 zum Gesetz aufgeführten Teilen des Landes Berlin (D-Fördergebiet von Berlin) muss der anspruchsberechtigte Betrieb selbst und/oder der Betrieb, in dem die Gebäude verwendet werden (vgl. Rz. 52, 96, 139, 152), zusätzlich den Begriff eines kleinen oder mittleren Unternehmens im Sinne der Empfehlung der Europäischen Kommission (KMU) erfüllen. Der KMU-Begriff ist in der Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (ABl. EU vom 20.5.2003 Nr. L 124 S. 36) festgelegt.

159 (2) KMU i. S. d. Empfehlung vom 6. Mai 2003 sind Unternehmen mit weniger als 250 Beschäftigten und einem Jahresumsatz von höchstens 50 Mio. Euro oder einer Jahresbilanzsumme von höchstens 43 Mio. Euro. Zudem wird für die Zusammenrechnung mit vorgeschalteten und nachgeschalteten Unternehmen unterschieden zwischen einer Beteiligung unter 25 %, von 25 % bis einschließlich 50 % (Partnerunternehmen) und von mehr als 50 % (verbundene Unternehmen). Bei einer Beteiligung unter 25 % erfolgt grundsätzlich keine Zusammenrechnung. Um zu entscheiden, ob ein Unternehmen ein unabhängiges Unternehmen ist oder mit anderen Unternehmen eine wirtschaftliche Gruppe bildet („verbundene“ Unternehmen oder „Partnerunternehmen“), sind verschiedene Faktoren zu prüfen. In Artikel 3 des Anhangs zur KMU-Empfehlung wird beschrieben, welche Unternehmenstypen (verbundene Unternehmen oder Partnerunternehmen) bei der Berechnung der Mitarbeiterzahlen und der finanziellen Schwellenwerte zu berücksichtigen sind. Die Daten verbundener Unternehmen werden bei der Berechnung der Schwellenwerte vollständig hinzugerechnet, während die Daten von Partnerunternehmen proportional zu dem Anteil der Beteiligung am Kapital oder an den Stimmrechten angerechnet werden. Die Feststellung der Unternehmensbeziehungen beschränkt sich dabei nicht auf inländische Unternehmen. Es sind alle Unternehmensbeziehungen weltweit zu berücksichtigen.

160 (3) Die Zahl der Beschäftigten wird in Jahresarbeitseinheiten (JAE) ermittelt. Personen, die nicht das ganze Jahr beschäftigt oder im Rahmen einer Teilzeitregelung tätig sind, werden mit dem Anteil berücksichtigt, der der Arbeitszeit eines während des Jahres Vollbeschäftigten entspricht. Zu den Beschäftigten zählen:

- Lohn- und Gehaltsempfänger;
- für das Unternehmen tätige Personen, die in einem Unterordnungsverhältnis zu diesem stehen und nach nationalem Recht als Arbeitnehmer gelten;

- mitarbeitende Eigentümer;
- Teilhaber, die eine regelmäßige Tätigkeit in dem Unternehmen ausüben und finanzielle Vorteile aus dem Unternehmen ziehen.

Auszubildende oder in der beruflichen Ausbildung stehende Personen, die einen Lehr- bzw. Berufsausbildungsvertrag haben, sind nicht als Mitarbeiter zu zählen. Unberücksichtigt bleiben auch Personen im Mutterschafts- oder Elternurlaub sowie Leiharbeitnehmer. Jede Vollzeitkraft, die während des gesamten Berichtsjahres im Unternehmen oder für das Unternehmen tätig war, zählt als eine Einheit. Für Teilzeit- und Saisonarbeitskräfte sowie für Personen, die nicht das gesamte Jahr gearbeitet haben, ist jeweils der entsprechende Bruchteil einer Einheit zu zählen.

161 (4) Ein eigenständiges Unternehmen ist anzunehmen, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Das Unternehmen ist völlig unabhängig, d. h. es ist nicht an anderen Unternehmen beteiligt und es gibt keine Beteiligung anderer Unternehmen an diesem Unternehmen.
- Das Unternehmen hält weniger als 25 % des Kapitals oder der Stimmrechte (unter Berücksichtigung des jeweils höheren Anteils) an einem oder mehreren anderen Unternehmen, und/oder Außenstehende halten weniger als 25 % des Kapitals oder der Stimmrechte (unter Berücksichtigung des jeweils höheren Anteils) an dem Unternehmen.

Eigenständigkeit bedeutet, dass das Unternehmen weder Partner eines anderen Unternehmens noch mit einem anderen Unternehmen verbunden ist.

162 (5) Das Unternehmen ist ein Partnerunternehmen, wenn es mindestens 25 % des Kapitals oder der Stimmrechte an einem anderen Unternehmen hält und/oder ein anderes Unternehmen einen Anteil von mindestens 25 % an dem Unternehmen hält. Dies gilt auch, wenn mehrere miteinander verbundene Unternehmen unmittelbar insgesamt mindestens 25 % des Kapitals oder der Stimmrechte an einem anderen Unternehmen halten. Das Unternehmen ist dann nicht mit einem anderen Unternehmen verbunden, wenn der Anteil an den Stimmrechten in dem anderen Unternehmen (oder umgekehrt) höchstens 50 % beträgt.

163 (6) Das Unternehmen ist ein verbundenes Unternehmen, wenn es

- mehr als 50 % der Stimmrechte der Aktionäre oder Gesellschafter in einem anderen Unternehmen hält und/oder ein anderes Unternehmen mehr als 50 % an dem Unternehmen hält;
- berechtigt ist, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsgremiums eines anderen Unternehmens zu bestellen oder abzurufen;
- aufgrund eines zwischen den Unternehmen geschlossenen Vertrags oder durch eine Klausel in der Satzung eines der Unternehmen einen beherrschenden Einfluss auf das andere Unternehmen ausüben kann;
- kraft einer Vereinbarung die alleinige Kontrolle über die Mehrheit der Stimmrechte der Aktionäre oder Gesellschafter in einem anderen Unternehmen ausüben kann.

Unternehmen, die einen konsolidierten Abschluss erstellen oder in den konsolidierten Abschluss eines anderen Unternehmens einbezogen werden, gelten in der Regel als verbundene Unternehmen. Konsolidierung bedeutet, dass Transaktionen innerhalb der Unternehmens-Gruppe neutralisiert werden (konzerninterne Lieferungen und Dienstleistungen).

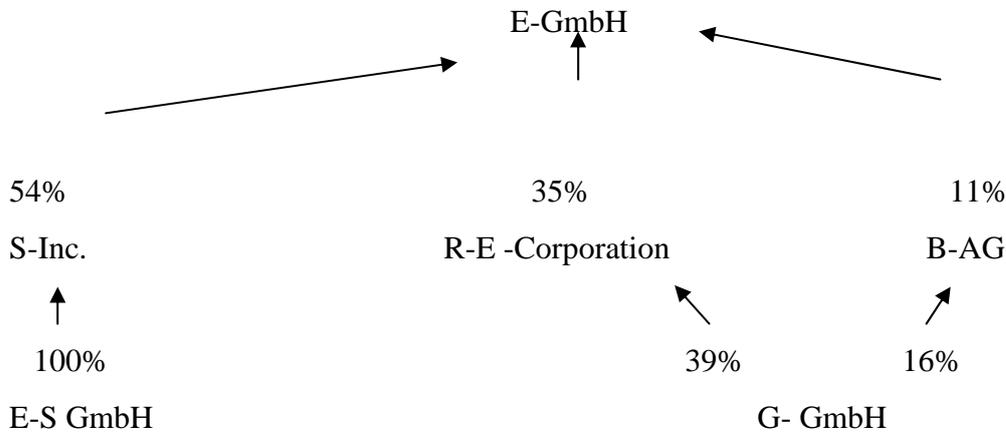
- 164 (7) Unternehmen, die über natürliche Personen oder eine Gruppe von gemeinsam handelnden natürlichen Personen einen dominanten Einfluss auf andere Unternehmen ausüben, gelten als verbundene Unternehmen, sofern diese Unternehmen ganz oder teilweise in demselben Markt oder benachbarten Märkten tätig sind. Faktoren wie die Beteiligungsstruktur, die Identität der Geschäftsführer, der Grad der wirtschaftlichen Verflechtung und sämtliche anderen Beziehungen der betroffenen Unternehmen sind bei der Beurteilung, ob es sich um verbundenen Unternehmen handelt, zu Grunde zu legen (Entscheidung der Kommission vom 7. Juni 2006 [ABl. EU 2006 L 353 S. 60]).
- 165 (8) Die Europäische Kommission hat auf ihrer Internetseite<sup>4</sup> ein Benutzerhandbuch zur neuen KMU-Definition eingestellt, in dem Angaben und Erläuterungen zur KMU-Definition sowie eine Mustererklärung enthalten sind. Des Weiteren wird auf die Erläuterungen zur KMU-Erklärung verwiesen.
- 166 (9) Die KMU-Eigenschaft des zu beurteilenden Unternehmens ist zu Beginn des Erstinvestitionsvorhabens zu beurteilen. Das bedeutet, dass die Beteiligungsverhältnisse an diesem Stichtag zu Grunde zu legen sind. Ist der Betrieb zu Beginn des Erstinvestitionsvorhabens mit anderen Unternehmen verbunden und/oder sind an dem Betrieb Partnerunternehmen beteiligt, sind bei allen zu betrachtenden Unternehmen für die Berechnung der Mitarbeiterzahl und der finanziellen Schwellenwerte die Angaben des Rechnungsabschlusses des dem Beginn des Erstinvestitionsvorhabens vorangegangenen Wirtschaftsjahres heranzuziehen, die auf Jahresbasis berechnet werden. Bei neu gegründeten Unternehmen, die noch keinen Jahresabschluss vorlegen können, werden die entsprechenden Daten im Laufe des Geschäftsjahres nach Treu und Glauben geschätzt. Der KMU-Status wird erworben oder geht verloren, wenn ein Unternehmen an einem Bilanzstichtag die Schwellenwerte für die Mitarbeiterzahl und die finanziellen Schwellenwerte in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren unter- oder überschreitet.
- 167 (10) Ändern sich bei einem Betrieb die Beteiligungsverhältnisse, z.B. aufgrund des Ausstiegs eines verbundenen Unternehmens, und erfüllt der Betrieb daraufhin erstmalig die Kriterien für ein kleines und mittleres Unternehmen im Sinne der Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2003, so sind zur Berechnung der Zweijahresgrenze die Beteiligungsverhältnisse zum Beginn des Erstinvestitionsvorhabens maßgebend. Die Angaben von nicht mehr beteiligten Unternehmen sind bei dieser Ermittlung auch dann nicht mit einzubeziehen, wenn das Unternehmen in den letzten zwei Jahren als verbundenes

---

<sup>4</sup> [http://ec.europa.eu/enterprise/enterprise\\_policy/sme\\_definition/sme\\_user\\_guide\\_de.pdf](http://ec.europa.eu/enterprise/enterprise_policy/sme_definition/sme_user_guide_de.pdf)

Unternehmen galt. Entsprechendes gilt, wenn ein Unternehmen erstmalig als verbundenes oder Partnerunternehmen zu betrachten ist.

**Beispiel:**



Die E-GmbH beginnt am 1. März 2007 ein Investitionsvorhaben in Halle (Saale). An der anspruchsberechtigten E-GmbH sind zum Zeitpunkt des Investitionsvorhabensbeginns drei Unternehmen beteiligt. Die B-AG besitzt einen Anteil von 11 % des Kapitals und der Stimmrechte der E-GmbH, dieses Unternehmen ist daher weder verbundenes Unternehmen noch Partnerunternehmen. Die R-E-Corporation hält einen Anteil von 35 % und ist daher als Partnerunternehmen prozentual entsprechend des Anteils in Höhe von 35 % zu berücksichtigen. Die S-Inc. besitzt die Mehrheit der Stimmrechte an der E-GmbH. Gemäß Artikel 3 Absatz 3 des Anhangs zur KMU Empfehlung werden die Unternehmen daher als verbundene Unternehmen betrachtet. An der S-Inc. ist die E-S GmbH zu 100 % beteiligt, die E-S GmbH wird daher auch als verbundenes Unternehmen betrachtet. Die Mitarbeiterzahl und die finanziellen Werte der S-Inc sowie der E-S-GmbH fließen daher zu 100 % in die Berechnung der Schwellenwerte der E-GmbH ein. Ferner hält die G-GmbH 16 % der Anteile an der B-AG sowie 39 % an der R-E-Corporation. Damit ist die G-GmbH zwar Partnerunternehmen der R-E-Corporation, sie wird aber bei der Berechnung der Schwellenwerte der E-GmbH nicht berücksichtigt. Für die Berechnung der Schwellenwerte sind die entsprechenden Angaben des Rechnungsabschlusses des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu Grunde zu legen.

