

**Teil 2**  
**Investitionszulagengesetz 2010**  
Kommentierung und Handbuch

*von*  
*G. Brüggem und C. Geiert*

## § 2 Begünstigte Investitionen

**(1) Begünstigte Investitionen sind die Anschaffung und die Herstellung von neu-  
en abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die zu ei-  
nem Erstinvestitionsvorhaben im Sinne des Absatzes 3 gehören und die mindes-  
tens fünf Jahre nach Beendigung des Erstinvestitionsvorhabens (Bindungszeit-  
raum)**

- a) zum Anlagevermögen eines Betriebs oder einer Betriebsstätte eines begünstig-  
ten Betriebs im Sinne des § 3 Abs. 1 des Anspruchsberechtigten im Förderge-  
biet gehören,**
- b) in einer Betriebsstätte eines begünstigten Betriebs im Sinne des § 3 Abs. 1 des  
Anspruchsberechtigten im Fördergebiet verbleiben,**
- c) in jedem Jahr zu nicht mehr als 10 Prozent privat genutzt werden.**

**Nicht begünstigt sind Luftfahrzeuge, Personenkraftwagen und geringwertige  
Wirtschaftsgüter im Sinne des § 6 Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes mit  
der Maßgabe, dass an die Stelle des Wertes von 150 Euro ein Wert von 410 Euro  
tritt. Der Bindungszeitraum verringert sich auf drei Jahre, wenn die beweglichen  
Wirtschaftsgüter in einem begünstigten Betrieb verbleiben, der zusätzlich die Be-  
griffsdefinition für kleine und mittlere Unternehmen im Sinne der Empfehlung  
der Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunterneh-  
men sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (ABl. EU Nr. L 124 S. 36) im  
Zeitpunkt des Beginns des Erstinvestitionsvorhabens erfüllt. Für den Anspruch  
auf Investitionszulage ist es unschädlich, wenn das begünstigte**

- a) in das Anlagevermögen eines begünstigten Betriebs im Sinne des § 3 Abs. 1  
eines mit dem Anspruchsberechtigten verbundenen Unternehmens im Förder-  
gebiet übergeht oder**
- b) in einem begünstigten Betrieb im Sinne des § 3 Abs. 1 eines mit dem An-  
spruchsberechtigten verbundenen Unternehmen im Fördergebiet verbleibt  
und**

**innerhalb des Bindungszeitraums dem geförderten Erstinvestitionsvorhaben ein-  
deutig zugeordnet bleibt.**

**Ersetzt der Anspruchsberechtigte ein begünstigtes bewegliches Wirtschaftsgut  
wegen rascher technischer Veränderungen vor Ablauf des jeweils maßgebenden**

.../3

Bindungszeitraums durch ein neues abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut, ist Satz 1 Nr. 2 mit der Maßgabe anzuwenden, dass für die verbleibende Zeit des jeweils maßgebenden Bindungszeitraums das Ersatzwirtschaftsgut an die Stelle des begünstigten beweglichen Wirtschaftsguts tritt. Für die Einhaltung der Bindungsvoraussetzungen im Sinne des Satzes 1 Nr. 2 ist es unschädlich, wenn ein begünstigtes Wirtschaftsgut nach Ablauf seiner betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer und vor Ablauf des Bindungszeitraums aus dem Anlagevermögen ausscheidet. Als Privatnutzung im Sinne des Satzes 1 Nr. 2 Buchstabe c gilt auch die Verwendung von Wirtschaftsgütern, die zu einer verdeckten Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes führt.

(2) Begünstigte Investitionen sind auch die Anschaffung neuer Gebäude, Eigentumswohnungen, im Teileigentum stehender Räume und anderer Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind (Gebäude), bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung sowie die Herstellung neuer Gebäude, soweit die Gebäude zu einem Erstinvestitionsvorhaben im Sinne des Absatzes 3 gehören und mindestens fünf Jahre nach dem Abschluss des Investitionsvorhabens in einem begünstigten Betrieb im Sinne des § 3 Abs. 1 verwendet werden. Im Fall der Anschaffung kann Satz 1 nur angewendet werden, wenn kein anderer Anspruchsberechtigter für das Gebäude Investitionszulage in Anspruch nimmt. Absatz 1 Satz 3 und 4 gilt entsprechend.

(3) Erstinvestitionsvorhaben sind die

1. Errichtung einer neuen Betriebsstätte,
2. Erweiterung einer bestehenden Betriebsstätte,
3. Diversifizierung der Produktion einer Betriebsstätte in neue, zusätzliche Produkte,
4. grundlegende Änderung des Gesamtproduktionsverfahrens einer bestehenden Betriebsstätte oder
5. Übernahme eines Betriebs, der geschlossen worden ist oder geschlossen worden wäre, wenn der Betrieb nicht übernommen worden wäre und wenn die Übernahme durch einen unabhängigen Investor erfolgt.

*Zu § 2 Begünstigte Investitionen:*

*Zu Absatz 1:*

Absatz 1 regelt die Voraussetzungen für die Begünstigung neuer beweglicher Wirtschaftsgüter des betrieblichen Anlagevermögens. Die Begünstigung ist ausschließlich

.../4

auf Investitionen beschränkt, die zu einem **Erstinvestitionsvorhaben** im Sinne des Absatzes 3 gehören. Das zu begünstigende bewegliche Wirtschaftsgut muss für den gesamten **Bindungszeitraum** zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte eines Betriebs im Sinne des § 2 Abs. 1 des Anspruchsberechtigten gehören und zusätzlich den gesamten Bindungszeitraum in einer Betriebsstätte des Anspruchsberechtigten im Fördergebiet verbleiben. Anspruchsberechtigt sind daher nur solche Steuerpflichtigen, die selbst einen **Betrieb des verarbeitenden Gewerbes**, einen **Betrieb der produktionsnahen Dienstleistungen** oder einen **Betrieb des Beherbergungsgewerbes** unterhalten. Damit wird einer Forderung der Europäischen Kommission Rechnung getragen, wonach zum einen die geförderten Investitionen am Ort der Investition verbleiben müssen und zum anderen nur solche Steuerpflichtigen gefördert werden dürfen, die das geförderte Wirtschaftsgut selbst verwenden.

Um einen tatsächlich nachhaltigen Beitrag der Investition zur Regionalentwicklung sowie zur Schaffung und zum Erhalt der Arbeitsplätze zu leisten, ist die Gewährung der Investitionszulage von der Voraussetzung abhängig, dass die geförderten Wirtschaftsgüter während einer **Mindestdauer** von fünf Jahren nach Abschluss des Investitionsvorhabens aufrechterhalten werden. Der Bindungszeitraum beginnt nach Beendigung des Erstinvestitionsvorhabens, also mit Abschluss der letzten zum Erstinvestitionsvorhaben gehörenden Einzelinvestition. Für KMU gilt eine **KMU-Sonderregelung für die Mindestfrist**: Wird das Erstinvestitionsvorhaben von einem Betrieb durchgeführt, der die Begriffsdefinition für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) im Sinne der Empfehlung der Europäischen Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen<sup>1</sup> erfüllt, vermindert sich die Fünfjahresfrist für die Aufrechterhaltung der Investition auf drei Jahre. Zur Feststellung des **KMU-Status** wird auf die Kommentierung zu § 9 verwiesen. Es reicht aus, wenn der Betrieb zu Beginn des Investitionsvorhabens als KMU beurteilt wird; die Einstufung gilt dann für den gesamten Zeitraum der Durchführung des Investitionsvorhabens und den Bindungszeitraum. Die engen Zugehörigkeits- und Verbleibensvoraussetzungen stehen aber dem Ersatz solcher geförderter Wirtschaftsgüter nicht entgegen, die während der betreffenden Fünf- oder Dreijahresfrist wegen rascher technischer Veränderungen veralten. Dem Anspruchsberechtigten wird daher in Satz 5 die Möglichkeit eingeräumt, ein gefördertes bewegliches Wirtschaftsgut vor Ablauf des maßgebenden Bindungszeitraums durch ein neues Wirtschaftsgut zu ersetzen und damit die beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens auf dem erforderlichen neuesten technischen Stand zu

---

<sup>1</sup> ABl. EU 2003 Nr. L 124, S. 36.

halten, ohne die Investitionszulage für vorzeitig ausgeschiedene bewegliche Wirtschaftsgüter zurückzahlen zu müssen. Das **Ersatzwirtschaftsgut** muss in der verbleibenden Zeit des Fünf- oder 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 nicht in Betracht. Auch sollen Unternehmen, die miteinander verbunden sind oder die in einen Konzernabschluss einbezogen werden, durch die engen Bindungsvoraussetzungen nicht die wirtschaftlich notwendige Flexibilität genommen werden. Daher ist es für die Einhaltung der Bindungsvoraussetzungen unschädlich, wenn geförderte Wirtschaftsgüter eines Erstinvestitionsvorhabens innerhalb des Bindungszeitraums an ein mit dem Anspruchsberechtigten verbundenes Unternehmen, das sich am gleichen Standort befindet und ebenfalls zu den begünstigten Wirtschaftszweigen gehört, veräußert oder zur Nutzung überlassen werden. Die räumliche Nähe ist erforderlich, weil die geförderten Wirtschaftsgüter auch nach der Veräußerung oder Nutzungsüberlassung dem geförderten Erstinvestitionsvorhaben zugeordnet bleiben müssen. Langfristige Nutzungsüberlassungen oder Veräußerungen von geförderten Wirtschaftsgütern innerhalb des Bindungszeitraums sind daher nur noch zwischen verbundenen Unternehmen möglich. Allerdings liegt eine unschädliche **Veräußerung** oder **Nutzungsüberlassung** auch zwischen **verbundenen Unternehmen**<sup>2</sup> nur dann vor, wenn dies innerhalb des Bindungszeitraums erfolgt; da dieser erst mit Abschluss des Erstinvestitionsvorhabens beginnt, ist eine Übertragung vor Abschluss des Erstinvestitionsvorhabens unmittelbar nach Anschaffung oder Herstellung des einzelnen Wirtschaftsguts nicht möglich. Auch **Wirtschaftsgüter mit kürzerer betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer** können ohne Verletzung der Bindungsvoraussetzungen aus dem Unternehmen des Anspruchsberechtigten ausscheiden, wenn dies nach Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer geschieht. Dies gilt auch dann, wenn der Bindungszeitraum für das Erstinvestitionsvorhaben noch nicht begonnen hat. Wirtschaftsgüter, die zu mehr als 10 Prozent privat genutzt werden, sind nicht förderbar. Als **Privatnutzung** gilt bei Körperschaften auch eine Verwendung von Wirtschaftsgütern, die zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führt.

**Begünstigung beweglicher Wirtschaftsgüter** i.S.d. § 2 Abs. 1 sind:

- die Anschaffung oder Herstellung,

---

<sup>2</sup> zum Begriff der verbundenen Unternehmen vgl. die Kommentierung zu § 9.

- abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens,
- die neu sind,
- die zu einem Erstinvestitionsvorhaben<sup>3</sup> gehören,
- die keine geringwertigen Wirtschaftsgüter sind,
- die keine Personenkraftwagen und keine Luftfahrzeuge sind,
- die mindestens fünf Jahre bestimmte Zugehörigkeits-, Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzungen erfüllen,
- die innerhalb bestimmter Investitionszeiträume angeschafft, hergestellt, bestellt, herzustellen begonnen oder geliefert werden.

**Anlagevermögen** haben nur Steuerpflichtige, die Gewinneinkünfte erzielen (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG). Das Betriebsvermögen bildet die Grundlage für die Gewinnermittlung bei den Einkunftsarten nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3, Abs. 2 Nr. 1 EStG. Hingegen kennen die sog. Überschusseinkünfte (vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 EStG) kein „Einkünftevermögen“. Sämtliche dafür eingesetzten Wirtschaftsgüter sind Privatvermögen<sup>4</sup>. Einkommensteuerrechtlich kann ein Wirtschaftsgut nur dann zum Anlagevermögen gehören, wenn es dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen zuzuordnen ist und damit kein Privatvermögen darstellt<sup>5</sup>. Die Anspruchsberechtigung ist im Übrigen unabhängig davon, welche Gewinnermittlungsart der Steuerpflichtige wählt<sup>6</sup>. 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

---

<sup>3</sup> zu den Arten der Erstinvestitionen vgl. die Kommentierung zu Abs. 3.

<sup>4</sup> BFH-Urteil v. 18.05.1999 - III R 65/97 – BStBl. II 1999, 619 = BFHE 188, 490 = FR 1999, 916-918 = EStB 1999, 116 = Information StW 1999, 542-543 = HFR 1999, 820-821 = NZM 1999, 1018-1020 = BFH/NV BFH/R 1999, 1433-1435 = StRK InvZulG 1991, Rn. 18 = BuW 2001, 91-92 = D-spezial 2001, Nr. 36, 2-3. unter Berufung auf *Heinicke*, in: Schmidt, Einkommensteuergesetz, 17. Aufl., § 4 Rz. 100.

<sup>5</sup> BFH-Urteil v. 28.09.1990 - III R 51/89 - BFHE 162, 181 = BStBl. II 1991, 27 unter Ziff. 1 der Gründe, m.w.N. = BFHE 162, 181 = DB 1991, 79 = StRK EStG 1975 § 12 Nr.1 Rn.59 = Information StW 1991, 95 = HFR 1991, 163.

<sup>6</sup> vgl. zum Ganzen auch das Urteil des FG Mecklenburg-Vorpommern v. 16.08.1995 - II 171/93 - EFG 1996, S. 485-487; *Söffing*, in: Lademann, Einkommensteuergesetz und Nebengesetze, § 1 InvZulG 1993 Rz. 2, 3 und 38; derselbe, Finanz-Rundschau-FR 1991, 509.

nach § 2 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 2010<sup>7</sup>. 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<sup>8</sup> haben, soweit diese steuerpflichtig sind<sup>9</sup>. 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 2010 ist daher, dass die beweglichen Wirtschaftsgüter dem Anlagevermögen dieses Geschäftsbetriebs zuzurechnen sind<sup>10</sup>. Zum Anlagevermögen gehören im Unterschied zum Umlaufvermögen nur solche Wirtschaftsgüter, die dazu bestimmt sind, einem Betrieb dauernd zu dienen (§ 247 Abs. 2 HGB)<sup>11</sup>. Zum Umlaufvermögen gehören demgegenüber diejenigen Wirtschaftsgüter, deren Zweck im Verbrauch liegt, sei es im Betrieb, sei es im Wege einer Weiterveräußerung<sup>12</sup>. Ist die Zweckbestimmung eines Wirtschaftsguts nicht eindeutig feststellbar, kann die Bilanzierung ein Anhaltspunkt für die Zuordnung zum Anlagevermögen sein<sup>13</sup>.

