

Teil 2
Investitionszulagengesetz 2010
Kommentierung und Handbuch

von
G. Brüggem und C. Geiert

§ 1

Anspruchsberechtigter, Fördergebiet

(1) Steuerpflichtige im Sinne des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes, die im Fördergebiet begünstigte Investitionen im Sinne des § 2 vornehmen, haben Anspruch auf eine Investitionszulage. Steuerpflichtige im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes haben keinen Anspruch, soweit sie nach § 5 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer befreit sind. Bei Personengesellschaften und Gemeinschaften tritt an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft oder die Gemeinschaft als Anspruchsberechtigte.

(2) Fördergebiet sind die Länder Berlin, Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen.

Zu § 1 Anspruchsberechtigter, Fördergebiet:

Das Investitionszulagengesetz 2010 (InvZulG 2010) führt im Bereich der betrieblichen Investitionen in Betrieben des verarbeitenden Gewerbes, der produktionsnahen Dienstleistungen und des Beherbergungsgewerbes die Ende 2009 auslaufende Förderung durch das InvZulG 2007 bis Ende 2013 fort. Aufgrund der allgemeinen Freistellungsverordnung der EU (AGFVO)¹ unterliegt das InvZulG 2010 nicht mehr der Anmeldepflicht nach Artikel 88 Absatz 3 EG-Vertrag, wenn es die in dieser Freistellungsverordnung genannten Voraussetzungen erfüllt. Nach dieser Freistellungsverordnung sind auch Investitionsbeihilfen in Betrieben unter bestimmten Voraussetzungen freigestellt, die 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 Unternehmen² erfüllen³ und die außerhalb der Regionalfördergebiete erfolgen. Somit können auch Investitionsvorhaben in dem Teil des Landes Berlin, das nicht mehr zum Fördergebiet im Sinne von Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe a und c EG-Vertrag nach der deutschen genehmigten Fördergebietskarte 2007-2013 gehört, weiterhin – wenn auch z. T. mit reduzierten Fördersätzen – gefördert werden.

Die im InvZulG 2010 verwendeten Begriffe, die dem Einkommensteuerrecht entnommen worden sind, sind nach den für die Einkommensbesteuerung maßgebenden Grundsätzen auszulegen, soweit sich nicht aus dem InvZulG 2010, seinem Zweck

¹ EU-VO 800/2008, ABl. EU Nr. L 214 v. 09.08.2008, S. 0003-0047.

² ABl. EU 2003 Nr. L 124, S. 36.

³ Zur Feststellung des KMU-Status vgl. die Kommentierung zu § 9.

und seiner Entstehungsgeschichte etwas anderes entnehmen lässt⁴. Dies folgt aus dem Spezialitätsgrundsatz, dass die speziellere Norm die generelle Norm verdrängt. Die Gewährung der Investitionszulage hängt aber nicht von der konkreten ertragssteuerlichen Behandlung ab. Beide Regelungsbereiche stehen verfahrensrechtlich selbstständig nebeneinander⁵. Soweit das InvZulG 2010 mit Vorschriften früherer Investitionszulagengesetze und anderer Fördergesetze übereinstimmt, sind höchstrichterliche Entscheidungen auch für das InvZulG 2007 anzuwenden⁶.

In § 1 Abs. 1 wird geregelt, wer berechtigt ist, eine Investitionszulage zu beanspruchen. Zudem wird in § 1 Abs. 2 festgelegt, in welchen Gebieten eine Förderung beansprucht werden kann.

Zu Absatz 1:

Absatz 1 entspricht § 1 Abs. 1 InvZulG 2007. **Unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige** im Sinne des Einkommensteuergesetzes (EStG) und des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) haben Anspruch auf Investitionszulage, unabhängig davon, ob sie zu einer Steuerzahlung herangezogen werden. § 1 EStG regelt die persönliche Steuerpflicht nach dem EStG⁷. Dabei wird zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht unterschieden. Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind unbeschränkt steuerpflichtig. Diese unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle steuerbaren Einkünfte des § 2 Abs. 1 EStG⁸. Demgegenüber erfasst die beschränkte Steuerpflicht grundsätzlich alle übrigen Personen, aber nur in Bezug auf deren inländischen Einkünfte i.S.d. § 49 EStG⁹. Für die Bejahung der Anspruchsberechtigung ist es unerheblich, ob eine unbeschränkte oder eine beschränkte Steuerpflicht besteht. Darüber hinaus ist auch unerheblich, ob der Investor einen Gewinn erzielt oder ob er zur Einkommensteuer veranlagt wird. Dies gilt umso mehr als gerade Sinn und Zweck der Investitionszulage