Die S-Inc. (einschließlich der E-S GmbH) hatte im Jahr 2006 215 Mitarbeiter, einen Jahresumsatz von 18,9 Mio. EUR und eine Bilanzsumme von 36,5 Mio. EUR. Die R-E-Corporation beschäftigt 20 Mitarbeiter und hat einen Jahresumsatz 10,2 Mio EUR und eine Bilanzsumme von 20 Mio EUR - diese Werte gehen zu 35% in die Berechnung der E-GmbH ein. 2006 zählte die E-GmbH keine Mitarbeiter und erwirtschaftete keinen Umsatz; die Bilanzsumme betrug 25.000 EUR.

Berechnung der Schwellenwerte für die Beurteilung der KMU-Eigenschaft der E-GmbH

	E-GmbH eigene Daten	R-E-Corporation Partnerunternehmen (35% Anteil)	S-Inc einschließlich E-S GmbH verbundene Unter- nehmen (100%)	bei der E-GmbH anzusetzende Werte
Mitarbeiter	0	20 x 35 % = 7	215	222
Umsatz	0	10,2 Mio. € x 35 % = 3,57 Mio. €	18,9 Mio. €	22,47 Mio. €
Bilanz- summe	0,025 Mio. €	20 Mio. € x 35 % = 7 Mio. €	36,5 Mio. €	43,525 Mio. €

Der in der KMU-Empfehlung vorgesehene Schwellenwert von 250 Mitarbeitern wird nicht überschritten. Der Schwellenwerte der KMU-Empfehlung für den Umsatz (höchstens 50 Mio. EUR) wird eingehalten, der Schwellenwert für die Bilanzsumme (höchstens 43 Mio. EUR) wird dagegen nicht eingehalten. Für die KMU-Eigenschaft ist es ausreichend, wenn die Mitarbeiterzahl und entweder der Schwellenwert des Umsatzes oder der Bilanzsumme eingehalten werden. Der Betrieb ist als KMU zu beurteilen.

- 168 (11) Werden im Laufe der Durchführung des Erstinvestitionsvorhabens die Schwellenwerte bezüglich Mitarbeiterzahl und Finanzangaben überschritten, so hat dies keine Auswirkungen auf die Einstufung des Unternehmens. Der zu Beginn des Erstinvestitionsvorhabens bestehende KMU-Status bleibt für alle Investitionen, die zum Erstinvestitionsvorhaben gehören, erhalten. Das Unternehmen verliert diesen Status für ein Erstinvestitionsvorhaben auch dann nicht, wenn die Schwellenwerte in zwei aufeinander folgenden Rechnungslegungszeiträumen überschritten werden. Im umgekehrten Fall erwirbt ein Unternehmen den KMU-Status auch nicht rückwirkend für ein laufendes Erstinvestitionsvorhaben, wenn es als ehemals großes Unternehmen die Schwellenwerte in zwei aufeinander folgenden Rechnungslegungsperioden unterschreitet.
- 169 (12) Verliert der investierende Betrieb innerhalb des Verbleibenszeitraums den Status eines KMU, ist dies für die erhöhte Investitionszulage, den abgekürzten Bindungszeitraum von drei Jahren und die Förderung im D-Fördergebiet von Berlin ohne Bedeutung.

## **Zweiter Teil**

### **Bemessungsgrundlage der Investitionszulage**

#### **1. Allgemeines**

- 170 (1) 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 Bemessungsgrundlage.

- 171 (2) Wegen der Aufteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Gebäuden, die teils begünstigt und teils nicht begünstigt verwendet werden, wird auf die Rz. 100 hingewiesen.
- 172 (3) Werden Wirtschaftsgüter zulässigerweise mit einem Festwert angesetzt, sind bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter und nicht der Festwert zu berücksichtigen (BFH vom 29.7.1966 – BStBl 1967 III S. 151).
- 173 (4) Die Vorschrift des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG ist bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen (BFH vom 19.6.1975 – BStBl 1976 II S. 97). 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 abziehbare Betriebsausgabe ist. Auf die BFH-Urteile vom 2.2.1979 (BStBl II S. 387) und vom 2.2.1979 (BStBl 1980 II S. 340) wird hingewiesen.
- 174 (5) Die Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie die Anzahlungen auf Anschaffungskosten und die Teilerstellungskosten werden durch Zuschüsse aus öffentlichen oder privaten Mitteln (vgl. R 6.5 EStR 2005) und durch die Übertragung aufgedeckter stiller Reserven (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 Unternehmensteuerreformgesetzes (a. a. O.) nicht gemindert (BFH vom 17.6.1999 – BStBl 2000 II S. 9).
- 175 (6) 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 gem. § 15a UStG bewirkt daher keine Änderung der Bemessungsgrundlage der Investitionszulage.

## **2. Anschaffung oder Herstellung**

- 176 (1) 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 ist (BFH vom 5.3.1992 – BStBl II S. 725). Für die Zurechnung ist die Begründung des wirtschaftlichen Eigentums maßgebend (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). 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 ist (vgl. z. B. BMF vom 19.4.1971 – BStBl I S. 264). 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 werden (BFH vom 12.9.1991 – BStBl 1992 II S. 182).

177 (2) Die Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem Umlaufvermögen oder aus dem Privatvermögen in das Anlagevermögen ist keine Anschaffung (BFH vom 29.7.1966 – BStBl 1967 III S. 62). Die Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts kann jedoch dann angenommen werden, wenn ein für das Umlaufvermögen angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut eindeutig noch vor Ablauf desselben Kalender- oder Wirtschaftsjahrs in das Anlagevermögen überführt wird (BFH vom 7.11.2000 – BStBl 2001 II S. 200).

178 (3) 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 vor (BFH vom 20.3.1981 – BStBl II S. 785, vom 27.11.1981 – BStBl 1982 II S. 176 und vom 9.11.1990 – BStBl 1991 II S. 425). Hersteller eines Gebäudes (Bauherr) ist, wer auf eigene Rechnung und Gefahr baut oder bauen lässt und das Baugeschehen beherrscht (BFH vom 13.9.1989 – BStBl II S. 986 und vom 14.11.1989 – BStBl 1990 II S. 299). Der Bauherr muss das umfassend zu verstehende Bauherrenwagnis haben, 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 (vgl. BMF vom 20.10.2003 – BStBl I S. 546). Dieser Voraussetzung kommt insbesondere bei Beauftragung eines Generalunternehmers Bedeutung zu.

### **3. Teillieferung**

179 (1) Für eine Teillieferung i. S. d. § 3 Satz 1 Halbsatz 2 InvZulG 2007 reicht es aus, wenn bewegliche Wirtschaftsgüter oder Teile eines aus mehreren unselbständigen Wirtschaftsgütern bestehenden Wirtschaftsgutes im Fall der Anschaffung in den Betrieb des Anspruchsberechtigten gelangt sind oder der Anspruchsberechtigte die Verfügungsmacht erlangt hat.

180 (2) Auf die Vollständigkeit der Lieferung, auf den Einbau oder auf Montagearbeiten kommt es bei Teillieferungen nicht an. Die gelieferten Teile müssen sich nicht in einem betriebsbereiten Zustand befinden.

181 (3) Beauftragt ein Unternehmer ein Generalunternehmen mit der Errichtung eines Gebäudes, das erst nach Fertigstellung an den Auftraggeber übergeht (Anschaffungsvorgang) und wird das Gebäude erst nach dem 31. Dezember 2009 fertig gestellt, so kann der

Auftraggeber Investitionszulage für den Teil des Gebäudes beantragen, der bis zum 31. Dezember 2009 errichtet worden ist. Eine Bauabnahme oder der Übergang von Nutzen und Lasten ist nicht erforderlich. Beantragt der Bauträger zulässigerweise Investitionszulage für Teilerstellungskosten, hat der Auftraggeber allerdings keinen Anspruch auf Investitionszulage (vgl. Rz. 103).

#### **4. Anschaffungskosten**

- 182 (1) Anschaffungskosten sind alle Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (vgl. § 255 Abs. 1 HGB, H 6.2 EStH 2007). Dazu gehören der Anschaffungspreis und die Nebenkosten der Anschaffung, soweit sie dem Wirtschaftsgut einzeln zugeordnet werden können. Nicht zu den Anschaffungskosten gehören die Finanzierungs- (Geldbeschaffungs-)kosten, wie z. B. Kreditkosten und Teilzahlungszuschläge (BFH vom 24.5.1968 – BStBl II S. 574).
- 183 (2) Anschaffungskosten für ein Wirtschaftsgut, die nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs seiner Lieferung entstehen, sind grundsätzlich bei der Bemessung der Investitionszulage für das Wirtschaftsjahr der Lieferung zu berücksichtigen. Es ist jedoch nicht zu beanstanden, wenn solche Anschaffungskosten erst für das Wirtschaftsjahr ihrer Entstehung geltend gemacht werden.
- 184 (3) Die Anschaffungskosten werden durch Preisnachlässe (Skonti, Rabatte oder Ähnliches) gemindert (BFH vom 22.4.1988 – BStBl II S. 901 und vom 27.2.1991 – BStBl II S. 456). Freiwillig zurückgewährte Preisnachlässe erhöhen nicht die Anschaffungskosten (BFH vom 12.3.1976 – BStBl II S. 527).

#### **5. Herstellungskosten**

- 185 (1) Wegen des Begriffs der Herstellungskosten wird auf § 255 Abs. 2 HGB hingewiesen (vgl. auch R 6.3 EStR 2005). Herstellungskosten sind danach alle Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Wirtschaftsguts entstehen (BFH vom 4.7.1990 – BStBl II S. 830). Zu den Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts gehören deshalb auch die Anschaffungskosten beweglicher Wirtschaftsgüter, soweit sie bestimmungsgemäß zur Herstellung eines Wirtschaftsguts angeschafft werden. Zur Behandlung von Abbruchkosten wird auf H 6.4 EStH 2007 (Abbruchkosten) hingewiesen.
- 186 (2) Aufwendungen, die nach R 6.3 EStR 2005 zu den Herstellungskosten gerechnet werden können, aber nicht müssen, gehören für die Bemessung der Investitionszulage zu den Herstellungskosten, wenn sie vom Anspruchsberechtigten bei der Einkommensbesteuerung als Teil der Herstellungskosten behandelt worden sind. Das Wahlrecht, ob Aufwendungen in die Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts einbezogen oder nicht einbezogen werden sollen, kann für die Investitionszulage und für die Ertragsbesteuerung mithin nur einheitlich ausgeübt werden.

187 (3) Wird ein Rohbau angeschafft und fertig gestellt, gehören zu den Herstellungskosten die Anschaffungskosten für den Rohbau und die Summe der nach der Anschaffung bis zur Fertigstellung entstandenen Herstellungskosten (BFH vom 19.1.1990 – BStBl 1993 II S. 136).

## **6. Anzahlungen auf Anschaffungskosten**

188 Wegen des Begriffs der Anzahlungen auf Anschaffungskosten und wegen des Zeitpunkts, in dem eine Anzahlung geleistet worden ist, wird auf R 7a Abs. 5 EStR 2005 (ohne Satz 8, vgl. BFH vom 14.1.2004 – BStBl II S. 750) und auf § 7a Abs. 2 Satz 3 bis 5 EStG hingewiesen. Die Höhe der Anzahlungen auf Anschaffungskosten wird durch die Höhe der tatsächlichen Anschaffungskosten begrenzt.

## **7. Teilerstellungskosten**

189 Wegen des Begriffs der Teilerstellungskosten wird auf R 7a Abs. 6 EStR 2005 hingewiesen. Anzahlungen auf Teilerstellungskosten sind nicht begünstigt (BFH vom 10.3.1982 – BStBl II S. 426). Teilerstellungskosten sind die Aufwendungen, die bis zum Stichtag durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Wirtschaftsguts entstanden sind (BFH vom 4.7.1990 – BStBl II S. 830). Teilerstellungskosten setzen voraus, dass die Investition als Herstellung durch den Anspruchsberechtigten anzusehen ist.