Die jeweilige **Zweckbestimmung** hängt zwar subjektiv von einem entsprechenden Willen des Steuerpflichtigen ab, muss jedoch als interne Tatsache anhand objektiver Merkmale, wie z.B. der Art des Wirtschaftsguts, der Art und Dauer der Verwendung, der Art des Unternehmens oder u.U. auch der Art der Bilanzierung nachvollziehbar sein<sup>14</sup>. In einem Urteil des BFH<sup>15</sup> hat dieser ausgeführt, dass die zum Zwecke

---

<sup>7</sup> BFH-Urteil v. 18.05.1999 – III R 65/97 - BStBl. II 1999, 619 = BFHE 188, 490 = FR 1999, 916-918 = EStB 1999, 116 = Information StW 1999, S. 542-543 = HFR 1999, 820-821 = NZM 1999, 1018-1020 = BFH/NV BFH/R 1999, 1433-1435 = StRK InvZulG 1991, Rn. 18 = BuW 2001, 91-92 = D-spezial 2001, Nr. 36, 2-3.

<sup>8</sup> § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG, R 6 KStR 2004.

<sup>9</sup> so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 27.

<sup>10</sup> BMF-Schreiben a.a.O. Rn. 28.

<sup>11</sup> vgl. im Einzelnen auch BFH v. 07.11.2000 – III R 7/97 - BStBl. II 2001, 200 = BFHE 193, 219 = BFH/NV 2001, 558-561 = FR 2001, 369-373 = DStRE 2001, 414-417 = BuW 2001, 323-325 = StRK InvZulG 1991 Rn. 35 = VersorgW 2001, 138-141 = HFR 2001, 594-596 = D-spezial 2001, Nr. 38, 7-8 = BB 2001, 1885-1888 = StEW 2001, 99-101 = BuW 2002, 296-297.

<sup>12</sup> vgl. u.a. BFH-Urteil v. 26.02.1987 - IV R 61/84 - BFH/NV 1988, 24, 25 f..

<sup>13</sup> Abs. 1 Satz 3 R 6.1 EStR 2005 – Anlagen und Umlaufvermögen.

<sup>14</sup> BFH-Urteil v. 05.02.1987 - IV R 105/84 - BFH/NV 1998, 1372, BFHE 149, 255, BStBl. II 1987, 448, unter Abschn. II. Nr. 3. b der Entscheidungsgründe = DStZ/E 1987, 175-175 = DStR 1987, 395-396 = EWiR

.../8



des nachfolgenden Verkaufs hergestellten Gegenstände grundsätzlich zum Umlaufvermögen gehörten. Werde jedoch bei der Herstellung **typengenormter Produkte** in Serie seitens des Steuerpflichtigen ein Produkt nicht verkauft, sondern im Wege des Leasings vermietet, so liege jedenfalls dann, wenn diese Absatzform die Ausnahme und nicht die Regel sei, eine **Umwidmung in der Zweckbestimmung** des Produkts vor, und zwar zu dem Zeitpunkt, in dem der umgewidmete Gegenstand:

- durch Nummerierung, Aussonderung oder in ähnlicher Weise
- individualisiert werde und sich
- in jenem Streitfall die geänderte Zweckbestimmung durch Abschluss eines Leasingvertrages konkretisiert habe<sup>16</sup>.

Ein vermieteter Gegenstand scheidet im Zeitpunkt der Vermietung wegen Wegfalls der ursprünglich gegebenen Verkaufsabsicht aus dem Umlaufvermögen aus und ist vom Steuerpflichtigen zum maßgeblichen Bilanzstichtag als Teil seines Anlagevermögens auszuweisen. Bei einer gemischten Tätigkeit des Steuerpflichtigen gelten notwendigerweise strengere Anforderungen. Ist Gegenstand eines Betriebs sowohl der Handel als auch das Vermieten gleichartiger Wirtschaftsgüter, so sind die zur Nutzung durch Vermietung bestimmten Wirtschaftsgüter von den Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens äußerlich erkennbar zu trennen<sup>17</sup>. Ein für das Umlaufvermögen angeschafftes Wirtschaftsgut kann aber vom Zeitpunkt der Anschaffung an nur dann dem Anlagevermögen zugeordnet werden, wenn es noch vor Ablauf des Wirtschaftsjahrs eindeutig in das Anlagevermögen überführt wird<sup>18</sup>. Ein erst nach Ablauf

---

1987, 699-700 = HFR 1987, 357-358 = Information StW 1987, 279-280 = DB 1987, 1125-1126 = BB 1987, 953-955.

<sup>15</sup> BFH-Urteil v. 05.02.1987 - IV R 105/84 - BFH/NV 1998, 1372, BFHE 149, 255, BStBl. II 1987, 448, unter Abschn. II. Nr. 3. b der Entscheidungsgründe = DStZ/E 1987, 175-175 = DStR 1987, 395-396 = BFHE 149, 255 = EWiR 1987, 699-700 = HFR 1987, 357-358 = Information StW 1987, 279-280 = DB 1987, 1125-1126 = BB 1987, 953-955.

<sup>16</sup> vgl. ferner Urteil des BFH v. 03.09.1959 - IV 119/58 U - BFHE 69, 431, BStBl. III 1959, 423 = BB 1959, 1053 = BFH-N Kurzausgabe Nr. 787 = DB 1959, 1185 = DStZ 1959, 364 = FR 1960, 131 = StRK EinkStG § 4 Rn. 278; ebenfalls Urteil des FG Berlin v. 07.09.1988 - II 74/85 - EFG 1989, S. 270 = WPg 1989, 426.

<sup>17</sup> BFH v. 07.11.2000 - III R 19/98 - BStBl. 2001 II, 256 unter Berufung auf *Zitzmann*, Zulagen für Investitionen in den neuen Bundesländern, 5. Aufl., Rz. 75 = BFHE 193, 229 = BB 2001, 558-559 = FR 2001, 438-404 = DStRE 2001, 412-414 = BFH/NV 2001, 717-719 = StRK InvZulG 1991 Rn. 36 = DB 2001, 1071-1072 = HFR 2001, 596-597 = KFR F 13 InvZulG § 2, 1/01, 267 (H 7/2001) = BuW 2001, 629-631 = D-spezial 2001, Nr. 38, 6-7 = BuW 2002, 296.

<sup>18</sup> vgl. BFH-Urteil v. 11.12.1970 - VI R 262/68 - BFHE 101, 195 = BStBl. II 1971, 198 zu § 19 Abs. 1 des Berlinhilfegesetzes --BHG-- 1964; zustimmend BMF in BStBl I 1991, 768 Tz. 14, sowie *Zitzmann*, a.a.O.,

.../9



des Kalenderjahrs in der Buchführung festgehaltener Übergang von Gegenständen in das Anlagevermögen reicht nicht aus, um die in dem vorgeblichen Übergangsjahr erforderlich gewesene Maßnahme der Überführung in das Anlagevermögen zu ersetzen<sup>19</sup>. Die durch die – gegenteilig – laufende Buchführung geschaffene Vermutung für das Vorliegen von Umlaufvermögen kann durch eine erst nach Ablauf des betreffenden Kalenderjahrs erfolgende abweichende Bilanzierung allein nicht widerlegt werden. Nach § 238 Abs. 1 Satz 1 Handelsgesetzbuch (HGB) ist zudem gemäß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung die fortlaufende, unverzügliche Verbuchung aller Geschäftsvorfälle, längstens innerhalb eines Monats, geboten<sup>20</sup>.

Für Wirtschaftsgüter, die vor **Betriebseröffnung** angeschafft oder hergestellt wurden, 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<sup>21</sup>. Davon ist regelmäßig auszugehen, wenn zwischen der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter und der Eröffnung des Betriebs nicht mehr als 12 Monate liegen<sup>22</sup>. Zum Anlagevermögen des Investors können nur solche Wirtschaftsgüter gehören, die ihm aufgrund zivilrechtlichen oder zumindest wirtschaftlichen Eigentums zuzurechnen sind<sup>23</sup>.

Für **abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter gilt**: Der Begriff des beweglichen Wirtschaftsguts wird im InvZulG 1993 – wie auch in anderen Fördergesetzen – nicht eigenständig erläutert. Vielmehr wird er in Anlehnung an das Einkommensteuerrecht bestimmt. Das EStG wiederum grenzt bewegliche von den unbeweglichen Wirt-

---

Rz. 75 a.E. = BB 1971, 389 = BFH-N Nr. 9 zu § 19 Abs. 1 BHG 1964 = DB 1971, 755 = DStR 1971, 87 Nr. 190 = DStZ 1971, 200 = HFR 1971, 189 = StRK BHG 1964 § 19 Rn. 27.

<sup>19</sup> BFH-Urteil v. 11.12.1970 - VI R 262/68 - BFHE 101, 195 – BStBl. II 1971, 198 = BB 1971, 389 = BFH-N Nr. 9 zu § 19 Abs. 1 BHG 1964 = DB 1971, 755 = DStR 1971, 87 Nr. 190 = DStZ 1971, 200 = HFR 1971, 189 = StRK BHG 1964 § 19 Rn. 27.

<sup>20</sup> vgl. § 239 Abs. 2 HGB, § 146 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung --AO 1977--; dazu BFH-Urteil v. 25.03.1992, Az.: I R 69/91, BFHE 168, 527, BStBl. II 1992, 1010 = BB 1992, 1964-1966 = DB 1992, 2170-2171 = StRK EStG 1975 § 5 Rückst Rn. 50 = HFR 1993, 28 = WPg 1993, 68.

<sup>21</sup> BFH-Urteil v. 07.11.2000 – III R 19/98 - BStBl. II 2001, 256 = BFHE 193, 229 = BB 2001, 558-559 = FR 2001, 438-404 = DStRE 2001, 412-414 = BFH/NV 2001, 717-719 = StRK InvZulG 1991 Rn. 36 = DB 2001, 1071-1072 = HFR 2001, 596-597 = KFR F 13 InvZulG § 2, 1/01, 267 (H 7/2001) = BuW 2001, 629-631 = D-spezial 2001, Nr. 38, 6-7 = BuW 2002, 296.

<sup>22</sup> so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 30.

<sup>23</sup> BFH v. 20.11.2003 – III R 4/02 - BStBl. II 2004, 305 = BFHE 203, 564 = BFH/NV 2004, 292-293 = BB 2004, 200-202 = DStRE 2004, 232-234 = BFHReport 2004, 102-104 = HFR 2004, 245-247 = BFH-PR 2004, 118-120 = FR 2004, 367-368 = D-spezial 2004, Nr. 14/15, 6-7 = DWW 2004, 94-95 = KFR F 13 InvZulG § 2, 1/04, S 159 (H 4/200) = StRK AO 1977 § 39 R. 72 = WPg 2004, 207-209 = CuR 2004, 49-51.

schaftsgütern unter Rückgriff auf die Regelungen des bürgerlichen Rechts in den §§ 93 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) über wesentliche Gebäudebestandteile einerseits und Scheinbestandteile andererseits in erster Linie anhand des Bewertungsrechts ab<sup>24</sup>. Nach der Regelung des § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 des Bewertungsgesetzes (BewG), die auch im Investitionszulagenrecht gilt, sind Betriebsvorrichtungen Maschinen und sonstige Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören. Aus dem Erfordernis des „Zugehörens zu einer Betriebsanlage“ folgert die Rechtsprechung, dass der Begriff der **Betriebsvorrichtung**<sup>25</sup> Gegenstände voraussetzt, durch die das Gewerbe unmittelbar betrieben wird. Zwischen der Betriebsvorrichtung und dem Betriebsablauf muss ein ähnlich enger Zusammenhang bestehen, wie er üblicherweise bei Maschinen gegeben ist. Hingegen reicht es nicht aus, wenn eine Anlage für einen Betrieb lediglich nützlich oder notwendig oder auch gewerbepolizeilich oder bauordnungsrechtlich vorgeschrieben ist. Entscheidend ist, ob die Gegenstände von ihrer Funktion her unmittelbar zur Ausübung des Gewerbes genutzt werden<sup>26</sup>. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es für die zulagenrechtliche Einordnung einer Anlage als Betriebsvorrichtung, wenn diese dem Betrieb des Gewerbes als Hauptzweck dient<sup>27</sup>. Das ist dann nicht der Fall, wenn einer Anlage eine Gebäudedefunktion zuzuordnen ist. Aufgrund von besonderen Einzelumständen im konkreten Fall hat der BFH verschiedene Ausnahmen zugelassen:

---

<sup>24</sup> BFH-Urteil v. 09.08.2001 - III R 43/98 - BFHE 196, 429, BStBl. II 2002, 100 = BFHE 196, 429 = BFH/NV 2002, 280-284 = FR 2002, 228-233 = DStRE 2002, 223-228 = HFR 2002, 222-224 = D-spezial 2002, Nr. 12/13, 4 = KFR F 13 InvZulG § 2, 1/02, S 181 (H 5/2002) = StRK InvZulG 1993 R. 27.