⁴ BFH-Urteil v. 18.05.1999 – III R 65/97 - BStBl. II S. 619 = BFHE 188, 490 = FR 1999, S. 916-918 = EStB 1999, 116 = Information StW 1999, S. 542-543 = HFR 1999, S. 820-821 = NZM 1999, S. 1018-1020 = BFH/NV BFH/R 1999, S. 1433-1435 = StRK InvZulG 1991, R. 18 = BuW 2001, S. 91-92 = D-spezial 2001, Nr. 36, 2-3.

⁵ BFH-Urteil v. 09.12.1999 – III R 74/97 - BStBl. II 2001, 311 = BFHE 191, 125 = BStBl. II 2001, 311 = DStRE 2000, 362-366 = FR 2000, 470-474 = Information StW 2000, 285-286 = DB 2000, 753-755 = HFR 2000, 515-517 = StRK EStG 1975 § 7 Abs. 1 Satz 2 R. 9 = D-spezial 2000, 4-5.

⁶ so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, S. 4.

⁷ vgl. Gesetzestext in Anhang 1.

⁸ Schmidt, Ludwig, EStG-Kommentar, 18. Aufl., München 1999, § 1 Rn. 2.

⁹ Schmidt, Ludwig, a.a.O., § 1 Rn. 3.

ist, dass Investoren gefördert werden, denen Sonderabschreibungen oder steuerfreie Rücklagen nicht ausreichend sind.¹⁰

Steuerpflichtig nach dem Körperschaftsteuergesetz sind die in § 1 KStG aufgeführten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Auch hier findet eine Unterscheidung zwischen unbeschränkt Steuerpflichtigen und beschränkt Steuerpflichtigen (vgl. § 2 KStG) statt. Jedoch gilt auch hier, dass es für die Anspruchsberechtigung nicht auf die Unterscheidung zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht ankommt, vielmehr sind beide gleichermaßen anspruchsberechtigt. Alle nach § 5 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer befreiten Steuerpflichtigen haben dagegen keinen Anspruch auf Investitionszulage¹¹.

Wer das bürgerlich-rechtliche oder das wirtschaftliche **Eigentum an einem Wirtschaftsgut** inne hat, ist berechtigt, die Investitionszulage zu beantragen. Kommt es jedoch zu einem Auseinanderfallen von wirtschaftlichem und zivilrechtlichem Eigentum, so ist das wirtschaftliche Eigentum für die Geltendmachung der Investitionszulage maßgeblich¹². Dies ergibt sich aus § 39 Abgabenordnung, wonach derjenige Eigentümer ist, der die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut derart ausübt, dass er den Eigentümer regelmäßig für die Zeit der gewöhnlichen Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann.¹³

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 unterliegen¹⁴. Von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sind nur anspruchsberechtigt, soweit sie einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten¹⁵. **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 Be-

¹⁰ Selder, in: Blümich, EStG-Kommentar, Bd. 5, § 1 InvZulG Rn. 1.

¹¹ BT-Drs. 16/10291, S. 15.

¹² Kaligin, Thomas, a.a.O., § 1 Rn. 8 m.w.N..

¹³ Selder, in: Blümich, a.a.O., § 1 InvZulG Rn. 28.

¹⁴ BFH v. 14.08.1997 – III R 55/95 - BStBl. II 1998, 355 = BFHE 185, 86 = IStR 1998, 182 = DStRE 1998, 175-177 = BB 1998, 575-576 = BFH/NV BFH/R 1998, 673-674 = HFR 1998, 387 = FR 1998, 492-493 = StRK InvZulG 1982 § 4 Rn. 5 = D-spezial 1998, Nr. 32, 2 = BuW 1999, 412-413.