### **Beispiel:**

Ein Betrieb des verarbeitenden Gewerbes, der den Gewinn für das Kalenderjahr ermittelt, beginnt im Juli 2008 mit der Errichtung einer Produktionshalle. Die Fertigstellung der Halle erfolgt im März 2010. Von den Gesamterstellungskosten von 550.000 € entfallen 450.000 € auf teilfertige Bauten, die am 31.12.2009 vorhanden sind.

Als Teilerstellungskosten begünstigt sind 450.000 € für die die Investitionszulage für 2009 beantragt werden kann. Auf im Jahr 2008 und 2009 evtl. geleistete Zahlungen für die teilfertigen Bauten kommt es somit nicht an.

## **8. Anschaffungskosten bei Teillieferung**

190 (1) Werden im Fall eines Anschaffungsvorgangs Investitionen nach dem 31. Dezember 2009 abgeschlossen und erfolgen vor dem 1. Januar 2010 Teillieferungen (vgl. Rz. 179), sind die Anschaffungskosten entsprechend dem Wert der gelieferten Teile zu ermitteln.

### **Beispiel:**

Ein Betrieb des verarbeitenden Gewerbes erwirbt mit Kaufvertrag vom 17. Mai 2009 eine Produktionsanlage, die auf dem eigenen Gelände schlüsselfertig durch den Lieferanten errichtet wird.

- a) Die Anlage wird vollständig vor dem 1. Januar 2010 geliefert. Die Montage, der Probetrieb und die Abnahme durch den TÜV erfolgen Anfang 2010.
- b) Die Anlage wird nur zur Hälfte vor dem 1. Januar 2010 geliefert. Restlieferung, Montage, Probetrieb und Abnahme durch den TÜV erfolgen im Jahr 2010.

Im Fall a) Die Lieferung erfolgte vollständig vor dem 1. Januar 2010. Die gesamten Anschaffungskosten einschließlich der Montagekosten sind im Jahr 2009 begünstigt.

Im Fall b) Der Teil der Anschaffungskosten, der auf die vor dem 1. Januar 2010 gelieferten Teile entfällt, ist investitionszulagenbegünstigt. Die Montagekosten sind im Verhältnis der Aufteilung der Anschaffungskosten anteilig zuzuordnen und in die Bemessungsgrundlage aufzunehmen.

191 (2) Bei nach dem 31. Dezember 2009 abgeschlossenen Investitionen sind die vor dem 1. Januar 2010 geleisteten Anzahlungen auf Anschaffungskosten nicht investitionszulagebegünstigt, soweit sie den Wert der Teillieferung übersteigen.

### **9. Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten bei vor dem 1. Januar 2007 begonnenen Investitionen**

192 (1) In die Bemessungsgrundlage dürfen solche Aufwendungen nicht einbezogen werden, die bereits nach dem InvZulG 2005 begünstigt sind.

193 (2) Anschaffungs- und Herstellungskosten von begünstigten Investitionen in Betrieben des Beherbergungsgewerbes sind vollständig nach dem InvZulG 2007 begünstigt. Vor dem 1. Januar 2007 geleistete Anzahlungen oder entstandene Teilerstellungskosten können in diesen Fällen bereits für das Kalenderjahr 2006 beantragt werden oder im Jahr des Abschlusses der Investition in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden.

194 (3) Die Anschaffungskosten für vor dem 1. Januar 2007 erfolgte Teillieferungen und die vor dem 1. Januar 2007 entstandenen Teilerstellungskosten für nach dem 31. Dezember 2006 abgeschlossene Investitionen in Betrieben des verarbeitenden Gewerbes und der produktionsnahen Dienstleistungen sind nach dem InvZulG 2007 nicht begünstigt. In diesen Fällen kann für die begünstigten Anschaffungs- und Herstellungskosten die Investitionszulage nach dem InvZulG 2005 beantragt werden. Ein Wahlrecht, die vor dem 1. Januar 2007 entstandenen Teilerstellungskosten oder erfolgten Teillieferungen in die Bemessungsgrundlage im Jahr der Beendigung der Investition einzubeziehen, besteht nicht.

195 (4) Werden vor dem 1. Januar 2007 Anzahlungen auf Anschaffungskosten geleistet und übersteigen diese Anzahlungen den Wert der bis zum 31. Dezember 2006 erfolgten Teillieferungen, so ist der übersteigende Betrag nach dem InvZulG 2007 begünstigt.

**Anschaffung/Herstellung eines Wirtschaftsguts in Betrieben des verarbeitenden Gewerbes und der produktionsnahen Dienstleistungen**

	nach dem InvZulG 2005 begünstigt	
	nach InvZulG 2007 begünstigt	
20. Juli 2006	Investitionsbeginn	01.01.2007
	Lieferung von Teilen einer Maschine im Wert von 100.000 Euro / Herstellung eines Gebäudes – Teilerstellungskosten im Wert von 150.000 Euro	<del>Restlieferung der Maschine zum Wert von 50.000 Euro/ Fertigstellung des Gebäudes Teilerstellungskosten 250.000 Euro</del>
	<del>Anzahlung einer Maschine 150.000 Euro</del>	<del>Lieferung und Montage der Maschine</del>
	31.12.2006	

**Dritter Teil  
Vorbehalte aufgrund EU-rechtlicher Vorschriften**

**I Das Investitionszulagengesetz als Beihilfenvorschrift**

**1. Genehmigungsvorbehalt nach Artikel 88 Abs. 3 EG-Vertrag**

196 (1) Die im InvZulG 2007 vorgesehenen Investitionszulagen stellen staatliche Beihilfen im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag und Artikel 61 Absatz 1 EWR-Abkommen dar, da sie die Erstinvestitionsvorhaben von bestimmten Unternehmen mit Betrieb oder Betriebsstätte im Fördergebiet mit staatlichen Mittel fördern, indem Investitionskosten um den Betrag der Investitionszulage reduziert werden.

197 (2) Artikel 88 Abs. 3 EG-Vertrag entsprechend hat die Europäische Kommission das InvZulG 2007 am 6. Dezember 2006 hinsichtlich der Anwendung auf Beihilfen zu Erstinvestitionsvorhaben, die vor 2007 eingeleitet werden, genehmigt.

**2. Freistellungsverordnung für regionale Investitionsbeihilfen**

198 (1) Für Erstinvestitionsvorhaben, mit denen der Anspruchsberechtigte nach dem 31. Dezember 2006 beginnt, findet die Verordnung (EG) Nr.1628/2006 der Kommission vom 24. Oktober 2006 über die Anwendung der Artikel 87 und 88 EG-Vertrag auf regionale Investitionsbeihilfen der Mitgliedstaaten (ABl. EU Nr. L 302 S. 29) Anwendung. Damit gilt das InvZulG 2007 seit 2007 gem. Artikel 87 Absatz 3 EG-Vertrag als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar und ist von der Anmeldepflicht nach Artikel 88 Absatz 3 EG-Vertrag freigestellt.

199 (2) Beihilfen größeren Umfangs müssen allerdings vor ihrer Gewährung weiterhin von der Europäischen Kommission einzeln geprüft werden. Dementsprechend gilt die Freistellungsverordnung nicht für Beihilfen, die einen bestimmten Schwellenwert zugunsten eines einzel-

nen Unternehmens überschreiten. Danach müssen Regionalbeihilfen zugunsten großer Investitionsvorhaben einzeln bei der Europäischen Kommission angemeldet werden, wenn der Gesamtförderbetrag aus sämtlichen Quellen 75 % des Beihilfemaximumbetrags überschreitet, den eine Investition mit förderbaren Ausgaben in Höhe von 100 Mio. EUR erhalten könnte, wenn die in der genehmigten Fördergebietskarte 2007 - 2013 festgelegte Standardbeihilfeobergrenze für große Unternehmen angewandt würde (vgl. Rz. 207, 214).

## **II. Große Investitionsvorhaben**

### **1. Rechtsgrundlage**

#### **1.1 Anwendung des Multisektoralen Regional beihilferahmens für große Investitionsvorhaben vom 13. Februar 2002**

200 (1) Für Investitionen, die zu einem Investitionsvorhaben gehören, das die Anmeldevoraussetzungen des Multisektoralen Regionalbeihilferahmens für große Investitionsvorhaben vom 13. Februar 2002 (ABl. EG Nr. C 70 S.8), geändert durch Mitteilung der Kommission vom 1. November 2003 (ABl. EU Nr. C 263 S. 3), erfüllt, darf eine Investitionszulage nach dem InvZulG 2007 erst festgesetzt werden, wenn die EU-Kommission die höchstzulässige Beihilfeintensität festgelegt hat (§ 8 Abs. 3 InvZulG 2007). Für Zwecke des InvZulG 2007 sind Investitionsvorhaben nach dem Multisektoralen Regionalbeihilferahmen vom 13. Februar 2002 (MSR 2002) zu beurteilen, wenn das Vorhaben bis zum 31. Dezember 2006 bei der Europäischen Kommission angemeldet wurde.

201 (2) Ob ein Investitionsvorhaben in den Anwendungsbereich des MSR 2002 fällt, richtet sich nach der Höhe der Gesamtkosten eines Erstinvestitionsvorhabens und der Höhe der zu gewährenden Beihilfe. Investitionsbeihilfen für ein Investitionsvorhaben sind danach einzeln bei der Europäischen Kommission anzumelden, wenn die vorgeschlagene Beihilfe den Beihilfemaximumbetrag überschreitet, der für ein Investitionsvorhaben von 100 Mio. EUR gewährt werden kann.

202 (3) Zu den Einzelheiten der Anwendung des MSR 2002 auf große Erstinvestitionsvorhaben, die vor dem 1. Januar 2007 bei der Europäischen Kommission angemeldet wurden, wird auf die Rz. 160 bis 170 des BMF-Schreibens vom 20. Januar 2006 (BStBl I S. 119) verwiesen.

#### **1.2 Leitlinien für staatliche Beihilfen mit regionaler Zielsetzung 2007-2013**

203 Große Investitionsvorhaben, die nicht in den zeitlichen Anwendungsbereich des MSR 2002 fallen, weil sie nach dem 31. Dezember 2006 bei der Europäischen Kommission angemeldet werden, sind nach den Leitlinien für staatliche Beihilfen mit regionaler Zielsetzung 2007-2013 (ABl. EU 2006 Nr. C 54 S.13; Regionalleitlinien 2007-2013) zu beurteilen. Im Interesse der Vereinfachung und Transparenz hat die Europäische Kommission die Bestimmungen des MSR 2002 in die Regionalleitlinien für den Zeitraum 2007-2013 übernommen. Dabei wurden die Grundsätze des MSR 2002 in den Regionalleitlinien 2007-2013 grundsätzlich fortgeschrieben.

## **2. Allgemeine Regelungen**

204 (1) Ein „großes Investitionsvorhaben“ im Sinne der Regionalleitlinien 2007-2013 ist ein Erstinvestitionsvorhaben im Sinne der Rz. 14 mit förderbaren Ausgaben über 50 Mio. EUR.

205 (2) Um zu verhindern, dass ein großes Investitionsvorhaben künstlich in Teilvorhaben untergegliedert wird, gilt ein großes Investitionsvorhaben als einheitliches Vorhaben, wenn die Erstinvestitionen in einem Zeitraum von drei Jahren von einem oder mehreren Unternehmen vorgenommen werden und festes Vermögen betreffen, das eine wirtschaftlich unteilbare Einheit bildet. Bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Unteilbarkeit berücksichtigt die Europäische Kommission die technischen, funktionellen und strategischen Verbindungen sowie die unmittelbare räumliche Nähe. Die wirtschaftliche Unteilbarkeit wird unabhängig von den Eigentumsverhältnissen beurteilt. Bei der Prüfung, ob ein großes Investitionsvorhaben ein einheitliches Investitionsvorhaben darstellt, spielt es daher keine Rolle, ob das Vorhaben von einem Unternehmen oder von mehreren Unternehmen durchgeführt wird, die sich die Investitionskosten teilen oder die Kosten separater Investitionen innerhalb des gleichen Investitionsvorhabens tragen (beispielsweise bei einem Gemeinschaftsunternehmen).