<sup>25</sup> zum Begriff der Betriebsvorrichtung wird auf den gleichlautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 15.03.2006 (BStBl. I, 314) sowie auf die BFH-Urteile vom 07.09.2000 - III R 48/97 - BStBl. II 2001, 253 = BFHE 194, 289 = BFH/NV 2001, 395-397 = BB 2001, 556-558 = DStRE 2001, 242-244 = Information StW 2001, 254 = HFR 2001, 355-356 = StRK InvZulG 1993 R.19 = FR 2001, 551-553 = D-spezial 2001, Nr. 38, 3 = BuW 2002, 286-287 = StEW 2002, 19-21; v. 25.05.2000 - III R 20/97 - BStBl. II 2001, 365 = BFHE 192, 191 = FR 2000, 1150-1152 = BFH/NV 2000, 1565-1568 = DStRE 2000, 1205-2108 = HFR 2001, 50-52 = D-spezial 2001, Nr. 14/15, 5 = VIZ 2001, 231-232 = StRK InvZulG 1991 R. 37 = BuW 2002, 282-284) und 09.08.2001 (BStBl. II 2002, 100 = . BFHE 196, 429 = BFH/NV 2002, 280-284 = FR 2002, 228-233 = DStRE 2002, 223-228 = HFR 2002, 222-224 = D-spezial 2002, Nr. 12/13, 4 = KFR F 13 InvZulG § 2, 1/02, S 181 (H 5/2002) = StRK InvZulG 1993 R. 27) hingewiesen. Zum Begriff des Scheinbestandteils vgl. Abs. 4 R 7.1 EStR 2005 (abnutzbare Wirtschaftsgüter) und BFH-Urteil v. 28.10.1999 - III R 55/97 - BStBl. II 2000, 150 = BFHE 190, 539 = DStRE 2000, 132-135 = FR 2000, 222-225 = BFH/NV 2000, 527-529 = Information StW 2000, 223 = HFR 2000, 285-286 = StRK InvZulG 1993 R.14 = BuW 2001, 97-98.

<sup>26</sup> BFH-Urteil v. 06.08.1998 - III R 28/97 - BFHE 187, 124 = BStBl. II 2000, 144, unter II. 2. a und b der Gründe, m.w.N. = . BFHE 187, 124 = DStR 1998, 1907-1911 = FR 1999, 39-43 = BFH/NV BFH/R 1999, 266-269 = BuW 1999, 175-176 = HFR 1999, 193-195 = D-spezial 1999, Nr 12/13, 4-6 = VIZ 1999, 309-312 = StRK InvZulG 1993 Rn.4 = BuW 1999, 419-420 = StEW 2001, 19-21 = CuR 2004, 53-58.

<sup>27</sup> vgl. BFH-Beschluss v. 08.11.1999 - III B 53/99 - BFH/NV 2000, 485, 486 = D-spezial 2000, 2-3

- eine überwiegend der Innenverpackung von Erzeugnissen dienende Klimaanlage<sup>28</sup>,
- eine Einbruchmeldeanlage in einer Bank<sup>29</sup>,
- besondere Schallschutzmaßnahmen<sup>30</sup>,
- Sprinkleranlagen bei Verarbeitung von feuergefährlichen Materialien in besonderem Maß<sup>31</sup>.

Maßgebend sind in diesen Fällen stets die besonderen Verhältnisse im Einzelfall gewesen<sup>32</sup>. Der BFH hat zwar betont, dass es erforderlich sei, dass eine solche Anlage in einer besonderen und unmittelbaren Beziehung zu dem gegenwärtig ausgeübten Betrieb stehe und nicht nur der Benutzung des Gebäudes diene. Das Gewerbe müsse durch die Anlage betrieben werden<sup>33</sup>. Indes wird dieser betriebspezifische Zusammenhang nicht lediglich dann bejaht, wenn mittels dieser Anlage das Produkt selber hergestellt wird. Vielmehr hebt der BFH in den erwähnten Ausnahmefällen erkennbar auf den weiteren Umstand ab, dass sie einen störungsfreien Betriebsablauf gewährleisten<sup>34</sup> und das Gewerbe mit ihrer Hilfe unmittelbar betrieben wird<sup>35</sup>.

---

<sup>28</sup> vgl. BFH-Beschluss v. 05.12.1996 - III B 26/94, BFH/NV 1997, 518, 519 = DStRE 1997, 841.

<sup>29</sup> vgl. BFH-Beschluss v. 21.07.1998 - III B 32/98 - BFH/NV 1999, 366, 367; dazu auch BFH-Urteil v. 28.10.1999 = BFHE 190, 539, BStBl. II 2000, 150, unter II. 2. d der Gründe = DStRE 2000, 132-135 = FR 2000, 222-225 = BFH/NV 2000, 527-529 = Information StW 2000, 223 = HFR 2000, 285-286 = StRK Inv-ZulG 1993 Rn.14 = BuW 2001, 97-98.

<sup>30</sup> vgl. BFH-Urteil v. 23.03.1990 - III R 63/87 - BFHE 161, 240, BStBl. II 1990, 751, 752 = BB 1990, 1692-1693 = DB 1990, 2102 = RWP 1990/1198 SG 1.3, 3431 = HFR 1990, 608 = StRK BerlinFG 1970 § 19 R.94.

<sup>31</sup> vgl. BFH-Urteil v. 11.12.1987 - III R 191/85 - BFHE 151, 573 = BStBl. II 1988, 300 = DStR 1988, 425 = RWP 1988/1172 SG 1.3, 2617.

<sup>32</sup> vgl. BFH-Urteil v. 15.02.1980 - III R 105/78 - BFHE 130, 224 = BStBl. II 1980, 409, 410 = BB 1980, 976-976 = HFR 1980, 287-287 = DStR 1980, 508-509 = Information StW 1980, 464-464 = DB 1981, 509-509.

<sup>33</sup> vgl. auch BFH-Urteil v. 11.12.1991 - II R 14/89 - BFHE 166, 176 = BStBl. II 1992, 278, 279 = BB 1992, 761-762 = HFR 1992, 167 = StRK BewG 1965 § 68 Rn. 27.

<sup>34</sup> vgl. BFH-Urteil v. 25.08.1089 - III R 17/84 - BFHE 158, 283, BStBl. II 1990, 79, unter II. 1. b der Gründe = BB 1989, 2441-2442 = HFR 1990, 140 = StRK BerlinFG 1970 § 19 R.86; BFH-Urteil v. 23.03.1990 - III R 63/87 - BFHE 161, 240, BStBl. II 1990, 751, 752 = BB 1990, 1692-1693 = DB 1990, 2102 = RWP 1990/1198 SG 1.3, 3431 = HFR 1990, 608 = StRK BerlinFG 1970 § 19 Rn. 94.

<sup>35</sup> vgl. BFH-Urteil v. 11.06.1997 - XI R 77/96 - BFHE 183, 455, BStBl. II 1997, 774, 775 = DStR 1997, 1566-1567 = WPg 1997, 709-710 = DB 1997, 2004-2005 = FR 1997, 766-767 = Information StW 1997, 671 = BB 1997, 2048-2049 = BBK Fach 17, 3027-3028 (21/1997) = NJWE-MietR 1997, 263-264 = DStZ 1997, 827 = BFH/NV BFH/R 1997, 473-474 = HFR 1997, 922-923 = KFR F 3 EStG § 4, 1/98, S 41 (H 2/1998) = StRK EStG 1975 § 5 WG Rn. 45.

Der Begriff des Wirtschaftsguts setzt also dessen **selbstständige Bewertbarkeit** voraus; auf die selbstständige Nutzungsfähigkeit i.S.d. § 6 Abs. 2 EStG kommt es hierbei nicht an. So sind z.B. maschinengebundene Werkzeuge selbstständig bewertbar<sup>36</sup>. 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<sup>37</sup>. 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 2010 nicht begünstigt<sup>38</sup>. Ein Wirtschaftsgut ist abnutzbar, wenn sich sein Wert durch Zeitablauf infolge technischer oder wirtschaftlicher Abnutzung verzehrt<sup>39</sup>. 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 wesentliche Grundstücksbestandteile und Scheinbestandteile (§§ 93 ff. BGB) und des Bewertungsrechts vornimmt<sup>40</sup>. Da-

---

<sup>36</sup> vgl. z.B. schon BFH-Urteile v. 28.02.1961 - I 13/61 U - BFHE 73, 318, BStBl. III 1961, 383 = BB 1961, 892 = BFH-N Kurzausgabe Nr. 1069 = StBp 1961, 206 = DB 1961, 1117 = StRK EinkStG § 6 Abs. 2 R. 12, und I 195/60 U - BFHE 73, 322, BStBl. III 1961, 384 = BB 1961, 892 = BFH-N Kurzausgabe Nr 947 = DB 1961, 1118 = StRK EinkStG § 6 Abs. 2 R. 11; auch in BFHE 87, 589, BStBl. III 1967, 238 = BB 1967, 408 = BFH-N Nr 1 zu § 19 BHG = DB 1967, 579 = DStR 1967, 96 Nr. 263 = DStZ 1967, 151 = FR 1967, 456 = FR 1968, 15 = FR 1969, 78 = HFR 1967, 225 = StRK BHG 1964 § 19 Rn. 3, und vom 19.10.1972 - IV R 102/68 - BFHE 107, 217 = BStBl. II 1973, 53 = BB 1973, 178 = BFH-N Nr. 4 zu § 6 Abs. 2 EStG = DB 1973, 38 = DStZ 1973, 66 = FR 1973, 22 = HFR 1973, 57 = StRK EStG § 5 Akt. R. 25, sowie BFH-Urteil v. 13.03.1979 - III R 20/78 - BFHE 128, 129 = BStBl. II 1979, 578 = BB 1979, 1184-1185 = DStR 1979, 505-506 = StBp 1979, 213-213 = Information StW 1979, 420-420 = DStZ/B 1979, 279-279 = HFR 1979, Nr. 412 = DB 1979, 1873-1874 = BFH-N § 4b InvZulG 1975.

<sup>37</sup> zu den verbundenen Wirtschaftsgütern vgl. die Kommentierung weiter unten.

<sup>38</sup> BFH-Urteil v. 15.07.2004 - III R 6/03 - BStBl. II 2004, 1081 = BFHE 206, 513 = ZSteu 2004, R538-R541 = DStRE 2004, 1353-1356 = BFHReport 2004, 1248-1251 = BFH/NV 2004, 1732-1735 = Information StW 2004, 889 = HFR 2004, 1219-1222 = KFR F 13 InvZulG § 2, 1/05, S 47 (H 1/2005) = BFH-PR 2005, 36-38 = FR 2005, 110-113 = D-spezial 2005, Nr. 23, 7-8.

<sup>39</sup> vgl. H 7.1 EStH 2007 - Hinweis für Wirtschaftliche oder technische Abnutzung.

<sup>40</sup> BFH-Urteil v. 28.09.2000 - III R 26/99 - BStBl. II 2001, 137 = BFHE 193, 199 = FR 2001, 97-99 =

nach gehören zu den beweglichen Wirtschaftsgütern bewegliche Sachen (§ 90 BGB), Tiere (§ 90a BGB), Betriebsvorrichtungen und Scheinbestandteile (§ 95 BGB)<sup>41</sup>. Unbewegliche Wirtschaftsgüter sind Grund und Boden, Gebäude sowie wesentliche Grundstücks- oder Gebäudebestandteile, die keine Betriebsvorrichtungen und keine Scheinbestandteile sind<sup>42</sup>.

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<sup>43</sup>. Immaterielle Wirtschaftsgüter gehören nicht zu den beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern und sind damit nicht investitionszulagenbegünstigt<sup>44</sup>.

**Computeranlagen** setzen sich in der Regel zusammen aus Hardware, die als körperliches Wirtschaftsgut gefördert wird, und Software, die als immaterielles Wirtschaftsgut nicht begünstigt ist, sofern es sich um ein selbstständiges Wirtschaftsgut handelt. Die **Software** ist als selbstständiges Wirtschaftsgut zu beurteilen, wenn sie nach der Verkehrsauffassung selbstständig bewertbar ist. Darauf, ob sie selbstständig veräußert werden kann oder rechtlich frei übertragbar ist, kommt es nicht an<sup>45</sup>. Nach der Rechtsprechung bilden Hardware und Software nur in Ausnahmefällen eine Einheit. Ein einheitliches materielles Wirtschaftsgut wird z.B. angenommen, wenn der Träger der Software als unselbstständiger Bestandteil in das Gerät fest eingebaut und die Software auf das Gerät zugeschnitten ist oder wenn Hardware und zugehö-

---

DStZ 2001, 86-89 = BFH/NV 2001, 282-284 = DStRE 2001, 148-150 = Information StW 2001, 159 = HFR 2001, 265-266 = D-spezial 2001, Nr. 14/15, 9-10 = StRK DDR-StRecht 1990 InvZV R. 9 = BuW 2002, 287-288.

<sup>41</sup> vgl. Abs. 2 bis 4 R 7.1 EStR 2005 – Richtlinie für abnutzbare Wirtschaftsgüter.

<sup>42</sup> so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 34.

<sup>43</sup> BFH v. 28.10.1999 – III R 55/97 - BStBl. II 2000, 150 = BFHE 190, 539 = DStRE 2000, 132-135 = FR 2000, 222-225 = BFH/NV 2000, 527-529 = Information StW 2000, 223 = HFR 2000, 285-286 = StRK InvZulG 1993 R.14 = BuW 2001, 97-98, BMF v. 15.01.1976, BStBl. 1976 I S. 66.

<sup>44</sup> zu Computerprogrammen vgl. Abs. 1 R 5.5 EStR 2005 = Richtlinie für immaterielle Wirtschaftsgüter sowie BFH Urteil vom 28.11.2002/BFH-Urteil v. 28.11.2002 - III R 4/00 - BStBl. II 2003, 365 = BFHE 201, 370 = BFH/NV 2003, 721-724 =

Information StW 2003, 330-331 = DStRE 2003, 620-624 = D-spezial 2003, Nr 25, 6-7 = FR 2003, 671-676 = HFR 2003, 693-696 = BFH-PR 2003, 283-284 = StRK InvZulG 1991 R. 48 = BuW 2004, 100-102.

<sup>45</sup> BFH-Urteil v. 28.11.2002 – III R 4/00 - BFHE 201, 370 = BStBl. II 2003, 365. BFH/NV 2003, 721-724 = Information StW 2003, 330-331 = DStRE 2003, 620-624 = D-spezial 2003, Nr 25, 6-7 = FR 2003, 671-676 = HFR 2003, 693-696 = BFH-PR 2003, 283-284 = StRK InvZulG 1991 Rn. 48 = BuW 2004, 100-102.

.../14



rige Systemsoftware im Rahmen eines sog. **Bundlings** erworben werden, bei dem die Systemsoftware zusammen mit der Hardware ohne gesonderte Berechnung und ohne Aufteilbarkeit des Entgelts zur Verfügung gestellt wird<sup>46</sup>. Die Beurteilung der Software als selbstständiges von der Hardware abgrenzbares Wirtschaftsgut beruht auf der Annahme, die Software sei ein selbstständiges Handelsobjekt mit einem eigenen Markt, es entstünden abgrenzbare Kosten für den Erwerb und die Software könne zumindest faktisch auf anderen Datenverarbeitungsanlagen des gleichen Typs und Herstellers eingesetzt werden. Dass Systemprogramme ohne Computeranlagen und Computeranlagen ohne Systemprogramme nicht selbstständig nutzbar sind, ist dagegen für die selbstständige Bewertbarkeit unerheblich<sup>47</sup>.