¹⁵ BFH v. 08.07.1994 – III R 13/93 - BStBl. II 1994, 869 = BFHE 175, 178 = BB 1994, 2064-2065 = DB 1994, 2117-2119 = HFR 1994, 728-729 = StRK DDR-StRecht 1990 InvZV Rn. 2 weitere Fundstellen.

griffs eines Betriebs gewerblicher Art wird auf R 6 KStR 2004¹⁶ hingewiesen. Zu den anspruchsberechtigten **Personengesellschaften** gehören auch Innengesellschaften, die Mitunternehmerschaften sind, z.B. atypisch stille Gesellschaften. Bei einer atypisch stillen Gesellschaft ist abweichend von der Anspruchsberechtigung der Inhaber des Handelsgeschäfts antragsberechtigt. Bei Wirtschaftsgütern, die zum **Sonderbetriebsvermögen** eines Gesellschafters oder mehrerer Gesellschafter gehören, ist die Personengesellschaft anspruchsberechtigt¹⁷. Bei einer **mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung** zwischen Schwesterpersonengesellschaften ist die Besitzpersonengesellschaft für die an die Betriebspersonengesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter anspruchsberechtigt¹⁸. **Arbeitsgemeinschaften** sind bei der Investitionszulage auch dann selbstständig anspruchsberechtigt, wenn bei ihnen eine gesonderte Feststellung der einkommensteuerpflichtigen oder Körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte nicht vorzunehmen ist (§ 180 Abs. 4 AO und § 2a Gewerbesteuergesetz (GewStG)). 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 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 beansprucht¹⁹. **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 werden²⁰.

In den Fällen der Universalsukzession, 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

¹⁶ Richtlinie für Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

¹⁷ BFH vom 07.12.2000 – III R 35/98 - BStBl. II 2001, 316 = BFHE 194, 294 = BB 2001, 715-718 = GmbHR 2001, 358-362 = DB 2001, 842-844 = BFH/NV 2001, 719-722 = FR 2001, 488-492 = StRK InvZulG 1993 Rn. 22 = HFR 2001, 598-600 = DStRE 2001, 590-594 = BuW 2001, 588-591 = D-spezial 2001, Nr. 38, 8 = NZG 2001, 1055-1056 = BuW 2002, 278-279.

¹⁸ vgl. BMF v. 28.04.1998 – BStBl. I. 583, Tz. 2 f..

¹⁹ so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 8.

²⁰ BMF-Schreiben a.a.O. Rn. 9.

Abs. 3 EStG) oder nach § 20 oder § 24 Umwandlungssteuergesetz (UmwSt) 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 gemeinen 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 werden²¹.

Die Investitionszulage gehört nicht zu den Einkünften i.S.d. Einkommensteuergesetzes. Sie mindert nicht die steuerlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten (vgl. § 13 EStG). 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 entgegen²².

Zu Absatz 2:

Nach Absatz 2 gehören alle ostdeutschen Länder und das gesamte Land Berlin zum **Fördergebiet**. Für die in der Anlage 1 zum Gesetz aufgeführten Teile des Landes Berlin gelten allerdings Sonderbedingungen. Investitionsvorhaben in diesem Teil von Berlin sind nur eingegrenzt förderfähig, Investitionsvorhaben großer Unternehmen sind hier nicht förderfähig²³. Während § 1 Abs. 2 InvZulG 2005 noch regelte, dass es auf den Gebietsstand vom 3. Oktober 1990 ankomme, enthält das Gesetz 2010 keine solche Maßgabe mehr. Käme es also zu Gebietsverlagerungen zwischen ostdeutschen und westdeutschen Ländern, würde dies zum Verlust der Förderfähigkeit führen²⁴.

²¹ so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 11.

²² BMF –Schreiben a.a.O..

²³ BT-Drs. 16/10291, S. 15.

²⁴ vgl. BT-Drs. 12/5016, S. 104; vgl. auch *Selder*, in: Blümich, § 1 InvZulG Rn. 35.