### **Beispiel:**

Ein Unternehmen hat 2004 ein großes Investitionsvorhaben durchgeführt, welches durch die Europäische Kommission genehmigt worden ist. Nunmehr plant das Unternehmen im Jahr 2006 am selben Standort ein weiteres großes Investitionsvorhaben und möchte hierfür Investitionszulage beantragen. Das Vorhaben wird bei der Kommission zur Genehmigung angemeldet. Der Zeitraum zwischen diesem und dem derzeit angemeldeten Investitionsvorhaben beträgt weniger als drei Jahre. Beide Betriebsstätten sind 1,5 km voneinander entfernt und es gibt keine direkten physischen Verbindungen zwischen ihnen. Die Beförderung zwischen beiden Betriebsstätten erfolgt – wenn überhaupt – über das öffentliche Straßennetz, jedoch nicht über interne Transportbänder o. ä. Die Erzeugnisse und Komponenten werden bei jedem Investitionsvorhaben in getrennten Verfahren gefertigt. So gibt es insbesondere keine Verbindung derart, dass ein halbfertiges Produkt von einer Betriebsstätte zur anderen befördert, dort weiter bearbeitet und zur abschließenden Fertigung zur ersten Betriebsstätte zurückgebracht würde. Es gibt ferner keinerlei Hinweise darauf, dass das neue Investitionsvorhaben ohne das vorlaufende Projekt unmöglich gewesen wäre. Beide Investitionsvorhaben betreffen eigene Grundstücke, Gebäude und Ausrüstungen und werden getrennt verwaltet. Lediglich die Führung des strategischen und betrieblichen Bereichs soll für beide Betriebsstätten gemeinsam erfolgen. Beide Investitionsvorhaben sind in Bezug auf Zulieferungen unabhängig. Das neue Vorhaben ist ohne das vorlaufende Investitionsvorhaben funktionsfähig. Die Teilbarkeit der Investitionen wird durch die geschäftliche Realität in diesem weltweiten und sich schnell entwickelnden Markt bestätigt. Obwohl die Investitionsvorhaben scheinbar denselben technischen Zweck und ein und dasselbe Ziel, nämlich die Fertigung desselben Produkts, verfolgen, sind andere Kriterien, die zur Definition einer Betriebsstätte herangezogen werden, wie wirtschaftliche

Unteilbarkeit sowie physische und funktionale Verbindung, nicht erfüllt. Nach Auffassung der Europäischen Kommission stellen dieses Investitionsvorhaben und das vorlaufende Vorhaben kein Gesamtinvestitionsvorhaben dar.

### 3. Absenkung der Fördersätze und Genehmigungsvorbehalt der EU-Kommission

206 (1) Durch die Regionalleitlinien 2007-2013 wird der zulässige Regionalbeihilfemaximalsatz für große Investitionsvorhaben in Abhängigkeit von der Höhe des durch die Fördergebietskarte 2007-2013 festgelegten regionalen Beihilfemaximalsatzes und der Höhe der beihilfefähigen Kosten gesenkt.

207 (2) Nach der von der Kommission am 9. November 2006 genehmigten Fördergebietskarte für 2007 bis 2013 wurden die regionalen Beihilfemaximalsätze wie folgt festgelegt:

Art des Fördergebiets	Sonstige Betriebsstätten	Kleine Unternehmen	Mittlere Unternehmen
A-Fördergebiete (gesamtes Fördergebiet des InvZulG 2007 mit Ausnahme von Berlin)	30 %	50 %	40 %
C-Fördergebiet (nicht zum D-Fördergebiet gehörende Teile von Berlin)	15 %	35 %	25 %
D-Fördergebiet (vgl. Anlage 1 des InvZulG 2007)		15 % (bis Ende 2008)	7,5 % (bis Ende 2008)

Diese Beihilfemaximalintensitäten schließen alle Regionalbeihilfen ein (z.B. InvZul und GRW und Bürgschaften). Investitionsvorhaben von Großbetrieben sind im D-Fördergebiet nicht förderbar (vgl. Rz. 153).

208 (3) Betragen die Investitionskosten für ein Investitionsvorhaben nicht mehr als 50 Mio. Euro, ergeben sich aus den Regionalleitlinien 2007-2013 keine Einschränkungen für die Gewährung der Investitionszulage.

209 (4) Betragen die Investitionskosten für ein großes Investitionsvorhaben zwischen 50 Mio. und 100 Mio. Euro, können die Regionalbeihilfen (Summe aller regionalen Beihilfen einschließlich Investitionszulage) für die ersten 50 Mio. Euro der Investitionskosten bis zum maximalen Beihilfemaximalsatz uneingeschränkt gewährt werden. Für die restlichen Investitionskosten ist der beihilferechtliche Regionalfördersatz zu halbieren, darf also im A-Fördergebiet nicht über 15 % und im C-Fördergebiet nicht über 7,5 % liegen.

210 (5) Betragen die Investitionskosten für ein großes Erstinvestitionsvorhaben mehr als 100 Mio. Euro, dann ist die Beihilfemaximalintensität der 100 Mio. Euro übersteigenden förderbaren Kosten auf 34 % des regionalen Beihilfemaximalsatzes abzusenken.

211 (6) Der zulässige Beihilfemaximalsatz für ein Vorhaben über 50 Mio. Euro wird anhand folgender Formel berechnet:

$$\text{maximale Beihilfe} = R \times (50 + 0,50 \times B + 0,34 \times C).$$

R= ungekürzter regionaler Beihilfemaximalsatz

B= beihilfefähige Kosten zwischen 50 Mio. Euro und 100 Mio. Euro

C= ggf. die beihilfefähigen Kosten über 100 Mio. Euro.

Beihilfemaximalsatz = maximale Beihilfe/beihilfefähige Kosten\* 100 %

212 (7) Für ein großes Investitionsvorhaben beträgt der Beihilfemaximalsatz auch für KMU-Betriebe maximal 30 % (im A-Fördergebiet) oder maximal 15 % (im C-Fördergebiet). Der Zuschlag für kleine und mittlere Unternehmen kommt hierfür nach den Regionalleitlinien 2007-2013 nicht in Betracht. Dies gilt auch für den Teil des KMU-Vorhabens, der unter 50 Mio. Euro Investitionskosten liegt.

213 (8) Die nachfolgende Übersicht zeigt für große Investitionsvorhaben die Kürzung der regionalen Beihilfemaximalintensitäten in Fördergebieten mit 30 % Beihilfemaximalintensität:

Beihilfefähigen Kosten	Beihilfemaximalsatz	Beihilfemaximalsatz (bei 30 % Beihilfemaximalintensität)
≤ 50 Mio. Euro	100 % des regionalen Beihilfemaximalsatzes	30% Beihilfemaximalsatz
zwischen 50 Mio. Euro und 100 Mio. Euro	50 % des regionalen Beihilfemaximalsatzes	15 % Beihilfemaximalsatz
≥ 100 Mio. Euro	34 % des regionalen Beihilfemaximalsatzes	10,2 % Beihilfemaximalsatz

Bei einem Investitionsvolumen von 500 Mio. Euro und einem regionalen Förderhohchstmaximalsatz von 30 % ist nur eine Förderung von max. 12,66 % zulässig.

214 (9) Nach den Regionalleitlinien 2007-2013 und nach der Freistellungsverordnung für regionale Investitionsbeihilfen ist ein großes Erstinvestitionsvorhaben ab einer förderbaren Investitionssumme von 100 Mio. Euro einzeln bei der Europäischen Kommission anzumelden, wenn die Beihilfe einen Betrag von 22,5 Mio. Euro (bei einem maximalen Fördersatz von 30 % in den entsprechenden Gebieten gem. Artikel 87 Abs. 3 Buchstabe a EG-Vertrag = Fördergebiet nach § 1 Abs. 2 InvZulG 2007 ohne Berlin) bzw. von 11,25 Mio. Euro (bei einem maximalen Fördersatz von 15 % in den entsprechenden Gebieten gem. Artikel 87 Abs. 3 Buchstabe c EG-Vertrag = Berlin soweit Fördergebiet nach § 1 Abs. 2 InvZulG 2007) überschreitet. Unterhalb dieser Schwellen bleibt es bei der für Regionalbeihilfen nach der Freistellungsverordnung geltenden Freistellung von der Pflicht zur Einzelfallanmeldung.

215 (10) Bei den genannten Beihilfen von 22,5 Mio. Euro (bei 30 % maximalem Fördersatz) und 11,25 Mio. Euro (bei 15 % maximalem Fördersatz) handelt es sich um den abgezinsten Wert der Beihilfe im prozentualen Verhältnis zum abgezinsten Wert der beihilfefähigen Kosten. Für die Abzinsung ist jeweils der Referenzzinssatz zu Grunde zu legen, der für Deutschland zum Zeitpunkt des Investitionsbeginns des Vorhabens gemäß Veröffentlichung im Amtsblatt der EU (aktuell: ABl. C 205 S. 2) gilt (Definition des Investitionsbeginns vgl. Rz. 121; 127 bis 134). Abgezinst wird nach der regelmäßigen Praxis der Europäischen Kommission auf den 31. Dezember des Jahres, in dem das Vorhaben begann. Demnach hat die Abzinsung im ersten Jahr des Erstinvestitionsvorhabens keine Auswirkung (nominale = abgezinsten Investition).

216 (11) Für die Berechnung des nominell auszahlenden Förderbetrags und die Kontrolle der Einhaltung der Schwelle für Einzelanmeldungen müssen die abgezinste förderbare Gesamtinvestitionssumme sowie der abgezinste Förderbetrag ermittelt werden. Hierfür werden Gesamtinvestitionssumme und Investitionszulage nach den geplanten Jahresscheiben dargestellt. Für die Investitionszulage richtet sich dabei die nominale Höhe der jährlichen Förderung nach § 5 InvZulG 2007. Die Gesamtinvestitionskosten und die hierauf entfallenden Förderbeträge werden auf den Zeitpunkt des Beginns des Erstinvestitionsvorhabens abgezinst und in ein prozentuales Verhältnis gesetzt. Solange der Höchsthörsatz eingehalten und die abgezinste Summe des Förderbetrages unter 22,5 Mio. Euro bzw. 11,25 Mio. Euro bleibt, ist das Vorhaben von der Pflicht zur Einzelfallanmeldung freigestellt. Bewilligt und ausgezahlt werden kann unter den genannten Voraussetzungen der der Abzinsungsrechnung zu Grunde liegende Nominalbetrag, auch wenn dieser die genannten Schwellenwerte überschreitet. Da die Einzelnotifizierungspflicht nicht an das Investitionsvolumen (mehr als 100 Mio. Euro) anknüpft, sondern an die insgesamt zu gewährende Beihilfe (22,5 Mio. bzw. 11,25 Mio. Euro), kann eine „Selbstbeschränkung“ des Unternehmens auf die notifizierungsfreie Beihilfe auch bei Kosten von über 100 Mio. Euro zum Entfallen der Anmeldepflicht führen.

**Beispiel 1:**

Ein Unternehmen in Tangermünde (Fördergebiet im Sinne des Artikels 87 Abs. 3 Buchstabe a EG-Vertrag; A-Fördergebiet) stellt sein Produktionsverfahren grundlegend um und erwirbt dazu in den Jahren 2007 bis 2009 Maschinen und Anlagen im Wert von 205.017.630 Euro (netto).

Die Investitionen werden in den Jahren 2007 bis 2009 wie in der Tabelle beschrieben durchgeführt. Für das Erstinvestitionsvorhaben wird ausschließlich Investitionszulage gewährt. Das Erstinvestitionsvorhaben wurde durch eine erste Bestellung einer Maschine am 1. Oktober 2007 begonnen, so dass der Referenzzinssatz von 5,42 % für Deutschland zugrunde zu legen ist. Danach entspricht die Investitionszulage für die Investitionskosten von nominal 205 Mio. Euro im Nettobarwert (abgezinster Wert) genau 22.500.000 Euro. Die nominale Investitionszulage beträgt 25.627.204 Euro. Die Investitionszulage kann verteilt über die dreijährige Investitionszeit nach Durchführung der Investitionen bis zu einer Höhe des berechneten Nominalwertes (hier: 25.627.204 Euro) gewährt werden, ohne dass eine Notifizierungspflicht bei der Europäischen Kommission entsteht. Die Berechnung der Abzinsung ist im Antrag zu dokumentieren.