Ein neues bewegliches Wirtschaftsgut, das bestimmungsgemäß mit einem anderen Wirtschaftsgut verbunden oder gemeinsam mit diesem genutzt wird (**verbundene Wirtschaftsgüter**), ist nur dann ein mögliches Objekt der Zulagenförderung, wenn es weiterhin selbstständig bewertbar ist<sup>48</sup>. Nicht begünstigt sind nachträgliche Herstellungskosten<sup>49</sup>. Gegenstände im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) sind nach der Rechtsprechung des Senats zulagenrechtlich nur dann selbstständige Wirtschaftsgüter, wenn sie einen eigenen wirtschaftlichen Wert verkörpern, von greifbarem längerfristigen Nutzen sind und vor allem selbstständig bewertet werden können. Ein im Wirtschaftsleben selbstständig bewertbares Gut liegt dann vor, wenn es in seiner Einzelheit von Bedeutung und bei einer Veräußerung greifbar ist. Ob ein Gegenstand in diesem Sinn gegenüber einem lediglich unselbstständigen Teil eines Wirtschaftsguts oder gegenüber einem anderen Wirtschaftsgut abgegrenzt, d.h. individualisiert werden kann, ist nach der allgemeinen Verkehrsanschauung zu entscheiden. Für die Ermittlung der hier maßgebenden Verkehrsanschauung hat der

---

<sup>46</sup> BFH-Urteil v. 28.07.1994 - III R 47/92 - BFHE 175, 184 = BStBl. II 1994, 873, = BB 1994, 2133-2134 = NJW 1995, 615-616 = HFR 1995, 78-80 = CR 1995, 78-79 = WiB 1995, 123 = JurPC 1995, 3015-3017 = StRK InvZulG 1982 § 4b R.42 = WPg 1995, 24-25 m.w.N..

<sup>47</sup> BFH-Urteil v. 28.07.1994 - III R 47/92 - BFHE 175, 184 = BStBl. II 1994, 873, = BB 1994, 2133-2134 = NJW 1995, 615-616 = HFR 1995, 78-80 = CR 1995, 78-79 = WiB 1995, 123 = JurPC 1995, 3015-3017 = StRK InvZulG 1982 § 4b R.42 = WPg 1995, 24-25; BFH-Urteil v. 08.02.1996 - III R 76/90 - BFH/NV 1996, 643 = CR 1997, 19 m.w.N..

<sup>48</sup> BFH-Urteil v. 08.02.1996 - III R 126/93 - BFHE 180, 480 = BStBl. II 1996, 542 = BB 1996, 1705-1706 = BFH/NV BFH/R 1996, 296-297 = VIZ 1996, 659-660 = StRK InvZulG 1991 Rn. 2.

<sup>49</sup> BFH zum InvZulG 1993 vgl. BFH-Urteil v. 25.05.2000 - III R 65/96 - BFHE 192, 181 = BStBl. II 2000, 628 = BFHE 192, 181 = DStRE 2000, 1037-1041 = BFH/NV 2000, 1423-1425 = HFR 2000, 823-824 = DStZ 2000, 830-832 = Information StW 2000, 765-766 = StRK InvZulG 1991 R.29 = VersorgW 2001, 64-66 = D-spezial 2001, Nr. 14/15, 4-5 = StEW 2001, 16-19 = FR 2000, 1047-1048 = VIZ 2001, 398-400 = BuW 2002, 281-282.



BFH mehrere Kriterien genannt. Danach sind neben dem Zweck, den zwei oder mehrere bewegliche Sachen gemeinsam zu erfüllen haben, vor allem von Bedeutung: der Grad der Festigkeit einer eventuell vorgenommenen Verbindung (§ 93 BGB), der Zeitraum, auf den eine eventuelle Verbindung oder die gemeinsame Nutzung angelegt sind, sowie das äußere Erscheinungsbild. Ist dieses dadurch bestimmt, dass die Gegenstände für sich genommen unvollständig erscheinen oder ein Gegenstand ohne den/die anderen gar ein negatives Gepräge erhält, ist regelmäßig von einem einheitlichen Wirtschaftsgut auszugehen<sup>50</sup>. Für die Entscheidung, ob ein Gegenstand selbstständig bewertbar ist, ist auf den Zeitpunkt der bestimmungsgemäßen Verwendung des betreffenden Gegenstands abzustellen. Sind Gegenstände im Zeitpunkt ihrer beabsichtigten betrieblichen Verwendung nicht mehr selbstständig bewertbar, so ist für die Gewährung der Investitionszulage der vorangegangene Anschaffungsvorgang unbeachtlich. Bei der Zusammenfassung mehrerer getrennter oder nur lose verbundener Wirtschaftsgüter hat die Rechtsprechung den Nutzungs- und Funktionszusammenhang indes regelmäßig als nicht geeignetes Kriterium angesehen<sup>51</sup>. Eine Zweckeinheit stellt lediglich ein Indiz dar. Bei der Beurteilung sog. maschinengebundener Werkzeuge hat der BFH zwar deren selbstständige Nutzbarkeit i.S.v. § 6 Abs. 2 Satz 1 des EStG verneint. Daraus kann indes nicht geschlossen werden, dass sie auch (zulagen-)rechtlich eine Einheit mit den betreffenden Maschinen bilden<sup>52</sup>.

Für **neue Wirtschaftsgüter** gilt: Der Begriff „neu“ kann definiert werden als „ungebraucht“. Dies lässt nach Auffassung des BFH den Willen des Gesetzgebers erkennen, die Anschaffung gebrauchter Wirtschaftsgüter nicht zu begünstigen<sup>53</sup>. Durch

---

<sup>50</sup> vgl. BFH-Urteile v. 28.09.1990 - III R 77/89 - BFHE 164, 156, BStBl. II 1991, 361 = BB 1991, 653-654 = HFR 1991, 347 = StRK BerlinFG 1982 § 19 Rn. 7 m.w.N.; v. 09.08.2001 - III R 30/00 - BFHE 196, 442, BStBl. II 2001, 842 = FR 2001, 1303-1305 = BFH/NV 2002, 132-134 = WPg 2002, 33-34 = DStRE 2002, 21-23 = Information StW 2002, 93 = HFR 2002, 126-127 = BuW 2002, 237-239 = D-spezial 2002, Nr 12/13, 3-4 = BB 2002, 818-819 = StRK InvZulG 1996 R. 2; v. 07.03.2002 - III R 13/99 - BFHE 198, 178 = BStBl. II 2002, 433 = BB 2002, 1248-1249 = D-spezial 2002, Nr. 25, 4-5 = BFH/NV 2002, 997-999 = FR 2002, 746-748 = DStRE 2002, 831-833 = BuW 2002, 592-593 = WPg 2002, 811-812 = BFH-PR 2002, 318-319 = StEW 2002, 41-43 = StRK InvZulG 1993 Rn. 31 = HFR 2002, 817-818 = D-spezial 2002, Nr. 40, 5-6 = VersorgW 2002, 281-283.

<sup>51</sup> BFH-Urteil v. 28.09.1990 - III R 178/86 - BFHE 162, 177 = BStBl. II 1991, 187 = BBK Fach 17, 1427 (5/1991) = BB 1991, 307 = DB 1991, 579 = Information StW 1991, 183 = WPg 1991, 273-274 = StRK EStG 1975 § 5 WG R.21 = HFR 1991, 275.

<sup>52</sup> BFH-Urteil v. 06.10.1995 - III R 101/93 - BFHE 179, 522 = BStBl. II 1996, 166 = WPg 1996, 242-243 = BB 1996, 421-422 = BFH/NV BFH/R 1996, 75-76 = NWB Fach 3, 9679-9684 (17/1996) = StRK InvZulG 1991 R.1; v. 28.03.1996 - III R 34/93 - BFH/NV 1996, 707.

<sup>53</sup> BFH-Urteil v. 13.03.1979 - III R 71/78 - BFHE 127, 117 = BStBl. II 1979, 287 = HFR 1979, Nr 262 = DStR 1979, 390-390 = DStZ/B 1979, 183-183 = DB 1979, 1396-1396 = Information StW 1979, 419-419 =

den Begriff „neu“ soll ausgeschlossen werden, dass mehrere Personen hinsichtlich desselben Wirtschaftsguts die Fördervoraussetzungen erfüllen. Investitionen sollen zulagenrechtlich nur einmal gefördert werden<sup>54</sup>. Der Anspruchsberechtigte schafft ein neues Wirtschaftsgut an (**Anschaffung**), wenn er ein neu hergestelltes Wirtschaftsgut im ungebrauchten Zustand erwirbt<sup>55</sup>. Eine schädliche Ingebrauchnahme ist z.B. die Nutzung zu Vorführzwecken<sup>56</sup> und die vorherige mietweise Nutzung<sup>57</sup>. Ein Wirtschaftsgut ist ohne Rücksicht auf eine fehlende Ingebrauchnahme dann nicht neu i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 2010, 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 2010 angeschafft oder hergestellt worden ist<sup>58</sup>. 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.

Bei **Verwendung gebrauchter Teile** wird ein neues Wirtschaftsgut hergestellt, wenn eine gebrauchte Sache durch Verwirklichung einer neuen Idee zu einem andersartigen Wirtschaftsgut umgestaltet wird oder wenn eine bereits vorhandene und gebrauchte bewegliche Sache unter Verwendung neu angeschaffter Teile so tiefgreifend umgestaltet oder in einem solchen Ausmaß erweitert wird, dass die neuen Teile dem Gesamtbild das Gepräge geben. Weitere Voraussetzung ist, dass die verwendeten

---

BFH-N § 4b InvZulG 1975, zu § 4b InvZulG 1975.

<sup>54</sup> BFH-Urteil v. 23.03.1999 - III R 85/97 - BFHE 188, 471 = BStBl. II 1999, 613 = BB 1999, 1421-1423 = DB 1999, 1537-1538 = FR 1999, 859-860 = Information StW 1999, 508-509 = StRK InvZulG 1993 R.9 = DStRE 1999, 634-636 = DStZ 1999, 662-663 = EStB 1999, 118 = BFH/NV BFH/R 1999, 1288-1289 = StuB 1999, 951 = KFR F 13 InvZulG § 2, 3/99, S 335 (H 9/1999) = HFR 1999, 736-738 = VIZ 1999, 759-760 = BuW 2001, 94-96.

<sup>55</sup> siehe auch Abs. 6 R 7g EStR 2005 und BFH-Urteil v. 15.07.2004 – III R 6/03 – BFHE 206, 513 = BStBl. II 2004, 1081 = ZSteu 2004, R538-R541 = DStRE 2004, 1353-1356 = BFHReport 2004, 1248-1251 = BFH/NV 2004, 1732-1735 = Information StW 2004, 889 = HFR 2004, 1219-1222 = KFR F 13 InvZulG § 2, 1/05, S 47 (H 1/2005) = BFH-PR 2005, 36-38 = FR 2005, 110-113 = D-spezial 2005, Nr. 23, 7-8.

<sup>56</sup> BFH-Urteil v. 13.03.1979 – III R 71/78 – BStBl. II 1979, 287-288 = BFHE 127, 117 = HFR 1979, Nr. 262 = DStR 1979, 390-390 = DStZ/B 1979, 183-183 = DB 1979, 1396-1396 = Information StW 1979, 419-419 = BFH-N § 4b InvZulG 1975.

<sup>57</sup> BFH-Urteil v. 24.05.1968 – VI R 176/66 – BFHE 92, 399 = BStBl. II 1968, 571 = BB 1968, 987 = BFH-N Nr. 7 zu § 19 Abs. 1 BHG 1964 = DB 1968, 1563 = FR 1969, 58 = HFR 1968, 504 = StRK BHG 1964 § 19 R. 13.

<sup>58</sup> BFH-Urteil v. 23.03.1999 – III R 85/97 – BFHE 188, 471 = BStBl. II 1999, 613 = BB 1999, 1421-1423 = DB 1999, 1537-1538 = FR 1999, 859-860 = Information StW 1999, 508-509 = StRK InvZulG 1993 R.9 = DStRE 1999, 634-636 = DStZ 1999, 662-663 = EStB 1999, 118 = BFH/NV BFH/R 1999, 1288-1289 = StuB 1999, 951 = KFR F 13 InvZulG § 2, 3/99, S 335 (H 9/1999) = HFR 1999, 736-738 = VIZ 1999, 759-760 = BuW 2001, 94-96.

.../17

Altteile wertmäßig von untergeordneter Bedeutung sind. Eine wertmäßig untergeordnete Bedeutung nimmt der BFH an, wenn der Teilwert, der bei der Herstellung (als den maßgebenden Zeitpunkt) verwendeten gebrauchten Wirtschaftsgüter 10 v.H. des Teilwerts des hergestellten neuartigen Wirtschaftsguts nicht überschreitet<sup>59</sup>. Die Höchstgrenze für den Teilwert des hergestellten Wirtschaftsguts in diesen Fällen bildet die Summe sämtlicher Anschaffungskosten für Neu- und Altteile nebst den Montagekosten<sup>60</sup>. Bei Verwendung gebrauchter Teile von mehr als 10 v. H. des gesamten Werts wird nur dann ein neues Wirtschaftsgut im Sinne des Investitionszulagenrechts hergestellt, wenn der Anspruchsberechtigte unter Verwirklichung einer neuen Idee ein andersartiges Wirtschaftsgut schafft<sup>61</sup>. Das Entstehen eines andersartigen Wirtschaftsguts ist nicht erforderlich. Eine vom Anspruchsberechtigten unter Verwendung gebrauchter Teile hergestellte Anlage muss „modernen“ Anforderungen entsprechen und geeignet sein, die Wettbewerbsfähigkeit des Betriebs zu stärken<sup>62</sup>. Dies kann der Fall sein, wenn ein System nach betriebsinternen Vorstellungen entwickelt und ausgeführt worden ist<sup>63</sup>. Eine neue Erfindung im Sinne des Patentgesetzes ist nicht erforderlich<sup>64</sup>. Wieder verwendete neuwertige Bauteile, die dem Standard neuer Bauteile entsprechen oder verschleißfrei sind und nach Fertigstellung des Wirtschaftsguts nicht von neuen Bauteilen unterschieden werden können, sind jedoch als neuwertig zu behandeln und nicht in die 10 %-Regelung einzubeziehen<sup>65</sup>. 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 Wirt-

---

<sup>59</sup> BFH-Urteile BFHE 130, 102, BStBl. II 1980, 341 = BB 1980, 924-925 = HFR 1980, 286-287 = DB 1981, 456-457; v. 04.08.1983 - III R 21/80 - BFHE 141, 200 = BStBl. II 1984, 631, und v. 06.12.1991 - BFHE 167, 257 = BStBl. II 1992, 452 = HFR 1992, 322 = BB 1992, 1341-1342 = StRK BerlinFG 1982 § 19 R.12.