Investitionsjahr	2007	2008	2009	2010	Summe	
					diskontiert auf den 31.12.2007	nominal
Förderbare Kosten in Euro	4.000.000	100.000.000	101.017.630	0	189.755.996	205.017.630
InvZul in Euro	0	500.000	12.500.000	12.627.204	22.500.000	25.627.204

**Beispiel 2:**

Ein Unternehmen errichtet in Leipzig eine neue Betriebsstätte. In der Zeit von 2007 bis 2009 fallen hierfür Anschaffungs- und Herstellungskosten in Höhe von 254 Mio. Euro an. Aufgrund der Höhe der Investitionskosten und der hierfür zulässigen Investitionszulage von 12,5 % wäre die vorgenannte Notifizierungsschwelle eigentlich überschritten. Der Investor müsste, wenn er Investitionszulage in der gesetzlich zulässigen Höhe erhalten möchte, vor Beginn des Investitionsvorhabens sein Vorhaben bei der Europäischen Kommission zur Genehmigung anmelden. Der Antragsteller kann hier jedoch eine Verpflichtungserklärung zur Beschränkung gemäß Artikel 7 Abs. e der Freistellungsverordnung für regionale Investitionsbeihilfen (VO EG 1628/2006 v. 24. Oktober 2006) abgeben, um eine Einzelfallanmeldung bei der Europäischen Kommission zu vermeiden. Die Übersicht in der Tabelle zeigt für ein Projekt mit 254 Mio. Euro Investitionskosten (233,8 Mio. Euro abgezinst), dass der Investor sich freiwillig auf die abgezinsten Fördersumme von 22,5 Mio. Euro (nominal 25,6 Mio. Euro) beschränken kann. Im Jahr 2010 wäre für dieses Vorhaben eigentlich eine Investitionszulage von 18,75 Mio. Euro (=12,5% von 150 Mio. Euro) auszuzahlen. Durch die freiwillige Beschränkung auf abgezinsten 22,5 Mio. Euro ist im Jahr 2010 die Investitionszulage auf 12.627.204 Euro (nominaler Wert) festzusetzen. Durch diese Beschränkung bleibt die Förderung notifizierungsfrei.

Investitionsjahr	2007	2008	2009	2010	Summe	
					diskontiert auf den 31.12.2007	nominal
Förderbare Kosten in Euro	4.000.000	100.000.000	150.000.000	0	233.831.143	254.000.000
InvZul in Euro	0	500.000	12.500.000	12.627.204	22.500.000	25.627.204

217 (12) Die entsprechenden Berechnungen sind vom antragstellenden Unternehmen bei erstmaliger Beantragung der Investitionszulage für ein derartiges Vorhaben vorzunehmen und dem Antrag beizufügen. Zur Berechnung der nominalen und der abgezinsten Werte und zur Kontrolle der Schwelle für Einzelanmeldungen kann eine im Internet auf den Seiten des Bundesministeriums der Finanzen in der Rubrik Wirtschaft und Verwaltung unter „Steuern - Veröffentlichung zu Steuerarten – Investitionszulage“ zur Verfügung stehende Excel-Tabelle genutzt werden.

218 (13) Wird auf der Grundlage des InvZulG 2007 Investitionszulage für nicht anmeldepflichtige große Investitionsvorhaben gewährt, sind der Europäischen Kommission mit dem Musterformular gemäß Anhang II der Freistellungsverordnung 1628/2006 (Anlage 1) binnen 20 Arbeitstagen ab Festsetzung der Investitionszulage die angeforderten Angaben zu übermitteln. Die Frist beginnt dabei zum Zeitpunkt der ersten Festsetzung der Investitionszulage für ein großes Investitionsvorhaben zu laufen. Erstreckt sich das große

Erstinvestitionsvorhaben über mehrere Jahre und erfolgt für mehr als ein Jahr eine Festsetzung der Investitionszulage, ist für jede Festsetzung eine gesonderte Mitteilung erforderlich. Wurde dasselbe Erstinvestitionsvorhaben auch mit GRW-Zuschüssen gefördert, ist die Meldung mit der zuständigen GRW-Behörde abzustimmen. Die Kommission veröffentlicht diese zusammenfassenden Angaben im Internet.

219 (14) Ist ein Erstinvestitionsvorhaben einzelnotifizierungspflichtig, weil die insgesamt festzusetzende Investitionszulage den Wert von 22,5 Mio. Euro bzw. 11,25 Mio. Euro überschreiten wird, darf die Investitionszulage erst nach einer Einzelfallgenehmigung durch die Europäische Kommission gewährt werden. In diesen Fällen ist für die betroffenen Investitionen bis zum Ergehen der Entscheidung der Europäischen Kommission die Investitionszulage vorläufig nach § 165 AO mit 0 Euro festzusetzen. Liegt die Entscheidung der Europäischen Kommission vor, ist die Festsetzung entsprechend zu ändern. Dabei darf die für das Investitionsvorhaben insgesamt zu gewährende Beihilfe einschließlich der Investitionszulage den in der Entscheidung der Kommission genehmigten Höchstfördersatz nicht überschreiten.

220 (15) Wird ein Großvorhaben, das der Einzelnotifizierungspflicht unterliegt, auch mit anderen öffentlichen Mitteln (insbesondere GRW-Zuschüssen) gefördert, erfolgt die Vorlage bei der EU-Kommission regelmäßig im Rahmen des Genehmigungsverfahrens der anderen Fördermittel. Wird ein Vorhaben der Kommission zur Genehmigung vorgelegt, kann die Investitionszulage erst nach der Entscheidung der Kommission festgesetzt werden.

### **III. Einzelnotifizierungspflichten und Genehmigungsvorbehalte der Europäischen Kommission**

#### **1. Genehmigungsvorbehalt der EU-Kommission nach den Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung von Unternehmen in Schwierigkeiten**

221 (1) Die Investitionszulage nach § 2 InvZulG 2007 ist gem. § 8 Abs. 6 InvZulG 2007 der EU-Kommission zur Genehmigung vorzulegen und erst nach deren Genehmigung festzusetzen, wenn sie für ein Unternehmen bestimmt ist, das

1. kein kleines Unternehmen im Sinne der Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2003 ist,
2. als Unternehmen in Schwierigkeiten Umstrukturierungsbeihilfen im Sinne der „Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung von Unternehmen in Schwierigkeiten“
  - a) vom 8. Juli 1999 (ABl. EG Nr. C 288 S. 2, 2000 Nr. C 121 S. 29) oder
  - b) vom 1. Oktober 2004 (ABl. EU Nr. C 244 S. 2) erhalten hat und
3. sich in der Umstrukturierungsphase befindet; diese beginnt mit der Genehmigung des Umstrukturierungsplans im Sinne der „Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Bei-

hilfen zur Rettung und Umstrukturierung von Unternehmen in Schwierigkeiten" und endet mit der vollständigen Durchführung des Umstrukturierungsplans.

222 (2) Nach den Leitlinien sind die Rettungs- und Umstrukturierungsbeihilfen, die auf der Grundlage eines Umstrukturierungsplans einem Unternehmen in Schwierigkeiten gewährt werden sollen, der EU-Kommission zur Genehmigung vorzulegen. Dies erfolgt bereits im Zuge der Erarbeitung des Umstrukturierungsplans. Die Investitionszulage ist bei der EU-Kommission nur dann einzeln zur Genehmigung einzureichen, wenn die Investitionszulage zum Zeitpunkt der Entscheidung der Kommission über die Umstrukturierungsbeihilfen im Umstrukturierungsplan nicht aufgeführt war und sich das Unternehmen zum Zeitpunkt der Gewährung der Investitionszulage noch in der Umstrukturierungsphase befindet. Das gilt für mittlere Unternehmen auch dann, wenn sie Rettungs- und Umstrukturierungsbeihilfen nach den alten Leitlinien zur Rettung und Umstrukturierung von Unternehmen in Schwierigkeiten erhalten haben.

223 (3) Beihilfen an kleine Unternehmen i. S. d. EU-rechtlichen KMU-Begriffs (vgl. Rz. 159) bedürfen nicht der Genehmigung der Europäischen Kommission.

## **2. Gewährleistung der Umsetzung von Rückforderungsentscheidungen der Kommission**

224 Hat ein Unternehmen aufgrund einer Entscheidung der Europäischen Kommission eine Rückforderungsanordnung über die Rückzahlung einer Beihilfe erhalten, darf eine Investitionszulage erst festgesetzt werden, wenn das Unternehmen den Rückforderungsbetrag vollständig zurückgezahlt hat (§ 8 Abs. 5 InvZulG 2007).

## **IV. Einschränkung der Förderung in sensiblen Sektoren**

### **1. Allgemeines**

225 Die Investitionszulage nach § 2 InvZulG 2007 kann nur gewährt werden, soweit in den sensiblen Sektoren (Anlage 2 zum InvZulG 2007) die Förderbarkeit nicht eingeschränkt oder ausgeschlossen ist (§ 2 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 3 InvZulG 2007). Wird ein begünstigtes Gebäude einem Betrieb der begünstigten Wirtschaftszweige langfristig zur Nutzung überlassen, sind für die Beurteilung der Förderbarkeit innerhalb der sensiblen Sektoren die Verhältnisse des nutzenden Betriebs maßgebend.

### **2. Stahlindustrie**

226 Beihilfen für Erstinvestitionsvorhaben in der Stahlindustrie sind gem. Rz. 27 des Multi-sektoralen Regionalbeihilferahmens für große Investitionsvorhaben vom 13. Februar 2002 sowie gem. Rz. 8 der Regionalleitlinien 2007-2013 nicht zulässig. Zur Definition der Stahlindustrie vgl. Anhang 1 der Regionalleitlinien 2007-2013.

### **3. Schiffbau**

227 (1) Rechtsgrundlage sind die Rahmenbestimmungen für Beihilfen an den Schiffbau (ABl. EU 2003 Nr. C 317 S. 11) und die Mitteilung der Kommission betreffend die Verlän-

gerung der Geltungsdauer der Rahmenbestimmungen über staatliche Beihilfen an den Schiffbau (ABl. EU 2006 Nr. C 260 S. 7). Die Bestimmungen gelten für den Schiffbau, Schiffumbau und die Schiffsreparatur.

228 (2) Beihilfen für den Schiffbau sind staatliche Beihilfen, die einer Werft, einer verbundenen Einheit, einem Schiffseigner und Dritten direkt oder indirekt für den Bau, die Reparatur oder den Umbau von Schiffen gewährt werden. Zur Definition der Begriffe siehe Anlage 6 des BMF-Schreibens vom 20.01.2006 (a.a.O).

229 (3) Sämtliche Vorhaben zur Gewährung von Beihilfen für den Schiffbau, die Schiffsreparatur oder den Schiffsumbau sind bei der EU-Kommission vor Gewährung der Beihilfe anzumelden.

230 (4) Beihilfen für den Schiffbau können nur genehmigt werden, wenn sie die folgenden Voraussetzungen erfüllen:

a) Die Beihilfen werden für Investitionen zur Sanierung oder Modernisierung bestehender Werften gewährt, die nicht mit deren finanzieller Umstrukturierung verknüpft sind, um die Produktivität der vorhandenen Anlagen zu erhöhen;

b) Die Beihilfe ist auf die förderbaren Ausgaben gem. der Definition in den anwendbaren gemeinschaftlichen Leitlinien für Regionalbeihilfen beschränkt.

#### **4. Kraftfahrz eug-Industrie**

231 (1) Beihilfen für Investitionsvorhaben in der Kfz-Industrie, die 5 Mio. Euro übersteigen, sind gem. Rz. 42a des Multisektoralen Regionalbeihilferahmens für große Investitionsvorhaben vom 13. Februar 2002 nur mit einer Beihilfeshöchstintensität von 30 % des durch die Fördergebietskarte 2004-2006 festgelegten regionalen Beihilfeshöchstsatzes zulässig. Zur Definition der Kfz-Industrie vgl. Anhang C des Multisektoralen Regionalbeihilferahmens für große Investitionsvorhaben (Anlage 7 des BMF-Schreibens vom 20.01.2006; a.a.O.).

232 (2) Da der Multisektorale Regionalbeihilferahmen nur bis zum 31. Dezember 2006 Anwendung findet und die Regionalleitlinien 2007-2013 keine Einschränkungen für Beihilfen in der Kfz-Industrie enthalten, gilt die Einschränkung nur noch für vor dem 1. Januar 2007 begonnene Erstinvestitionsvorhaben.

#### **5. Kunstfaserindustrie**

233 Beihilfen für Investitionsvorhaben in der Kunstfaserindustrie sind gem. Rz. 42b des Multisektoralen Regionalbeihilferahmens für große Investitionsvorhaben vom 13. Februar 2002 sowie gem. Rz. 8 der Regionalleitlinien 2007-2013 nicht zulässig. Zur Definition der Kunstfaserindustrie vgl. Anhang II der Regionalleitlinien.

#### **6. Landw irtschaftssektor**

234 (1) Rechtsgrundlage für den Landwirtschaftssektor ist der Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen im Agrarsektor (ABl. EG 2000 Nr. C 28 S. 2). Der Gemeinschaftsrahmen

ist zum 31. Dezember 2006 ausgelaufen, daher gilt die Vorschrift nur noch für Erstinvestitionsvorhaben, mit denen der Investor vor dem 1. Januar 2007 begonnen hat.

235 (2) Seit dem 1. Januar 2007 gilt im Bereich der Landwirtschaft die Rahmenregelung der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Agrar- und Forstsektor (ABl. EU 2006 C 319 S. 1). Gemäß Rz. 42 dieser Rahmenregelung werden Beihilfen zugunsten von Betrieben des Sektors Verarbeitung und Vermarktung landwirtschaftlicher Erzeugnisse als mit Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe a oder c des EG-Vertrags vereinbar erklärt, wenn alle Bedingungen einer der folgenden Vorschriften erfüllt sind:

a) Artikel 4 der Verordnung (EG) Nr. 70/2001;

b) Verordnung (EG) Nr. 1628/2006 der Kommission;

c) Leitlinien der Kommission für staatliche Beihilfen mit regionaler Zielsetzung 2007-2013.

236 (3) Nicht unter die Regionalleitlinien 2007-2013 (vgl. deren Rz. 8) fällt im Bereich der Landwirtschaft die Herstellung der landwirtschaftlichen Erzeugnisse, die in Anhang I zum EG-Vertrag aufgeführt sind. Sie gelten jedoch für die Verarbeitung und Vermarktung dieser Erzeugnisse, aber nur in dem im Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen im Agrarsektor oder in einer Nachfolgefassung festgelegten Ausmaß (vgl. Rz. 235).

237 (4) Da das InvZulG 2007 alle nach der Rahmenregelung im Agrarsektor erforderlichen Vorschriften erfüllt, sind im Sektor Verarbeitung und Vermarktung landwirtschaftlicher Produkte nicht die Bestimmungen der Rahmenregelung, sondern die der Regionalleitlinien 2007-2013 und der Freistellungsverordnung zu beachten. Investitionen im Bereich Herstellung landwirtschaftlicher Produkte fallen nicht unter die vom InvZulG 2007 begünstigten Tätigkeiten. Die Rahmenregelung im Agrarsektor findet daher im InvZulG 2007 keine Anwendung. Gleichwohl sollten Erstinvestitionsvorhaben im Bereich der Verarbeitung und Vermarktung landwirtschaftlicher Produkte, die nach den Regionalleitlinien notifizierungspflichtig sind, vorsorglich erst begonnen werden, wenn die Europäische Kommission dies ausdrücklich genehmigt hat.

238 (5) Zur Anwendung des Gemeinschaftsrahmens für staatliche Beihilfen im Agrarsektor für vor dem 1. Januar 2007 begonnene Investitionsvorhaben wird auf die Ausführungen in den Rz. 184 bis 192 des BMF-Schreibens vom 20. Januar 2006 (a.a.O.) verwiesen. Insbesondere ist für solche Erstinvestitionsvorhaben zu beachten, dass vor Investitionsbeginn die beihilferechtliche Genehmigung der Maßnahme bei der Kommission einzuholen ist, wenn die beihilfefähigen Kosten höher als 25 Mio. Euro oder der Gesamtbetrag der gewährten Beihilfe (z. B. GRW-Mittel und Investitionszulage) höher als 12 Mio. Euro ist. Ausgaben, die vor der Genehmigung durch die Kommission getätigt werden, sind nach dem InvZulG 2007 nicht förderbar. Unter getätigten Ausgaben sind alle bis zum Stichtag, hier dem Tag der Genehmigung, gezahlten oder überwiesenen Rechnungs- oder Abschlagsbeträge zu verstehen. Als Nachweis hierfür können die entsprechenden Kontoauszüge dienen.

## **7. Fischerei und Aquakulturen**

239 (1) Investitionszulage im Fischereisektor ist nur dann gerechtfertigt, wenn sie mit den Zielen der Wettbewerbspolitik und der gemeinsamen Fischereipolitik im Einklang steht, so wie es in den Leitlinien für die Prüfung der einzelstaatlichen Beihilfen im Fischerei- und Aquakultursektor (ABl. EU 2004 Nr. C 229, S.5), insbesondere i. S. d. Verordnung (EG) Nr. 2371/2002 des Rates vom 20. Dezember 2002 über die Erhaltung und nachhaltige Nutzung der Fischereiresourcen im Rahmen der gemeinsamen Fischereipolitik und der Verordnungen (EG) Nr. 2792/1999 und (EG) Nr. 104/2000, niedergelegt ist.

240 (2) Folgende Bereiche, in denen danach Investitionen förderbar sind, können investitionszulagenrechtlich von Bedeutung sein:

a) Verarbeitung und Vermarktung von Erzeugnissen der Fischerei und der Aquakultur:

Hierunter fallen sämtliche Vorgänge von der Anlandung oder der Ernte bis zum Stadium des Endprodukts, wie z. B. der Umgang mit den Erzeugnissen, die Behandlung, die Produktion und die Verteilung. Nicht förderbar sind Investitionen für Erzeugnisse der Fischerei und der Aquakultur, die zu anderen Zwecken als dem menschlichen Konsum genutzt und verarbeitet werden sollen, es sei denn, es handelt sich ausschließlich um die Behandlung, Verarbeitung und Vermarktung von Abfällen von Fischerei- und Aquakulturerzeugnissen. Auch nicht förderbar sind Investitionen für den Handel.

Eine Verkaufseinrichtung, die in einem fischverarbeitenden Betrieb sowohl dem Verkauf im Betrieb verarbeiteter Produkte als auch nicht selbst hergestellter Handelsware an private Haushalte dient, ist investitionszulagenbegünstigt, wenn der Einsatz für den Verkauf der selbst verarbeiteten Produkte überwiegt. Von der Investitionszulage ausgeschlossener Einzelhandel im Fischerei- und Aquakultursektor ist die Beschaffung von Gütern durch ein Unternehmen und deren Veräußerung ohne wesentliche Veränderung an private Haushalte (BFH vom 19.10.2006 – BStBl 2007 II S. 329).

b) Ausrüstung von Fischereihäfen;

Förderbar sind Investitionen, die vor allem Anlagen und Ausrüstungen mit folgender Zielsetzung betreffen:

- Verbesserung der Bedingungen für die Anlandung, Behandlung und Lagerung der Fischereierzeugnisse in den Häfen;
- Unterstützung des Einsatzes der Fischereifahrzeuge (Versorgung mit Treibstoff, Eis und Wasser, Instandhaltung und Reparatur der Schiffe);
- Ausbau der Kaianlagen zur Verbesserung der Sicherheit beim Anlanden und beim Ein- und Ausladen der Erzeugnisse.

Der Neubau von Fischereifahrzeugen ist nicht förderbar.

## **8. Verkehrssektor**

241 (1) Rechtsgrundlagen sind die Verordnung (EWG) Nr. 1107/70 des Rates vom 4.6.1970 über Beihilfen im Eisenbahn-, Straßen- und Binnenschiffsverkehr in der Fassung der Verordnung

(EG) Nr. 543/97 des Rates vom 17.3.1997 (ABl. EG vom 26.3.1997 Nr. L 84 S. 6), die Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (ABl. EU Nr. C 13 S. 3 vom 17.1.2004) und die Anwendung der Artikel 92 und 93 des EG-Vertrags sowie des Artikels 61 des EWR-Abkommens auf staatliche Beihilfen im Luftverkehr (ABl. EG Nr. C 350 S. 5 vom 10.12.1994).

242 (2) Grundsätzlich dürfen im Verkehrssektor keine Beihilfen gewährt werden. Beihilfen im Verkehrsbereich sind daher einzelnotifizierungspflichtig. Da Verkehrsunternehmen nicht zu den begünstigten Wirtschaftszweigen nach dem InvZulG 2007 gehören, haben die Bestimmungen daher nur geringe Bedeutung für die Investitionszulage. Ob Investitionen in Anlagegüter ggf. unter die Beihilfebeschränkungen des Verkehrssektors fallen und somit vor Gewährung der Investitionszulage zu notifizieren wären, ist im Einzelfall zu prüfen. Nähere Auskünfte kann das für Verkehr zuständige Ministerium des Landes, in dem die Investition durchgeführt wird, erteilen.

#### **V. Kumulierungsvorschriften**

243 (1) Werden für ein Erstinvestitionsvorhaben neben der Investitionszulage noch andere Beihilfen gewährt, darf die Summe aller Beihilfen den für das jeweilige Fördergebiet nach der Fördergebietskarte zulässigen Beihilfehöchstsatz (vgl. Rz 207) nicht überschreiten.

244 (2) Die Einhaltung des Beihilfehöchstes hat der jeweils andere Beihilfegeber (z.B. die GRW-Behörde) sicherzustellen. Die Sicherstellung dieser Bedingung ist Voraussetzung dafür, dass die Investitionszulage mit anderen Regionalbeihilfen kumuliert werden darf. Der Anspruch auf Investitionszulage bleibt hiervon unberührt, d.h. im Falle einer Überschreitung des Beihilfehöchstes ist die jeweils andere beihilfegebende Stelle für die Rückforderung der Beihilfe verantwortlich. Die Investitionszulage wird in diesen Fällen immer in der gesetzlich vorgesehenen Höhe gewährt.

245 (3) Trifft die Investitionszulage mit anderen Regionalbeihilfen zusammen, hat der Antragsteller entsprechend den Leitlinien für staatliche Beihilfen mit regionaler Zielsetzung (ABl. EG 1998 Nr. C 74 S.9) oder den Regionalleitlinien 2007-2013 einen beihilfefreien Eigenanteil in Höhe von mindestens 25 % der Kosten des Erstinvestitionsvorhabens zu erbringen. Dieser beihilfefreie Eigenanteil muss nicht zwangsläufig durch Eigenmittel des Unternehmens erbracht werden. 25 % der Gesamtinvestitionskosten müssen lediglich frei von einer Förderung mit Beihilfen sein. Kredite zu marktüblichen Bedingungen sind daher zulässig. Für die Einhaltung dieser Auflage ist wiederum der jeweils andere Beihilfegeber verantwortlich. Auch hier ist die Einhaltung der Bedingung Voraussetzung dafür, dass die Investitionszulage überhaupt mit anderen Regionalbeihilfen zusammentreffen darf.

246 (4) Wurden für ein nach dem 31. Dezember 2006 begonnenes Erstinvestitionsvorhaben Fördermittel nach der Verordnung (EG) Nr. 1998/2006 der Kommission vom 15. Dezember 2006 über die Anwendung der Artikel 87 und 88 EG-Vertrag auf „De-minimis“-Beihilfen (ABl. EU Nr. L 379 S. 59) gezahlt, darf in Bezug auf dieselben förderbaren Ausgaben keine

Investitionszulage gewährt werden, soweit hierdurch eine Überschreitung des nach der Fördergebietskarte 2007-2013 zulässigen Beihilfenhöchstsatzes eintritt. Diese Kumulierungsvorschrift bedeutet, dass auch Beihilfen, die aufgrund der De-minimis-Verordnung gewährt werden, in die Berechnung der nach der Fördergebietskarte zulässigen Beihilfenhöchstsätze einbezogen werden müssen. Die Summe der Regionalbeihilfen und der De-minimis-Beihilfen darf den zulässigen Beihilfenhöchstsatz nicht überschreiten.

- 247 (5) Gemäß § 10 Abs. 4 InvZulG 2007 ist der Anspruchsberechtigte verpflichtet, im Rahmen der Beantragung der Investitionszulage Angaben darüber zu tätigen, in welchem Umfang er für die beantragten Investitionsvorhaben weitere Beihilfen erhalten hat. Um die Beachtung der Kumulierungsvorschriften zu gewährleisten, müssen die Finanzämter den jeweils anderen Beihilfebehörden die Höhe der festgesetzten Investitionszulage mitteilen (vgl. Rz. 281 – 284).

## **Vierter Teil**

### **Verfahrensrechtliche Vorschriften**

#### **I. Antragstellung**

##### **1. Allgemeines**

- 248 Gehören die Wirtschaftsgüter, für die Investitionszulage nach § 2 InvZulG 2007 beansprucht wird, zu einem Betriebsvermögen, ist Antrags- und Festsetzungszeitraum das Wirtschaftsjahr. Ansonsten ist Antrags- und Festsetzungszeitraum das Kalenderjahr.