<sup>60</sup> BFH-Urteil v. 04.08.1983 - III R 21/80 - BFHE 141, 200, BStBl. II 1984, 631.

<sup>61</sup> BFH-Urteil v. 25.01.2007 – BFHE 215, 454 = BStBl. II 2007, 410 = ZSteu 2007, R296-R298 = BFH/NV 2007, 1048-1050 = Information StW 2007, 328 = DStRE 2007, 617-619 = HFR 2007, 570-572 = BFH-PR 2007, 242 = WPg 2007, 494-496 = StEW 2007, 85-87.

<sup>62</sup> BFH-Urteil v. 12.06.1975 - VIII R 38/73 - BFHE 116, 573 = BStBl. II 1976, 96.

<sup>63</sup> BFH-Urteil v. 28.09.1990 - III R 77/89 - BFHE 164, 156 = BStBl. II 1991, 361 = BB 1991, 653-654 = HFR 1991, 347 = StRK BerlinFG 1982 § 19 Rn. 7.

<sup>64</sup> so schon FG Nürnberg, Urteil v. 28.09.1983 - V 174/78, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG 1984, 251.

<sup>65</sup> BFH-Urteil v. 17.11.2005 – BStBl. 2006 II S. 769 = BFHE 212, 364 = ZSteu 2006, R359-R360 = DB 2006, 1191-1192 = BB 2006, 1255-1257 = BFH/NV 2006, 1417-1419 = DStRE 2006, 801-803 = BFH-PR 2006, 293 = HFR 2006, 700-701 = Information StW 2006, 531 = WPg 2006, 914-916.

schaftsgut eingebauten Altteile für die Frage der Neuheit im Rahmen der Zulagenförderung<sup>66</sup>. Die Aufwendungen für die Demontage, die Aufarbeitung und den Zusammenbau (die Montage) der Altteile sind nicht in den Teilwert einzubeziehen<sup>67</sup>. 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<sup>68</sup>. 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 2010 nur dann in Betracht, wenn das verbundene neue Wirtschaftsgut seine Eigenschaft als eigenständiges Wirtschaftsgut nicht verliert oder durch den Umbau ein neues Wirtschaftsgut hergestellt wird<sup>69</sup>.

Nach § 2 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 2010 sind Investitionen nicht begünstigt, wenn es sich bei dem angeschafften Wirtschaftsgut um ein **geringwertiges Wirtschaftsgut** i.S.v. § 6 Abs. 2 S. 1 EStG handelt. Wegen des Begriffs des geringwertigen Wirtschaftsguts wird auf Absatz 1 bis 4 R 6.13 EStR 2005<sup>70</sup> hingewiesen. Nach § 2 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 2010 sind - abweichend von § 6 Abs. 2 EStG<sup>71</sup> - selbstständig nutzungsfähige Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von nicht mehr als 410 Euro für den gesamten Anwendungszeitraum des InvZulG 2010 als geringwertige Wirtschaftsgüter anzusehen und damit nicht investitionszulagenbegünstigt<sup>72</sup>. In der Rechtsprechung des BFH ist der Begriff des geringwertigen im Investitionszulagenrecht bisher als „gleichbedeutend“ mit dem einkommensteuerrechtlichen Begriff angesehen worden<sup>73</sup>. Geringwertige Wirtschaftsgüter sind danach

---

<sup>66</sup> BFH-Urteil v. 04.08.1983 - III R 21/80 - BFHE 141, 200 = BStBl. II 1984, 631.

<sup>67</sup> BFH-Urteil v. 25.01.2007 - BFHE 215, 454 = BStBl. II 2007, 410 = ZSteu 2007, R296-R298 = BFH/NV 2007, 1048-1050 = Information StW 2007, 328 = DStRE 2007, 617-619 = HFR 2007, 570-572 = BFH-PR 2007, 242 = WPg 2007, 494-496 = StEW 2007, 85-87.

<sup>68</sup> BFH-Urteil v. 28.09.1990 - III R 77/89 - BStBl. II 1991, 361 = BB 1991, 653-654 = HFR 1991, 347 = StRK BerlinFG 1982 § 19 Rn. 7.

<sup>69</sup> So zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 40.

<sup>70</sup> Richtlinie für die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter und Bildung eines Sammelpostens.

<sup>71</sup> in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes vom 14.08.2007 (BGBl. I S. 1912).

<sup>72</sup> So auch BT-Drs. 16/10291, S. 15.

<sup>73</sup> vgl. z.B. BFH Urteile vom 21.07.1998 - III R 110/95 - BFHE 186, 572 = BStBl. II 1998, 789 = BFHE 186, 572 = BStBl II 1998, 789 = DStR 1998, 1713-1715 = FR 1998, 998-1000 = DB 1998, 2246-2247 = HFR 1998, 1003-1004 = Information StW 1998, 766 = BFH/NV BFH/R 1999, 135-136 = KFR F 13 InvZulG § 2, 1/99, S 63 (H 2/1999) = StRK InvZulG 1993 R.3 = BB 1999, 672-674 = BuW 1999, 419 = D-spezial 1999, Nr 28, 3, .../19

Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die einer selbstständigen Nutzung fähig sind, sofern die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag) 410 EUR nicht übersteigen (vgl. § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG). Die Verweisung auf § 6 Abs. 2 S. 1 EStG schließt es aus, Wirtschaftsgüter, die ihrer Art nach unmittelbar und originär als geringwertige Wirtschaftsgüter i.S. von § 6 Abs. 2 S. 1 EStG zu qualifizieren sind, im Anwendungsbereich des Investitionszulagenrechts abweichend zu beurteilen. § 6 Abs. 2 S. 1 EStG enthält indes keine ausdrückliche Regelung darüber, wie in den Fällen der Rücklagenübertragung die Wirtschaftsgüter ertragsteuerlich und erst recht zulagenrechtlich zu behandeln sind, deren tatsächliche Anschaffungs-/Herstellungskosten die Mindestgrenze von mehr als 410 EUR an sich übersteigen, jedoch infolge der Übertragung der Rücklage auf einen rechnerisch darunter liegenden Betrag herabgemindert worden sind. Insoweit ist – ähnlich wie bei der Auslegung und Anwendung fest umrissener ertragsteuerlicher Begriffe – im Zweifel der Auslegung der Vorzug zu geben, die zu einer Gewährung der Investitionszulage führt<sup>74</sup>. Das bedeutet hier, dass § 2 Satz 2 Nr. 1 InvZulG 1991 entsprechend Sinn und Zweck des Fördergesetzes eigenständig und gegenüber dem Einkommensteuerrecht einschränkend auszulegen ist<sup>75</sup>.

Für geringwertige Wirtschaftsgüter i.S.d. § 6 Abs. 2 EStG wird eine Investitionszulage auch dann nicht gewährt, wenn die Bewertungsfreiheit nicht in Anspruch ge-

---

zu § 2 Satz 2 Nr. 1 InvZulG 1991; v. 15.03.1991 - III R 57/86 - BFHE 164, 324, BStBl. II 1991, 682 = BB 1991, 1525-1526 = HFR 1991, 576 = WPg 1991, 676 = Information StW 1991, 451 = StRK EStG 1975 § 6 Abs.2 R.9, zu § 19 Abs. 2 Satz 3 BerlinFG; ferner zum gesetzgeberischen Zweck, eine Doppelbegünstigung durch eine Investitionszulage einerseits und eine Sofortabschreibung nach § 6 Abs. 2 EStG andererseits zu vermeiden BFH-Urteil v. 06.10.1995 – III R 101/93 - BFHE 179, 522, BStBl. II 1996, 166 = WPg 1996, 242-243 = BB 1996, 421-422 = BFH/NV BFH/R 1996, 75-76 = NWB Fach 3, 9679-9684 (17/1996) = StRK InvZulG 1991 R.1, zu § 2 Satz 2 Nr. 1 InvZulG 1991 unter Ziff. II. 1. b aa der Gründe, m.w.N..

<sup>74</sup> vgl. hierzu z.B. die Rechtsprechung des BFH zu Fällen der Betriebsaufspaltung; z.B. Urteile v. 10.12.1998 - III R 50/95 - BFHE 188, 176 = BStBl. II 1999, 607 = DStR 1999, 416-419 = FR 1999, 383-385 = GmbHR 1999, 420-422 = StuB 1999, 509-510 = D-spezial 1999, Nr. 20, 5-6 = Information StW 1999, 348-349 = DStZ 1999, 455-456 = BFH/NV BFH/R 1999, 879-881 = VIZ 1999, 439-440 = KFR F 13 InvZulG § 2, 2/99, S 253 (H 7/1999) = HFR 1999, 555-556 = D-spezial 1999, Nr. 29, 3 = StRK InvZulG 1991 R.14 = BuW 2001, 92-93, und vom 28.01.1999 - III R 77/96 - BFHE 188, 194, BStBl. II 1999, 610 = FR 1999, 705-707 = DStRE 1999, 483-485 = Information StW 1999, 412-413 = GmbHR 1999, 784-786 = DStZ 1999, 579 = BFH/NV BFH/R 1999, 1164-1166 = HFR 1999, 654-655 = KFR F.13 InvZulG § 5, 2/99, S. 287 (H 8/199) = StRK InvZulG 1993 R.8 = DB 1999, 1933-1935 = BB 1999, 2016-2018 = VIZ 2000, 189-190 = BuW 2001, 102.

<sup>75</sup> BFH-Urteil v. 17.06.1999 – BStBl. II 2000, 9 - BFHE 189, 260 = DStRE 1999, 873-876 = FR 1999, 1389-1392 = BFH/NV 2000, 152-155 = DStZ 2000, 48-49 = DB 1999, 2345-2346 = HFR 2000, 2, 114-115 = BB 2000, 498-500 = StRK InvZulG 1991 R. 19 = BuW 2001, 97 = D-spezial 2000, Heft 15/16, 5.

.../20



nommen wird. Die Neuregelung zur Bildung von **Sammelposten** nach § 6 Abs. 2a EStG hat keine Auswirkungen auf die Beurteilung der einzelnen nach dem InvZulG 2010 begünstigten Wirtschaftsgüter. Denn § 6 Abs. 2a EStG wird von § 2 Abs. 1 S. 1 InvZulG 2010 nicht in Bezug genommen. Wird eine 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 2010 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<sup>76</sup>. 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<sup>77</sup> oder der Übertragung aufgedeckter stiller Reserven (z. B. auf Grund des § 6b EStG) oder durch eine Gewinn mindernde 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<sup>78</sup>. Die Gewährung einer Investitionszulage wird nicht deshalb ausgeschlossen, weil die Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts nicht mehr als ein Jahr beträgt<sup>79</sup>.

Für **Personenkraftwagen** wird eine Investitionszulage nicht gewährt. Ein Kfz ist ein PKW im investitionszulagenrechtlichen Sinne, wenn es objektiv nach Bauart und Einrichtung dazu geeignet und bestimmt ist, Personen zu befördern<sup>80</sup> (vgl. auch § 4 Abs. 4 Nr. 1 des Personenbeförderungsgesetzes – PBefG –). Fahrzeuge, die von ihrer

---

<sup>76</sup> so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 43.

<sup>77</sup> vgl. R 6.5 EStR 2005.

<sup>78</sup> BFH-Urteil v. 17.06.1999 –BStBl. II 2000, 9 - BFHE 189, 260 = DStRE 1999, 873-876 = FR 1999, 1389-1392 = BFH/NV 2000, 152-155 = DStZ 2000, 48-49 = DB 1999, 2345-2346 = HFR 2000, 2, 114-115 = BB 2000, 498-500 = StRK InvZulG 1991 R. 19 = BuW 2001, 97 = D-spezial 2000, Heft 15/16, 5.

<sup>79</sup> BFH-Urteil v. 13.03.1979 - VII R 11/77 – BFHE 128, 124 = BStBl. II 1979, 591-593 = DStR 1979, 499-499 = DB 1979, 1730-1730 = DStZ/B 1979, 276-276 = HFR 1979, Nr. 426 = StB 1979, 228-229 = BB 1979, 1443-1443 = BFH-N § 4 Nr. 5 StBerG 1975 = DB 1980, 1008-1008 und vom 06.10.1995 –BStBl. II 1996, 166 - BFHE 179, 522 - WPg 1996, 242-243 = BB 1996, 421-422 = BFH/NV BFH/R 1996, 75-76 = NWB Fach 3, 9679-9684 (17/1996) = StRK InvZulG 1991 Rn. 1.