##### **2. Antragsberechtigung**

- 249 (1) Antragsberechtigt ist grundsätzlich der Anspruchsberechtigte (vgl. Rz. 1 bis 9). Werden Wirtschaftsgüter von einer Vorgründungsgesellschaft angeschafft oder hergestellt, kann die nachfolgende GmbH die Investitionszulage beantragen, wenn die Vorgründungsgesellschaft lediglich auf die Errichtung der GmbH ausgerichtet war und diese selbst zügig errichtet sowie in das Handelsregister eingetragen wurde und alsbald den Geschäftsbetrieb aufgenommen hat (BFH vom 5.2.1998 – BStBl 1999 II S. 836, vgl. auch BMF vom 20.12.1999 – BStBl I S. 1135).
- 250 (2) Bei einer atypisch stillen Gesellschaft ist abweichend von der Anspruchsberechtigung (Rz. 5) der Inhaber des Handelsgeschäfts antragsberechtigt.

##### **3. Antragsfrist**

- 251 (1) Das InvZulG 2007 sieht keine Antragsfrist vor. Die für Steuervergütungen geltenden Vorschriften der AO sind entsprechend anzuwenden. Damit kann der Antrag auf Investitionszulage nach dem InvZulG 2007 bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist gestellt werden. Diese beträgt grundsätzlich vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO). Sie beginnt mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Investitionen abgeschlossen worden sind. Wird Investitionszulage für Anzahlungen auf Anschaffungskosten, Teilerstellungskosten oder Teillieferungen beantragt, ist das Kalenderjahr maßgebend, in dem die Anzahlungen auf Anschaf-

fungskosten geleistet worden, Teilerstellungskosten entstanden oder die Teillieferungen erfolgt sind. Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem das Wirtschaftsjahr endet. Diese Grundsätze gelten auch in Fällen eines Feststellungsverfahrens nach § 7 InvZulG 2007 (vgl. Rz. 263). Wird ein wirksamer Antrag innerhalb der Festsetzungsfrist gestellt, läuft diese nicht ab, bevor über den Antrag unanfechtbar entschieden worden ist (§ 171 Abs. 3 AO).

- 252 (2) Für begünstigte Investitionen, die bereits vor Betriebseröffnung vorgenommen worden sind, ist der Antrag ebenfalls innerhalb der Festsetzungsfrist zu stellen. Maßgebend ist hierbei allein das Kalenderjahr, in dem die Investition abgeschlossen worden ist. Der Antrag kann rechtswirksam auch schon vor Ablauf des maßgebenden Wirtschafts- oder Kalenderjahrs gestellt werden (BFH vom 23.7.1976 – BStBl II S. 759); vgl. jedoch Rz. 266. Ist die Festsetzungsfrist abgelaufen, führt dies zum Verlust des Antragsrechts. Auch eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 110 AO ist nicht möglich, da § 110 AO für die Festsetzungsfrist nicht einschlägig ist (BFH vom 19.8.1999 – BStBl 2000 II S. 330).
- 253 (3) Der Antrag auf Investitionszulage nach dem InvZulG 2007 muss wirksam bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist bei dem für die Gewährung der Investitionszulage zuständigen Finanzamt (vgl. Rz. 261 und 262) eingereicht werden.

#### **4. Form und Inhalt des Antrags**

- 254 (1) Ein Antrag auf Investitionszulage ist nur wirksam, wenn er nach amtlichem Vordruck gestellt wird. Ein Antrag auf Investitionszulage ist grundsätzlich nicht nach amtlichem Vordruck gestellt und deshalb unwirksam, wenn ein für ein anderes Antragsjahr vorgesehener Vordruck verwendet wird (BFH vom 16.7.1997 – BStBl 1998 II S. 31, und vom 4.8.1999 – BStBl II S. 791).
- 255 (2) Bei der Verwendung nichtamtlicher Vordrucke sind die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 27. Dezember 1999 (BStBl I S. 1049) zur Verwendung von Steuererklärungsvordrucken auf Anträge auf Investitionszulage entsprechend anwendbar. Die Textziffern 1.2 und 3 des o. g. BMF-Schreibens sowie die Regelungen des BMF-Schreibens vom 5. Februar 2003 (BStBl I S. 160) über die elektronische Übermittlung von Steuererklärungsdaten gelten jedoch insoweit nicht. Der Antragsteller muss mit seiner Unterschrift bestätigen, dass er die im amtlichen Vordruck erwähnten Anzeigepflichten erfüllen wird und dass ihm mögliche strafrechtliche Folgen einer Verletzung der Anzeigepflichten bekannt sind.
- 256 (3) Ein Antrag auf Investitionszulage ist nur wirksam, wenn er vom Anspruchsberechtigten oder seinem gesetzlichen Vertreter unterschrieben worden ist. Ein nicht vom Geschäftsführer einer GmbH, sondern einem anderen Angestellten unterschriebener Antrag auf Investitionszulage ist deshalb unwirksam (BFH vom 15.10.1998 – BStBl 1999 II S. 237 und vom 16.5.2002 – BStBl II S. 668). Ebenfalls unwirksam ist ein nur durch Telefax übermittelter Antrag (BFH vom 17.12.1998 – BStBl 1999 II S. 313). *Anträge einer*

*Personengesellschaft auf Investitionszulage haben deren "besonders Beauftragte" zu unterschreiben. Als "besonders Beauftragter" einer GmbH & Co. KG kommt neben der Komplementär-GmbH - vertreten durch ihren Geschäftsführer als gesetzlichen Vertreter - auch ein Kommanditist in Betracht, dem die Wahrnehmung der steuerlichen Vertretung der KG wirksam übertragen wurde (BFH vom 30. Oktober 2008 - BStBl 2009 II S. 352).*

- 257 (4) In dem Antrag auf Investitionszulage müssen die Wirtschaftsgüter, für die eine Investitionszulage beansprucht wird, innerhalb der Festsetzungsfrist so genau bezeichnet werden, dass ihre Feststellung bei einer Nachprüfung möglich ist (BFH vom 29.9.1994 – BStBl 1995 II S. 73, vom 7.11.2000 – BStBl 2001 II S. 200 und vom 21.3.2002 – BStBl II S. 547). Das gilt auch für den Fall, dass eine Investitionszulage für Anzahlungen auf Anschaffungskosten, für Teilerstellungskosten oder Teillieferungen beantragt wird (BFH vom 30.3.1979 – BStBl II S. 450).
- 258 (5) In dem Antrag sind außerdem alle weiteren Anspruchsvoraussetzungen, insbesondere die Anschaffungskosten, Herstellungskosten, Anzahlungen auf Anschaffungskosten und Teilerstellungskosten der begünstigten Investitionen anzugeben, für die eine Investitionszulage beantragt wird.
- 259 (6) Ein Antrag auf Investitionszulage ist für das Jahr des Abschlusses der Investition auch dann zu stellen, wenn die Anschaffungskosten oder Herstellungskosten nicht über die Anzahlungen auf Anschaffungskosten oder Teilerstellungskosten hinausgehen, für die bereits eine Investitionszulage gewährt worden ist (BFH vom 26.6.2003 – BStBl II 2004, S. 22). Das gilt nicht für Investitionen, die nach dem 31. Dezember 2009 abgeschlossen werden, und Investitionszulage für vor dem 1. Januar 2010 erfolgte Teillieferungen oder entstandene Teilerstellungskosten gewährt worden ist.
- 260 (7) Die für die Wirksamkeit des Antrags erforderlichen Voraussetzungen sowie die Angaben zu den übrigen Anspruchsvoraussetzungen können nachgeholt, ergänzt oder berichtigt werden, solange die Festsetzungsfrist nicht abgelaufen ist und für das Wirtschafts- oder Kalenderjahr ein Investitionszulagenbescheid noch nicht erteilt ist oder nach den verfahrensrechtlichen Vorschriften noch geändert werden kann (BFH vom 19.10.1984 – BStBl 1985 II S. 63). Für Wirtschaftsgüter des maßgebenden Wirtschafts- oder Kalenderjahrs, die in dem Antrag nicht aufgeführt worden sind, kann unter diesen Voraussetzungen daher auch ein Antrag nachgeholt werden.

## **II. Gewährung und Festsetzung der Investitionszulage**

### **1. Zuständiges Finanzamt**

- 261 (1) Zuständiges Finanzamt für die Gewährung der Investitionszulage nach dem InvZulG 2007 ist
1. bei Steuerpflichtigen i. S. d. EStG und des KStG das für die Besteuerung nach dem Einkommen zuständige Finanzamt (§§ 19, 20 AO),

2. bei Personengesellschaften und bei Gemeinschaften mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung das für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte zuständige Finanzamt (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a AO).

Satz 1 Nr. 1 gilt auch bei Anspruchsberechtigten, deren Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbstständiger Arbeit nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b AO gesondert festzustellen sind und für die daher ein Feststellungsverfahren nach § 7 InvZulG 2007 durchzuführen ist. Satz 1 Nr. 2 gilt auch, wenn die Investitionszulage für Wirtschaftsgüter beantragt wird, die Sonderbetriebsvermögen sind (vgl. Rz. 6), oder wenn Anspruchsberechtigter eine atypisch stille Gesellschaft ist.

- 262 (2) Arbeitsgemeinschaften, bei denen keine gesonderten Feststellungen vorzunehmen sind (vgl. Rz. 7), ist die Investitionszulage von dem für die Umsatzbesteuerung der Gemeinschaft zuständigen Finanzamt (§ 21 AO) zu gewähren. Den für die Beteiligten zuständigen Finanzämtern ist die Gewährung der Investitionszulage mitzuteilen.

## **2. Gesondertes Feststellungsverfahren**

- 263 (1) Werden beim Anspruchsberechtigten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbstständiger Arbeit nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b AO gesondert festgestellt, sind die Bemessungsgrundlage und der Prozentsatz der Investitionszulage für Wirtschaftsgüter, die zum Anlagevermögen des betroffenen Betriebs gehören, von dem für die gesonderte Feststellung zuständigen Finanzamt ebenfalls gesondert festzustellen (§ 7 InvZulG 2007). Das Feststellungsverfahren ist von Amts wegen auf Grund des Antrags auf Investitionszulage durchzuführen. Hierzu hat das für die Besteuerung nach dem Einkommen zuständige Finanzamt den Antrag und die zum Nachweis beigefügten Unterlagen an das für die Feststellung zuständige Finanzamt unverzüglich weiterzuleiten. Unterliegt die Investitionszulage auf Grund von gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen Beschränkungen (vgl. Rzn. 196 bis 247), sind darüber auch Angaben in den Feststellungsbescheid aufzunehmen.

- 264 (2) Der Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für den Investitionszulagenbescheid. Der Anspruchsberechtigte kann Einwände gegen die festgestellte Bemessungsgrundlage und die Investitionszulagensätze daher nur im Einspruchsverfahren gegen den Feststellungsbescheid vorbringen (§ 351 Abs. 2 AO).

## **3. Investitionszulagenbescheid**

- 265 (1) Die für die Steuerfestsetzung geltenden Vorschriften der AO sind sinngemäß anzuwenden (§ 13 InvZulG 2007 i. V. m. § 155 Abs. 4 AO).

- 266 (2) Eine Investitionszulage darf nicht vor Ablauf des maßgeblichen Wirtschafts- oder Kalenderjahrs festgesetzt werden. Wirtschaftsgüter, die der Anspruchsberechtigte nicht genau bezeichnet hat oder für die der Anspruchsberechtigte das Vorliegen der weiteren für die Begünstigung erforderlichen Voraussetzungen nicht nachweist oder glaubhaft macht, sind bei der Bemessung der Investitionszulage nicht zu berücksichtigen.

267 (3) Sind bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage Anzahlungen auf Anschaffungskosten, Teilerstellungskosten oder Anschaffungskosten für gelieferte Teile berücksichtigt worden, ist die Investitionszulage insoweit nach § 165 AO vorläufig festzusetzen. In diesen Fällen ist zu überwachen, ob die Wirtschaftsgüter auch angeschafft oder fertig gestellt werden. Wird festgestellt, dass Anzahlungen auf Anschaffungskosten, Teilerstellungskosten oder Anschaffungskosten für gelieferte Teile ganz oder teilweise zu Unrecht berücksichtigt worden sind, z. B. weil die entsprechenden Wirtschaftsgüter nicht angeschafft oder fertig gestellt worden sind, ist der Investitionszulagenbescheid zu ändern oder aufzuheben (§ 165 Abs. 2 AO).

268 (4) Bei einer atypischen stillen Gesellschaft ist der Bescheid abweichend von der Anspruchsberechtigung (Rz. 5) dem Inhaber des Handelsgeschäfts bekannt zu geben (BFH vom 20.5.1988 – BStBl II S. 961). Der Anspruchsberechtigte ist im Bescheid anzugeben.

#### **4. Aufhebung und Änderung des Investitionszulagenbescheids**

269 (1) Die Rückforderung der Investitionszulage setzt die Aufhebung oder eine Änderung des Investitionszulagenbescheids, die zu einer Herabsetzung der festgesetzten Investitionszulage führt, voraus (BFH vom 16.1.1986 – BStBl II S. 467). Die für die Berichtigung, Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden geltenden Vorschriften der §§ 129 und 172 bis 177 AO sind entsprechend anzuwenden. Ein Investitionszulagenbescheid ist insbesondere aufzuheben oder zu ändern, wenn Wirtschaftsgüter die Zugehörigkeits-, Verbleibens-, Nutzungs- und Verwendungsvoraussetzungen nicht erfüllen. Ist der Bescheid in diesen Fällen bereits bestandskräftig, ist er nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i. V. m. Abs. 2 AO aufzuheben oder zu ändern. Werden die Zugehörigkeits-, Verbleibens-, Nutzungs- und Verwendungsvoraussetzungen in mehreren Jahren der Frist nicht eingehalten, beginnt die Festsetzungsfrist für die Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO am Ende eines jeden Kalenderjahrs, in dem das schädliche Ereignis eingetreten ist, jeweils neu zu laufen (BFH vom 25.9.1996 – BStBl 1997 II S. 269).

270 (2) Ein Investitionszulagenbescheid, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen worden ist, kann ohne Einschränkung aufgehoben oder geändert werden, solange der Vorbehalt wirksam ist (§ 164 AO) und soweit § 176 AO der Aufhebung oder Änderung nicht entgegensteht (BFH vom 21.3.2002 – BStBl II S. 547). Entsprechendes gilt, wenn ein Investitionszulagenbescheid als vorläufiger Bescheid erlassen worden ist, soweit und solange die Vorläufigkeit reicht (§ 165 AO).

271 (3) Der Anspruch auf Investitionszulage entsteht mit Ablauf des Wirtschafts- oder Kalenderjahrs, in dem die begünstigten Investitionen vorgenommen worden, die Anzahlungen geleistet, die Teilerstellungskosten entstanden oder die Teillieferungen erfolgt sind (vgl. BFH vom 20.9.1999 – BStBl 2000 II S. 208). Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Anspruch entstanden ist (§ 170 Abs. 1 AO). Die Festsetzungsfrist beträgt vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO). In Fällen des Subventionsbetrugs oder

Betrugs (vgl. Rz. 278 bis 280) gilt die verlängerte Frist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO von fünf oder zehn Jahren (BFH vom 28.8.1997 – BStBl II S. 827). Die Festsetzungsfrist läuft nicht ab, bevor über den Antrag unanfechtbar entschieden worden ist (§ 171 Abs. 3 AO). Die Frist für die Aufhebung oder Änderung der Festsetzung der Investitionszulage beginnt nicht vor Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Antrag gestellt wurde (§ 170 Abs. 3 AO; BFH vom 29.3.2001 – BStBl II S. 432).

### **III. Weitere Verfahrensvorschriften**

#### **1. Zulässigkeit von Billigkeitsmaßnahmen**

272 Eine entsprechende Anwendung des § 163 AO auf die Investitionszulage ist nicht zulässig (§ 13 InvZulG 2007). Das bedeutet, dass eine Investitionszulage aus Billigkeitsgründen nicht gewährt und nicht höher festgesetzt werden darf, als dies aus Rechtsgründen möglich ist (BFH vom 2.12.1977 – BStBl 1978 II S. 272). Dagegen sind die Vorschriften über Stundung und Erlass (§§ 222, 227 AO) auf die Investitionszulage entsprechend anwendbar. Hieraus folgt, dass im Einzelfall aus Billigkeitsgründen bei Ansprüchen auf Rückzahlung einer Investitionszulage Stundung gewährt oder auf die Rückzahlung ganz oder teilweise verzichtet werden kann. Wegen des Zuschusscharakters der Investitionszulage kommt jedoch ein Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen grundsätzlich nicht in Betracht (BFH vom 27.4.1978 – BStBl II S. 657 und vom 17.12.1997 – BStBl 1998 II S. 277). Aus Vereinfachungsgründen kann auf die Rückzahlung auch in der Weise verzichtet werden, dass von der Änderung eines Investitionszulagenbescheids zum Zwecke der Herabsetzung der Investitionszulage abgesehen wird (BFH vom 10.6.1975 – BStBl II S. 789).

## **2. Stundung fälliger Steuern im Hinblick auf später fällig werdende Investitionszulagenansprüche**

273 Eine Aufrechnung durch den Steuerpflichtigen mit noch nicht festgesetzter Investitionszulage gegen fällige Steuern kommt nicht in Betracht (§ 226 Abs. 3 AO). Dagegen können im Hinblick auf eine zu erwartende Investitionszulage fällige Steuern auf Antrag nach § 222 AO gestundet werden. Voraussetzung hierfür ist, dass ein fristgerecht gestellter Antrag auf Investitionszulage und alle für die Festsetzung der Investitionszulage erforderlichen Angaben und Unterlagen (vgl. Rz. 254 bis 260) vorliegen. In diesen Fällen soll gem. § 234 Abs. 2 AO auch auf die Festsetzung von Stundungszinsen verzichtet werden, soweit hierfür innerhalb des Stundungszeitraums keine Erstattungszinsen nach § 233a AO anfallen. Eine Stundung aus sachlichen Billigkeitsgründen vor Ablauf des nach Rz. 271 maßgebenden Wirtschaftsjahrs ist auch dann nicht möglich, wenn der Investitionszulagenantrag vor diesem Zeitpunkt gestellt worden ist.

## **3. Abtretung, Pfändung und Verpfändung von Ansprüchen auf Investitionszulage**

274 Ein Anspruch auf Investitionszulage kann nach Maßgabe des § 46 AO abgetreten, verpfändet und gepfändet werden. Die Abtretung wird jedoch nur wirksam, wenn sie nach Entstehung des Anspruchs auf Investitionszulage dem zuständigen Finanzamt angezeigt wird (§ 46 Abs. 2 AO). Ein Pfändungs- und Überweisungsbeschluss oder eine Pfändungs- und Einziehungsverfügung dürfen erst ab Entstehung des Anspruchs erlassen werden (§ 46 Abs. 6 Satz 1 AO). Zur Entstehung des Anspruchs auf Investitionszulage vgl. Rz. 271.

## **4. Zinsen und Säumniszuschläge**

275 (1) Für die Rückzahlung einer Investitionszulage ist in der Regel eine Frist von einem Monat nach Bekanntgabe des Aufhebungs- oder Änderungsbescheids zu bestimmen. Der Rückforderungsanspruch ist zu verzinsen (§ 11 InvZulG 2007). Der Zinslauf beginnt am Tag der Auszahlung der Investitionszulage, in den Fällen einer Verletzung der Zugehörigkeits-, Verbleibens-, Nutzungs- oder Verwendungsvoraussetzungen am Tag des Eintritts dieses Ereignisses. Der Zinslauf endet mit Ablauf des Fälligkeitstages. Wird vor dem Fälligkeitstag gezahlt, endet der Zinslauf mit dem Tag der Zahlung. Die Zinsen betragen für jeden vollen Monat 0,5 % des auf volle 50 Euro abgerundeten Rückzahlungsbetrags (§ 238 AO). Sie sind auf volle Euro-Beträge abgerundet festzusetzen; Beträge unter 10 Euro werden nicht festgesetzt (§ 239 Abs. 2 AO).

276 (2) Wird die Investitionszulage nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages zurückgezahlt, entstehen Säumniszuschläge (§ 240 AO). Bei Stundung des Rückzahlungsanspruchs werden Stundungszinsen nach § 234 AO erhoben; vgl. aber Rz. 273 Satz 4. Im Falle der Aussetzung der Vollziehung richtet sich die Zinspflicht nach § 237 AO. Wird aufgrund einer rechtskräftigen gerichtlichen Entscheidung eine Investitionszulage gewährt oder ein Aufhebungs- oder Änderungsbescheid zugunsten des Anspruchsberechtigten aufgehoben oder geändert, ist

die zu gewährende Investitionszulage oder der wieder auszahlende Betrag nach § 236 AO zu verzinsen.

## **5. Haftung**

277 Wer den Tatbestand des Subventionsbetrugs nach § 264 StGB oder des Betrugs nach § 263 StGB erfüllt, haftet im Rahmen des entsprechend anzuwendenden § 71 AO für die zu Unrecht gewährte Investitionszulage. Darüber hinaus erstreckt sich die Haftung auch auf Zinsen gem. § 235 AO (BFH vom 27.4.1999 – BStBl II S. 670).

## **6. Verfolgung von Straftaten**

278 (1) Die unrechtmäßige Erlangung von Investitionszulagen nach dem InvZulG 2007 kann den Straftatbestand des Subventionsbetrugs (§ 264 StGB) oder des Betrugs (§ 263 StGB) erfüllen. Für die Verfolgung einer solchen Straftat, die sich auf die Investitionszulage bezieht, sowie der Begünstigung einer Person, die eine solche Straftat begangen hat, gelten nach § 14 InvZulG die Vorschriften der AO über die Verfolgung von Steuerstraftaten (§ 385 ff. AO) entsprechend.

279 (2) Strafbarkeit nach §§ 263 und 264 StGB kann gegeben sein, wenn

- unrichtige oder unvollständige Angaben zur Erlangung der Investitionszulage gemacht werden,
- der Anspruchsberechtigte seiner Verpflichtung nicht nachkommt, dem Finanzamt unverzüglich anzuzeigen, wenn die Zugehörigkeits-, Verbleibens-, Nutzungs- oder Verwendungsvoraussetzungen verletzt werden, wenn sich bei Anzahlungen auf Anschaffungskosten, bei Teilherstellungskosten oder bei Teillieferungen der angenommene Investitionsabschluss mit Auswirkung auf die Investitionszulage ändert oder nicht eintritt oder wenn sich bei Wirtschaftsgütern die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nachträglich mindern (BFH vom 28.8.1997 – BStBl II S. 827).

280 (3) Für eine Straftat nach § 264 StGB gilt die Vorschrift des § 371 AO über die strafbefreiende Selbstanzeige nicht. Beim Straftatbestand des Subventionsbetrugs eröffnet § 264 Abs. 5 StGB unter bestimmten Voraussetzungen eine Strafbefreiung.

## **7. Mitteilungspflichten gem. § 31a AO**

281 (1) Wurden Investitionen durch Investitionszulage und darüber hinaus auch mit Mitteln der GRW-Förderung oder mit anderen öffentlichen Fördermitteln gefördert, ist gem. § 10 InvZulG i. V. m. § 31 a AO den jeweils zuständigen Stellen die Höhe der festgesetzten Investitionszulage zur Prüfung der Einhaltung der subventionserheblichen Tatsachen (z. B. Einhaltung der regionalen Förderhöchstsätze und des beihilfefreien Eigenanteils) mitzuteilen.

282 (2) Der Anspruchsberechtigte hat dafür im Investitionszulagantrag entsprechende Angaben zu machen, ob die Investitionen zu einem Investitionsvorhaben gehören, das auch mit Mitteln der GRW-Förderung oder mit anderen öffentlichen Fördermitteln gefördert worden ist.

- 283 (3) Für die Mitteilungsverpflichtung gem. § 31a AO genügt die Möglichkeit, dass die gewährte Beihilfe von der anderen Bewilligungsbehörde zurückgefordert werden kann. Die Entscheidung hierüber trifft die informierte Stelle.
- 284 (4) Die Mitteilung über die festgesetzte Investitionszulage erfolgt formlos durch Übersendung des Investitionszulagenbescheids unter Bezugnahme auf die von dieser Behörde genehmigte Förderung. Eine Information über das Ergebnis einer ggf. erfolgten Überprüfung durch die andere Behörde erfolgt grundsätzlich nicht.