<sup>80</sup> BFH-Urteil v. 16.05.2002 – III R 17/00 – BFHE 198, 280 = BStBl. II 2002, 667 = BFH/NV 2002, 1399-1401 = DStRE 2002, 1192-1194 = Behindertenrecht 2002, 194-195 = FR 2002, 1192-1193 = KFR F 13 InvZulG § 2, 2/02, S 389 (H 11/2002) = BFH-PR 2002, 437-438 = HFR 2002, 1110-1111 = StRK InvZulG 1996 R.3 = D-spezial 2003, Nr. 25, 4-5.



ursprünglichen Konzeption her zur Personenbeförderung geeignet und bestimmt sind, verlieren durch eine Umgestaltung z.B. zu einem LKW nur dann ihre Eigenschaft als PKW, wenn die Umgestaltung auf Dauer angelegt ist, d.h. wenn sie nur unter erschwerten Bedingungen wieder rückgängig gemacht werden kann. Nur wenn die Wiederherstellung des früheren Zustands mit einem nicht unbeträchtlichen Aufwand an Arbeit und Kosten verbunden ist, kann die Möglichkeit der Beförderung von Personen und damit auch einer privaten Nutzung, die vom Zweck der Zulagenbegünstigung nicht erfasst wird<sup>81</sup> praktisch ausgeschlossen werden. Ob ein Fahrzeug den Zweck der Personenbeförderung erfüllen kann, ist allerdings nicht nach der theoretischen Möglichkeit dieser Nutzungsart zu entscheiden, vielmehr ist in diesem Zusammenhang auch die Lebenserfahrung in Betracht zu ziehen<sup>82</sup>. Entscheidend ist nicht der konkrete Einsatz eines Kfz im Betrieb des Investors, sondern ob ein Fahrzeug objektiv nach Bauart und Einrichtung geeignet und bestimmt ist, (laufend) Personen zu befördern<sup>83</sup>. 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<sup>84</sup>. 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,

---

<sup>81</sup> BFH-Urteil v.17.12.1997 - III R 12/97 - BFHE 185, 335 = BStBl. II 1999, 498 = DStRE 1998, 520-521 = FR 1998, 666-667 = Information StW 1998, 510 = BuW 1998, 619-620 = BB 1998, 1675-1676 = BFH/NV BFH/R 1998, 1183-1184 = HFR 1998, 757 = KFR F 13 InvZulG § 2, 1/98, S 359 (H 10/1998) = StRK InvZulG 1991 Rn. 9 = BuW 1999, 415-416 = DAR 1999, 520.

<sup>82</sup> BFH-Urteil v. 11.11.1999 - III R 22/98 - BFHE 190, 547 = BStBl. II 2000, 501 = DStRE 2000, 307-309 = FR 2000, 404-406 = Information StW 2000, 284-285 = BFH/NV 2000, 655-656 = BB 2000, 865-866 = HFR 2000, 371-372 = StRK InvZulG 1991 Rn. 23 = BuW 2001, 98-99 m.w.N., BFH in BFH/NV 1990, 731 = StRK BerlinFG 1970 § 19 Rn. 98 so inzwischen auch FG Berlin, Urteil v. 27.05.1992 - II 379/91 - Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG 1992, 762, und FG Leipzig, Urteil vom 03.09.1992 - 2 K 2/92 - EFG 1993, 54.

<sup>83</sup> BFH-Urteil v. 17.12.1997 - III R 12/97 - BFHE 185, 335 = BStBl. II 1999, 498 = DStRE 1998, 520-521 = FR 1998, 666-667 = Information StW 1998, 510 = BuW 1998, 619-620 = BB 1998, 1675-1676 = BFH/NV BFH/R 1998, 1183-1184 = HFR 1998, 757 = KFR F 13 InvZulG § 2, 1/98, S 359 (H 10/1998) = StRK InvZulG 1991 Rn. 9 = BuW 1999, 415-416 = DAR 1999, 520 und v. 11.11.1999 - III R 22/98 - BFHE 190, 547 – BStBl. II 2000, 501 = DStRE 2000, 307-309 = FR 2000, 404-406 = Information StW 2000, 284-285 = BFH/NV 2000, 655-656 = BB 2000, 865-866 = HFR 2000, 371-372 = StRK InvZulG 1991 R.23 = BuW 2001, 98-99.

<sup>84</sup> So zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 47.

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 zeitlicher Aufwand von vier Stunden ist dabei als nicht unbeträchtlich anzusehen<sup>85</sup>.

**Wohnmobile** und **Wohnwagenanhänger** sind stets als von der Investitionszulage nach § 2 InvZulG 2010 ausgeschlossene Personenkraftwagen anzusehen<sup>86</sup>. Denn ein Kfz ist unabhängig von den straßenverkehrsrechtlichen Vorschriften, insbesondere von der Eintragung im Kfz-Brief, grundsätzlich dann als PKW im Sinne des InvZul-Rechts anzusehen ist, wenn es objektiv nach Bauart und Einrichtung dazu geeignet und bestimmt ist, bei Privatfahrten Personen zu befördern<sup>87</sup>. Der BFH orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs PKW im investitionszulagenrechtlichen Sinn hauptsächlich an der im Unterschied zu den straßenverkehrsrechtlichen Regelungen anderen Zielrichtung des Zulagenrechts. So beruht der vollständige Ausschluss der PKW von der Zulagenförderung nach dem InvZulG darauf, dass PKW im allgemeinen nicht ausschließlich betrieblich, sondern regelmäßig auch privat genutzt werden, und dass den Finanzbehörden die zügige Bearbeitung der Investitionszulagenanträge dadurch erleichtert werden soll, dass nicht in jedem Fall der Umfang der privaten Nutzung ermittelt zu werden braucht<sup>88</sup>. Der Gesetzgeber des InvZulG sind PKW ungeachtet ihres Verwendungszwecks in vollem Umfang ausdrücklich von der Begünstigung ausgenommen; das betrifft – anders als bei der Förderung nach dem BerlinFG (vgl. § 19 Abs. 2 Satz 3 Nr. 1 c BerlinFG 1990) – auch solche PKW, die an Selbstfahrer vermietet werden. Eine dem BerlinFG 1990 vergleichbare Regelung ist in das InvZulG 2010 nicht aufgenommen worden. Daraus

---

<sup>85</sup> BFH-Urteil v. 11.11.1999 -- III R 22/98 - BFHE 190, 547 – BStBl. II 2000, 501 = DStRE 2000, 307-309 = FR 2000, 404-406 = Information StW 2000, 284-285 = BFH/NV 2000, 655-656 = BB 2000, 865-866 = HFR 2000, 371-372 = StRK InvZulG 1991 R.23 = BuW 2001, 98-99; vgl. auch BFH-Urteil v. 16.05.2002 – III R 17/00 – BFHE 198, 280 = BStBl. II 2002, 667 = BFH/NV 2002, 1399-1401 = DStRE 2002, 1192-1194 = Behindertenrecht 2002, 194-195 = FR 2002, 1192-1193 = KFR F 13 InvZulG § 2, 2/02, S 389 (H 11/2002) = BFH-PR 2002, 437-438 = HFR 2002, 1110-1111 = StRK InvZulG 1996 R.3 = D-spezial 2003, Nr. 25, 4-5.

<sup>86</sup> BFH-Urteil v. 17.12.1997 – BStBl. II 1999, 498 - BFHE 185, 335 = DStRE 1998, 520-521 = FR 1998, 666-667 = Information StW 1998, 510 = BuW 1998, 619-620 = BB 1998, 1675-1676 = BFH/NV BFH/R 1998, 1183-1184 = HFR 1998, 757 = KFR F 13 InvZulG § 2, 1/98, S 359 (H 10/1998) = StRK InvZulG 1991 R.9 = BuW 1999, 415-416 = DAR 1999, 520 .

<sup>87</sup> BFH-Urteil v. 16.07.1993 - III R 59/92 - BFHE 172, 566 = BStBl. II 1994, 304 = HFR 1994, 225-226 = StRK InvZV-DDR Rn. 1 = D-spezial 1994, Nr. 26, 6 = StRK DDR-StRecht 1990 InvZV Rn. 1, und v. 16.07.1993 - III R 61/92 - BFH/NV 1994, 412.

<sup>88</sup> vgl. BFH-Urteil v. 16.07.1993 - III R 59/92 - BFHE 172, 566 = BStBl. II 1994, 304 = HFR 1994, 225-226 = StRK InvZV-DDR R.1 = D-spezial 1994, Nr. 26, 6 = StRK DDR-StRecht 1990 InvZV R.1BFHE 172, 566 = BFH/NV 1994, 412.

folgt, dass eine Förderung des Erwerbs von PKW auch zum Zwecke gewerblicher Vermietung nach dem InvZulG 2010 nicht gewollt ist.

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<sup>89</sup>.

Für die in § 2 Abs. 1 InvZulG 2010 genannten **Zugehörigkeits-, Verbleibens-, Nutzungs- und weiteren Voraussetzungen** trägt der Anspruchsberechtigte die Feststellungslast. Er muss daher nachweisen, dass sie erfüllt werden<sup>90</sup>. Grundsätzlich lässt sich die Frage, welche der Parteien eines Rechtsstreits die objektive Beweislast (Feststellungslast) trifft, d.h. welcher der Parteien es zum Nachteil gereicht, wenn nicht festzustellen ist, ob bestimmte rechtserhebliche Tatsachen gegeben sind, nur von Fall zu Fall unter Würdigung der einschlägigen Rechtsnormen und ihrer Zweckbestimmung beantworten<sup>91</sup>. Im Allgemeinen gilt für den Steuerprozess allerdings, dass der Steuergläubiger die objektive Beweislast für diejenigen Tatsachen trägt, die den Steueranspruch begründen und der Steuerpflichtige mit der objektiven Beweislast für diejenigen Tatsachen belastet ist, die eine Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung begründen oder den Steueranspruch aufheben oder einschränken<sup>92</sup>. Für die Feststellungslast im Verfahren zur Investitionszulage gilt nichts anderes. Dies gilt insbeson-

---

<sup>89</sup> vgl. § 1 Abs. 2 Luftverkehrsgesetz.

<sup>90</sup> BFH-Urteil v. 06.04.1990 - III R 59/92 – BStBl. II, 752, BFH-Urteil v. 24.06.1976 - IV R 101/75 - BFHE 119, 164, BStBl. II 1976, 562 s. auch BFH-Urteil v. 19.11.1985 - VIII R 4/83 - BFHE 145, 375 = BStBl. II 1986, 289, 291 = DB 1986, 836-837 = Information StW 1986, 232-232 = DStR 1986, 271-272 = FR 1986, 270-272 = HFR 1986, 2355-236 = GmbHR 1986, 323-325 = StRK EStG 1975 § 15 Abs.2 R.13.

<sup>91</sup> Urteile des BFH v. 05.11.1970 - V R 71/67 - BFHE 101,156/164-165, BStBl. II 1971, 220 = BB 1971, 424 = BB 1971, 512 = BFH-N Nr. 26 zu § 222 Abs. 1 Nr. 1 AO = BFH-N Nr. 8 zu § 76 Abs. 1 FGO = BFH-N Nr. 6 zu § 96 Abs. 1 FGO = BFH-N Nr. 1 zu § 8 UStG = StBp 1971, 213 = DB 1971, 659 = DStR 1971, 18 Nr. 131 = FR 1971, 491 = FR 1972, 300 = HFR 1971, 232 = StRK AO § 222 Abs. 1 Ziff. 1 Rn. 48; v. 20.05.1969 - II 25/61 - BFHE 96, 129/134, BStBl. II 1969, 550 = BB 1970, 1086 = BB 1970, 1162 = BFH-N Nr. 1 zu § 170 AO = BFH-N Nr. 4 zu § 4 KVStG = BFH-N Nr. 1 zu §§ 44ff. KVStDV 1959 = BFH-N Nr. 4 zu § 2 Nr. 4 KVStG 1959 = BFH-N Nr. 4 zu § 118 Abs. 2 FGO = BFH-N Nr. 4 zu § 1 Abs. 2 StAnpG = BFH-N Nr. 2 zu § 204 AO = BFH-N Nr. 7 zu § 147 Abs. 1 AO a.F. = DB 1969, 1730 = DStZ 1970, 78 = FR 1972, 188 = HFR 1969, 558 = StRK KapVerkStG § 4 R. 15 = WM 1969, 1240-1244.

<sup>92</sup> BFH-Urteil v. 05.11.1970- V R 71/67 BFHE 101, 156 = BStBl. II 1971, 220 = BB 1971, 424 = BB 1971, 512 = BFH-N Nr. 26 zu § 222 Abs. 1 Nr. 1 AO = BFH-N Nr. 8 zu § 76 Abs. 1 FGO = BFH-N Nr. 6 zu § 96 Abs. 1 FGO = BFH-N Nr. 1 zu § 8 UStG = StBp 1971, 213 = DB 1971, 659 = DStR 1971, 18 Nr. 131 = FR 1971, 491 = FR 1972, 300 = HFR 1971, 232 - StRK AO § 222 Abs. 1 Ziff. 1 Rn. 48 unter Berufung auf *Tipke/Kruse*, Reichsabgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 7. Aufl., FGO § 96 Tz. 15.

dere, wenn ein gefördertes Wirtschaftsgut innerhalb des Verbleibenszeitraums veräußert oder einem anderen zur Nutzung überlassen wird<sup>93</sup>.

Für den **Bindungszeitraum** gilt: Der Zugehörigkeits-, Verbleibens- und Nutzungszeitraum beträgt grundsätzlich fünf Jahre<sup>94</sup>. Der Bindungszeitraum beginnt nicht bereits mit Abschluss der einzelnen Investition, sondern erst am Tag nach der Beendigung des Erstinvestitionsvorhabens<sup>95</sup>. 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 (zur Feststellung des KMU-Status wird auf die Kommentierung zu § 9 verwiesen) erfüllt<sup>96</sup>. Für Erstinvestitionsvorhaben, die vor dem 1. Januar 2007 begonnen wurden, beträgt der Bindungszeitraum auch in **KMU-Betrieben**<sup>97</sup> fünf Jahre. 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<sup>98</sup>.

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 erfordert, 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

---

<sup>93</sup> so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 51.

<sup>94</sup> so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 52.

<sup>95</sup> so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 55.

<sup>96</sup> so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 52.

<sup>97</sup> zum KMU-Status vgl. die Darstellung im Anhang zu § 9.

<sup>98</sup> so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 53 f..

Wirtschaftszweigen zugerechnet wird<sup>99</sup>. Dabei macht es keinen Unterschied, ob ein Wirtschaftsgut vorzeitig endgültig oder nur zeitweilig aus dem Anlagevermögen ausscheidet. Denn in allen diesen Fällen wird die gerade der Investitionszulage innewohnende Zielsetzung der Stärkung der Wirtschaftskraft durch Schaffung neuer und Sicherung bestehender Arbeitsplätze, die nach Auffassung des Senats auch durch den entsprechenden Einsatz der begünstigten Wirtschaftsgüter gefördert werden soll, nicht während des gesamten Bindungszeitraumes von drei Jahren verwirklicht<sup>100</sup>. Jede Veräußerung eines begünstigten Wirtschaftsguts oder ein Vermögensübergang im Sinne des Umwandlungssteuergesetzes innerhalb des Bindungszeitraums, bei dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter als angeschafft gelten, ist deshalb grundsätzlich schädlich. Ausnahmen vom Zugehörigkeitsgrundsatz sind bisher nur in wenigen Fällen anerkannt worden; insbesondere dann, wenn das betreffende Wirtschaftsgut vorzeitig technisch abgenutzt oder wirtschaftlich verbraucht war oder einen Totalschaden erlitten hatte<sup>101</sup>.

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<sup>102</sup>. Räumlich weit voneinander ausgeübte ungleichartige gewerbliche Betätigungen werden regelmäßig in einem eigenständigen Betrieb ausgeübt. Für einen einheitlichen Gewerbebetrieb sprechen andererseits gleichartige, in räumlicher Nähe zueinander ausgeübte gewerbliche Betätigungen. Ein Anhalt für

---

<sup>99</sup> BFH-Urteil v. 12.04.1994 - III R 66/89 – BStBl. II S. 576 = BFHE 174, 287 = BStBl. II 1994, 576 = HFR 1994, 613-614 = StRK InvZulG 1982 § 4b Rn.41 = BB 1994, 2194.

<sup>100</sup> vgl. zu diesem „Impuls in zwei Richtungen“ auch die BFH-Urteile v. 22.07.1988 - III R 44/84 - BFHE 154, 301, BStBl. II 1988, 903 = DStR 1988, 716 = FR 1988, 615 = DB 1988, 2491 = HFR 1988, 638 = StRK InvZulG 1975 § 4b R.43 = WPg 1988, 711-711 = StEL 1988, 46-49, zu § 4b InvZulG 1975 und v. 28.06.1991 - III R 74/89 - BFHE 165, 432 = BStBl. II 1991, 932 = WPg 1992, 86-87 = Information StW 1992, 67 = HFR 1992, 192 = WiR 1992, 150-151 = StRK InvZulG 1975 § 4a R.2, zu §§ 1 und 4a InvZulG 1979.

<sup>101</sup> s. hierzu z. B. die BFH-Urteile v. 02.05.1980 - III R 12/79 - BFHE 131, 419 = BStBl. II 1980, 758 = BFHE 131, 419 = BFH-N § 3 bis 5 InvZulG = BB 1980, 1839-1839 = DStR 1980, 724-724 = HFR 1981, 70-70 = DB 1981, 1263-1264 und v. 05.05.1988 - III R 181/83 - BFH/NV 1988, 741.

<sup>102</sup> vgl. BFH-Urteil v. 09.08.1989 – X R 130/87 - BStBl. II, 901 = BFHE 158, 80 = DB 1989, 2311-2313 = Information StW 1990, 46 = WPg 1990, 15 = HFR 1990, 34 = BB 1990, 194-196 = StRK GewStG 1978 § 2 Abs.1 StObj. R.12; Abschn. 16 Abs. 1 und 2 GewStR 1998.



räumliche Nähe können die Grenzen der politischen Gemeinden sein<sup>103</sup>. Gewerbliche Betätigungen sind nicht nur dann gleichartig, wenn sie im gleichen Gewerbebezweig ausgeübt werden, sondern auch dann, wenn sie sich unterscheiden, aber einander ergänzen<sup>104</sup>. Gleichartig-ergänzende gewerbliche Tätigkeiten – z.B. auf verschiedenen Produktionsstufen – können auch über größere Entfernungen zusammenzufassen sein. Das gilt auch für Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften<sup>105</sup>.

Die Zulagengewährung erfordert indes nicht nur das Vorhandensein einer Betriebsstätte im Fördergebiet, sondern verlangt zusätzlich die Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen dieser Betriebsstätte und zwar bereits im Zeitpunkt der Anschaffung (**Zugehörigkeitsprinzip**). Für den Begriff der **Betriebsstätte** ist § 12 AO maßgebend<sup>106</sup>. 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<sup>107</sup>. 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<sup>108</sup>. 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<sup>109</sup>.

Hat ein Anspruchsberechtigter **Betriebsstätten innerhalb und außerhalb des Fördergebiets**, setzt die Zuordnung eines Wirtschaftsguts zum Anlagevermögen einer

---

<sup>103</sup> RFH-Urteil v. 28.09.1938 - VI 611/38 – RStBl. 1938, 1117.

<sup>104</sup> RFH-Urteil v. 21.12.1938 - VI 730/38 – RStBl. 1939, 372; Abschn.19 Abs.1 GewStR.

<sup>105</sup> BMF v. 22.04.2005 –BStBl. I, 626.

<sup>106</sup> BFH-Urteil v. 04.12.2003 - III R 30/01 - BFHE 203, 568 – BStBl. II 2004, 250 - BFH/NV 2004, 442-444 = DStRE 2004, 288-290 = BFHReport 2004, 213-216 = GmbHR 2004, 314-316 = Information StW 2004, 248-249 = HFR 2004, 361-363 = StRK DDR-StRecht 1990 InvZV Rn. 13 = D-spezial 2004, Nr. 19, 7-8 = BFH-PR 2004, 196-197, vgl. auch Abschnitt 22 GewStR 1998.

<sup>107</sup> BFH-Urteil v. 20.04.1999 – VIII R 13/97 - BFHE 188, 536 = BStBl. II 1999, 542 = DStRE 1999, 647-649 = HFR 1999, 787-789 = BFH/NV BFH/R 1999, 1533-1535 = StRK GewStG 1978 § 29 R.3 = NVwZ 1999, 1381-1383 = StEW 2000, 20-23 = ZKF 2000, 157-158.

<sup>108</sup> BFH-Urteil vom 25.09.1968 – I B 118/65 – BFHE 93, 476 = BStBl. II 1968, 827 = BB 1968, 1375 = BFH-N Nr. 1 zu § 16 StAnpG = BFH-N Nr. 4 zu § 30 GewStG = BFH-N Nr. 1 zu § 33 Abs. 2 GewStG = HFR 1969, 23 = StRK GewStG § 30 R. 18.

<sup>109</sup> so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 59.



Betriebsstätte im Fördergebiet voraus, dass dieses Wirtschaftsgut dieser Betriebsstätte zu dienen bestimmt ist. Dem Zugehörigkeitsprinzip kommt besondere Bedeutung zu, wenn die Betriebsstätte der Geschäftsleitung außerhalb des Fördergebiets liegt. Sofern in solchen Fällen keine eindeutige räumliche Zuordnung möglich ist, sind die Wirtschaftsgüter derjenigen Betriebsstätte zuzuordnen, zu der die engeren Beziehungen bestehen. Diese Entscheidung ist nach den Gesamtumständen des jeweiligen Falles zu treffen<sup>110</sup>. 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<sup>111</sup>. Allein die Zulassung eines Kraftfahrzeugs außerhalb des Fördergebiets schließt die Zugehörigkeit dieses Kraftfahrzeugs zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte im Fördergebiet nicht aus<sup>112</sup>.

Der Begriff des **Verbleiben(s)** in einer **Betriebsstätte im Fördergebiet** verlangt nach ständiger Rechtsprechung eine dauerhafte zeitliche und räumliche bzw. tatsächliche Beziehung des begünstigten Wirtschaftsguts zu einer Betriebsstätte im Fördergebiet. Dies setzt grundsätzlich ein Verbleiben des Wirtschaftsgutes im räumlichen Bereich der Betriebsstätte voraus<sup>113</sup>. Ob dies der Fall ist, muss jeweils unter Berücksichtigung der Eigenart und der Zweckbestimmung des betreffenden Wirtschaftsguts bestimmt werden<sup>114</sup>. Für die Auslegung des InvZulG gelten insoweit die gleichen Grundsätze

---

<sup>110</sup> BFH-Urteil v. 07.06.2000 - III R 9/96 - BFHE 192, 363 =BStBl. II 2000, 592 = FR 2000, 1092-1095 = BFH/NV 2000, 1425-1428 = DStRE 2000, 1159-1162 = HFR 2000, 825-826 = DStZ 2000, 832-834 = VIZ 2000, 749-751 = StRK DDR-StRecht 1990 InvZV Rn. 7 = StRK DBA-Belgien Abk.1967 Art.15 Rn. 1 = Information StW 2001, 30-31 = D-spezial 2001, Nr. 14/15, 6 = BuW 2002, 284 und v. 07.12.2000 - III R 49/98 - BFH/NV 2001, 911, unter II. 3. der Gründe.

<sup>111</sup> BFH vom 04.12.2003 - III R 30/01 - BStBl. II 2004, 250 = BFHE 203, 568 = BFH/NV 2004, 442-444 = DStRE 2004, 288-290 = BFHReport 2004, 213-216 = GmbHR 2004, 314-316 = Information StW 2004, 248-249 = HFR 2004, 361-363 = StRK DDR-StRecht 1990 InvZV Rn. 13 = D-spezial 2004, Nr. 19, 7-8 = BFH-PR 2004, 196-197.

<sup>112</sup> so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 60.

<sup>113</sup> BMF-Schreiben v. 19.04.1971, BStBl. I, 264.

<sup>114</sup> vgl. BFH-Urteile v. 15.05.1997 - III R 264/94 - BFH/NV 1997, 898, zu § 19 Abs. 2 Satz 1 des Berlinförderungsgesetzes -BerlinFG- - DStRE 1998, 96-98, m.w.N.; v. 23.03.1999 - III R 34/98 - BFH/NV 1999, 1380, zu § 2 Satz 1 Nr. 5 der Investitionszulagenverordnung -InvZV- und v. 10.12.1998 - III R 113/95 - BFH/NV 1999, 965, zu § 2 Satz 1 Nr. 2 InvZulG 1991 - BuW 2001, 94.

wie für frühere regional begrenzte Fördergesetze. Eine hinreichende Bindung an das Fördergebiet ist grundsätzlich bereits dann nicht mehr gegeben, wenn ein Wirtschaftsgut auch nur kurzfristig außerhalb des Fördergebiets zum Einsatz kommt<sup>115</sup>. Von dieser **strengen Verbleibensregel** lassen Rechtsprechung und Verwaltung für bestimmte Wirtschaftsgüter Ausnahmen zu. Soweit Wirtschaftsgüter nicht körperlich einer Betriebsstätte fest zuzuordnen sind, weil sie ihrer Art nach nicht dazu bestimmt und geeignet sind, im räumlich abgegrenzten Bereich der Betriebsstätte eingesetzt zu werden, wird das Verbleibensmerkmal erweiternd ausgelegt. Dies ist erforderlich, um den branchenbedingten Besonderheiten und den wirtschaftlichen Notwendigkeiten ausreichend Rechnung zu tragen, wobei freilich unangebrachte Wettbewerbsnachteile von Unternehmen, die keine Betriebsstätte im Fördergebiet haben, vermieden werden müssen<sup>116</sup>. Für Transportmittel<sup>117</sup> oder Baugeräte wird das Verbleibensmerkmal erweiternd ausgelegt. Bei anderen Wirtschaftsgütern, wie z.B. Messeständen, die ihrer Art nach nicht dazu bestimmt und geeignet sind, im räumlich abgegrenzten Bereich einer Betriebsstätte eingesetzt zu werden, ist die Voraussetzung des Verbleibens noch erfüllt, wenn sie innerhalb des Fördergebietes oder allenfalls kurzfristig außerhalb des Fördergebietes eingesetzt werden<sup>118</sup>.

Bei **Transportmitteln** wird eine räumliche Bindung an das Fördergebiet noch anerkannt, wenn sie überwiegend, d.h. grundsätzlich an mehr als 183 Tagen pro Jahr der Bindungsfrist und regelmäßig, d.h. ohne größere zeitliche Unterbrechung im Fördergebietsverkehr eingesetzt werden<sup>119</sup>. Transportmittel sind insbesondere Kraftfahrzeuge, Kraftfahrzeuganhänger sowie See- und Binnenschiffe. Als Transportmittel in diesem Sinne gelten außerdem Frachtcontainer und Wechselaufbauten. Nicht dazu gehören die nach § 3 Nr. 1 KraftStG steuerbefreiten Fahrzeuge, die vom Bundesmi-

---

<sup>115</sup> BFH-Urteil v. 07. 02.2002 - III R 14/00 - BFHE 198, 164 = BStBl. II 2002, 312 = BB 2002, 872-873 = BFH/NV 2002, 729-731 = DStRE 2002, 630-632 = BFH-PR 2002, 236-237 = HFR 2002, 632-634 = Information StW 2002, 511-512 = FR 2002, 899-902 = StRK InvZulG 1996 Rn. 1 = D-spezial 2002, Nr 40, 3, m.w.N..

<sup>116</sup> BFH-Urteil v. 28.11.2002 - III R 4/00 - BFHE 201, 370 = BStBl II 2003, 365 = BFH/NV 2003, 721-724 = Information StW 2003, 330-331 = DStRE 2003, 620-624 = D-spezial 2003, Nr 25, 6-7 = FR 2003, 671-676 = HFR 2003, 693-696 = BFH-PR 2003, 283-284 = StRK InvZulG 1991 R. 48 = BuW 2004, 100-102.

<sup>117</sup> vgl. dazu BFH-Urteil v. 15.05.1997 - III R 264/94 - BFH/NV 1997, 898-900 = DStRE 1998, 96-98; ferner BFH-Beschluss v. 05.02.1998 - III B 60/97 - BFH/NV 1998, 1128 = StRK InvZulG 1991 Rn. 10 = D-spezial 1999, Nr. 11, 1-2.

<sup>118</sup> vgl. BFH-Beschluss v. 17.12.1998 - III B 4/97 - BFH/NV 1999, 825.

<sup>119</sup> BFH-Urteil v. 10.12.1998 - BFH/NV 1999, 965-967 = BuW 2001, 94; BMF-Schreiben - BStBl. I 1991, 768, EStH 2000, Anhang 18 II, Tz. 47 ff.; ebenso BMF-Schreiben v. 28.06.2001, BStBl. I 2001, 379, EStH 2001, Anhang 18 II, Tz. 50 ff. zum InvZulG 1999. BFH vom 28.11.2002 - BStBl II 2003 S. 365.

nisterium 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 Fördergebietsverkehr und die Standtage im Fördergebiet zusammen in jedem Jahr des Verbleibenszeitraums überwiegen<sup>120</sup>. 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<sup>121</sup>.

---

<sup>120</sup> BFH-Urteil v. 11.04.1990 – I R 163/87 = BFHE 160, 500 = BStBl. II 1990, 783 = DB 1990, 2101-2102 = HFR 1990, 633 = StRK sEstG 1975 § 34c R.13.

<sup>121</sup> BFH-Urteil v. 28.8.1997 – III R 3/94 – BFHE 183, 324 = BStBl. II 1997, 827 = DStRE 1997, 1010-1012 =

.../30

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<sup>122</sup>. Bei anderen Wirtschaftsgütern, wie z.B. **Messeständen**, ist die Voraussetzung des Verbleibens im Fördergebiet noch erfüllt, wenn sie allenfalls kurzfristig außerhalb des Fördergebiets eingesetzt werden<sup>123</sup>. Das BMF<sup>124</sup> zählt neben den anderen Wirtschaftsgütern, bei denen ein kurzfristiger Einsatz außerhalb des Fördergebiets unschädlich ist, auch **Film- und Fernsehkameras** dazu. Ein kurzfristiger Einsatz liegt nach Auffassung der Verwaltung vor, wenn diese Wirtschaftsgüter in jedem Jahr des Dreijahreszeitraums nicht länger als 30 Tage außerhalb des Fördergebiets eingesetzt werden. Mehrmalige Einsätze außerhalb des Fördergebiets innerhalb eines Jahres werden zusammengerechnet<sup>125</sup>. Wie der BFH in einem Urteil aus dem Jahre 2002<sup>126</sup> weiter ausgeführt hat, reicht eine lediglich funkti-

---

D-spezial 1998, Nr. 2, 5-6 = DB 1997, 2583-2484 = Information StW 1998, 93 = BFH/NV BFH/R 1998, 245-247 = HFR 1998, 90-91 = DStZ 1998, 176-177 = StRK AO 1977 § 169 R.28 = D-spezial 1998, Nr. 21, 3 = BuW 1998, 781-783 = NVwZ 1999, 222-223 = BuW 1999, 411-412.

<sup>122</sup> so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 70.

<sup>123</sup> BFH-Urteil v. 07.02.2002 - III R 14/00 - BFHE 198, 164 - BStBl. II 2002, 312 = BB 2002, 872-873 = BFH/NV 2002, 729-731 = DStRE 2002, 630-632 = BFH-PR 2002, 236-237 = HFR 2002, 632-634 = Information StW 2002, 511-512 = FR 2002, 899-902 = StRK InvZulG 1996 Rn. 1 = D-spezial 2002, Nr. 40, 3 m.w.N..

<sup>124</sup> EStH 2000, Anhang 18 II. BStBl I 1991, 768 Tz. 50.

<sup>125</sup> so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 73.

<sup>126</sup> BFH-Urteil v. 07.02.2002 - III R 14/00 - BFHE 198, 164 - BStBl. II 2002, 312 = BB 2002, 872-873 = BFH/NV 2002, 729-731 = DStRE 2002, 630-632 = BFH-PR 2002, 236-237 = HFR 2002, 632-634 = Informa-

.../31

onale Bindung eines Wirtschaftsguts an das Fördergebiet grundsätzlich nicht aus, weil durch eine derartige großzügige Auslegung der Verbleibensvoraussetzung vergleichbare Unternehmen im übrigen Bundesgebiet entgegen dem regionalen Wirtschaftsförderungszweck der Zulagengesetze ungerechtfertigt benachteiligt würden. Die zum Berlinfördergesetz ergangene Entscheidung des VI. Senats des BFH<sup>127</sup>, nach der ein überwiegend im Bundesgebiet eingesetzter **Ausstellungsbus** noch in Berlin (West) verbleibt, wenn er bei seinem Einsatz im Bundesgebiet vergleichbar einem fahrbaren Messestand für die Berliner Wirtschaft wirbt, ist auf die InvZulG 1991 ff. nicht übertragbar<sup>128</sup>. Bei einem verhältnismäßig kleinen Fördergebiet wie Berlin (West) konnte es gerechtfertigt sein, die Verbleibensvoraussetzungen großzügig auszulegen, um Unternehmen mit Betriebsstätten in Berlin (West) eine ausreichende betriebliche Tätigkeit zu ermöglichen und entsprechend zu fördern. Nach den InvZulG 1991 ff. erstreckt sich das Fördergebiet nunmehr auf die gesamten neuen Länder, so dass die betriebliche Tätigkeit der hier tätigen Investoren und der Einsatz der begünstigten Wirtschaftsgüter räumlich nicht in dem Maße wie bei einem auf Berlin (West) begrenzten Fördergebiet eingeschränkt ist. Hinzu kommt, dass auch Wirtschaftsgüter, die typischerweise nicht im räumlich abgegrenzten Bereich einer Betriebsstätte eingesetzt werden, nach der Rechtsprechung des Senats im Sinne der Zulagengesetze in der Betriebsstätte verbleiben, wenn sie überhaupt im Fördergebiet eingesetzt werden<sup>129</sup>. Da der Förderzweck (Stärkung der regionalen Wirtschaftskraft zur Schaffung und Sicherung von Arbeitsplätzen) gerade durch den tatsächlichen Einsatz der geförderten Wirtschaftsgüter im Fördergebiet verwirklicht werden soll<sup>130</sup>,

---

tion StW 2002, 511-512 = FR 2002, 899-902 = StRK InvZulG 1996 Rn. 1 = D-spezial 2002, Nr. 40, 3 m.w.N..

<sup>127</sup> BFH-Urteil v. 20.11.1970 - VI R 151/69 - BFHE 100, 558 = BStBl. II 1971, 155 = BB 1971, 299 = BFH-N Nr. 1 zu § 19 Abs. 2 BHG 1964 = DB 1971, 1040 = HFR 1971, 140 = StRK BHG 1964 § 19 R. 19.

<sup>128</sup> offen gelassen in den BFH-Urteilen vom 23.05.1990 - III R 76/87 - BFHE 161, 281, BStBl. II 1990, 1013 = DB 1990, 2405 = BB 1991, 122-124 = HFR 1991, 164 = StRK BerlinFG 1982 § 19 Rn. 3 und in BFH-Urteil v. 07.02.2002 - III R 14/00 - BFHE 198, 164 - BStBl. II 2002, 312 = BB 2002, 872-873 = BFH/NV 2002, 729-731 = DStRE 2002, 630-632 = BFH-PR 2002, 236-237 = HFR 2002, 632-634 = Information StW 2002, 511-512 = FR 2002, 899-902 = StRK InvZulG 1996 Rn. 1 = D-spezial 2002, Nr. 40, 3.

<sup>129</sup> BFH-Urteil v. 07.02.2002 - III R 14/00 - BFHE 198, 164 - BStBl. II 2002, 312 = BB 2002, 872-873 = BFH/NV 2002, 729-731 = DStRE 2002, 630-632 = BFH-PR 2002, 236-237 = HFR 2002, 632-634 = Information StW 2002, 511-512 = FR 2002, 899-902 = StRK InvZulG 1996 Rn. 1 = D-spezial 2002, Nr. 40, 3., m.w.N.

<sup>130</sup> BFH-Urteil v. 07.02.2002 - III R 14/00 - BFHE 198, 164 - BStBl. II 2002, 312 = BB 2002, 872-873 = BFH/NV 2002, 729-731 = DStRE 2002, 630-632 = BFH-PR 2002, 236-237 = HFR 2002, 632-634 = Information StW 2002, 511-512 = FR 2002, 899-902 = StRK InvZulG 1996 Rn. 1 = D-spezial 2002, Nr. 40, 3., m.w.N.

.../32



ist die Rechtsprechung, die eine nur funktionale Bindung des Wirtschaftsguts zum Betrieb oder zur Betriebsstätte ausreichen lässt, jedenfalls für die InvZulG 1991 ff. überholt<sup>131</sup>.

**Sendewagen** dienen in erster Linie nicht dem Transport, sondern der Aufnahme, Verarbeitung und Übermittlung von Fernseh- oder Radiosendungen. Zudem entfällt der weitaus überwiegende Teil der Anschaffungskosten nicht auf das Fahrzeug, sondern auf dessen Ausstattung mit Aufnahme- und Sendeeinrichtungen. Damit stellen Sendewagen keine Transportmittel im eigentlichen Sinne dar, aber der Einsatz von Sendewagen außerhalb des Fördergebiets ist mit dem Einsatz von **LKW im Fördergebietsverkehr** vergleichbar. Bei LKW liegt ein regelmäßiger Einsatz, d.h. ein Einsatz ohne größere zeitliche Unterbrechung, dann vor, wenn der Zeitraum zwischen der Ausfahrt aus dem Fördergebiet und der Wiedereinfahrt in dieses Gebiet nicht mehr als 14 Tage beträgt<sup>132</sup>. Ausschlaggebend für diese Beurteilung ist der regionale Förderzweck der Investitionszulage, der es gebietet, einerseits eine wirtschaftlich sinnvolle Nutzung im Fördergebietsverkehr eingesetzter Transportmittel zu ermöglichen und andererseits übermäßige Wettbewerbsnachteile nicht im Fördergebiet ansässiger Unternehmen zu vermeiden (**Investitionszulagenförderung zuwiderlaufende Konkurrenzsituation**). Der BFH hat hier darauf abgestellt, dass der Zeitraum von 14 Tagen üblicherweise ausreicht, Zielorte im übrigen Bundesgebiet und im angrenzenden Ausland zu erreichen<sup>133</sup>.

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. Bewegliche Wirtschaftsgüter, die einem anderen zur Nutzung überlassen werden (**Nutzungsüberlassung**), 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<sup>134</sup>

---

<sup>131</sup> BFH-Urteil v. 28.11.2002 - III R 4/00 = BFHE 201, 370 = BStBl II 2003, 365 = BFH/NV 2003, 721-724 = Information StW 2003, 330-331 = DStRE 2003, 620-624 = D-spezial 2003, Nr. 25, 6-7 = FR 2003, 671-676 = HFR 2003, 693-696 = BFH-PR 2003, 283-284 = StRK InvZulG 1991 R. 48 = BuW 2004, 100-102.

<sup>132</sup> BFH-Urteil v. 10.12.1998 – BFH/NV 1999, 965-967 = BuW 2001, 94; ebenso BMF-Schreiben in BStBl. I 2001, 379, EStH 2001, Anhang 18 II, Tz. 51.

<sup>133</sup> BFH-Urteil v. 10.12.1998 – BFH/NV 1999, 965-967 = BuW 2001, 94.

<sup>134</sup> BFH-Urteil v. 23.05.1986 – III R 66/85 - BFHE 147, 193 = BStBl. II 1986, 916 = HFR 1987, 30-31 = DB 1986, 2266-2267.

oder wenn sie im Rahmen eines Dienstverhältnisses erfolgt<sup>135</sup>. Für die Grenze von drei Monaten ist nicht die formale Vertragsgestaltung, sondern die tatsächliche Durchführung entscheidend<sup>136</sup>. Im Fall einer **langfristigen Nutzungsüberlassung** sind die beweglichen Wirtschaftsgüter dagegen der Betriebsstätte des Nutzenden im Sinne der Verbleibensvoraussetzung zuzuordnen<sup>137</sup>. Da die begünstigten Wirtschaftsgüter in diesen Fällen nicht beim Anspruchsberechtigten verbleiben, führt die langfristige Nutzungsüberlassung für den Überlassenden zu einer investitionszulagenschädlichen Verwendung<sup>138</sup>. 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<sup>139</sup>. Erforderlich ist in diesen Fällen, dass sich die Betriebsstätte des Anspruchsberechtigten, der die Anlagen zuzuordnen sind, im Fördergebiet befindet<sup>140</sup>.

Entscheidend für die **Zuordnung zum Anlagevermögen** einer Betriebsstätte im Fördergebiet ist insbesondere auch, 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 (**Vertragsabwicklung**). 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.

---

<sup>135</sup> BFH vom 23.05.1986 – III R 144/85 - BFHE 147, 195 = BStBl. II 1986, 919 = HFR 1987, 31-31 = DB 1986, 2267-2267.

<sup>136</sup> so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 66.

<sup>137</sup> BFH vom 2.3.1990 -BStBl II S. 750.

<sup>138</sup> so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 67.

<sup>139</sup> BFH v. 25.05.2000 – III R 20/97 -BStBl. II 2001, 365 = BFHE 192, 191 = FR 2000, 1150-1152 = BFH/NV 2000, 1565-1568 = DStRE 2000, 1205-2108 = HFR 2001, 50-52 = D-spezial 2001, Nr. 14/15, 5 = VIZ 2001, 231-232 = StRK InvZulG 1991 Rn. 37 = BuW 2002, 282-284.

<sup>140</sup> so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rdnr. 68.

Hinsichtlich der **Verbleibens- und Verwendungsvoraussetzungen** hat der BFH im Falle einer **Betriebsaufspaltung**, bei der die vom Besitzunternehmen angeschafften oder hergestellten förderfähigen Wirtschaftsgüter im Betriebsunternehmen genutzt werden, eine Ausnahme von der strengen gesetzlichen Bindung an den Betrieb des Investors anerkannt, sofern Besitz- und Betriebsunternehmen für die Dauer der gesetzlichen Verbleibens- und Verwendungsfrist betriebsvermögensmäßig miteinander verflochten sind<sup>141</sup>. Wie der BFH in dem Urteil in BFHE 176, 98<sup>142</sup> ausgeführt hat, ist es unter dieser Voraussetzung angebracht, die an sich gegebene rechtliche Selbstständigkeit von Besitz- und Betriebsunternehmen zu vernachlässigen und dem Prinzip der „wirtschaftlichen Einheit“ der verflochtenen Unternehmen im Investitionszulagenrecht den Vorrang einzuräumen. Ausschlaggebend für diese Rechtsprechung ist, dass andernfalls in den typischen Fällen der Betriebsaufspaltung eine Zulagengewährung wegen Nichteinhaltung der Verbleibensvoraussetzungen, aufgefasst im Sinne einer strengen Bindung an den Betrieb des Investors entsprechend der damaligen Fassung der InvZulGe, ausgeschlossen gewesen wäre. Der BFH hatte bereits in seinem Urteil vom 20. Mai 1988<sup>143</sup> die seinerzeit auch von der Finanzverwaltung für Fälle der Betriebsaufspaltung zugelassenen Ausnahmen von der Bindungsregelung als sachgerecht erachtet, da der Sinn und Zweck der Betriebsaufspaltung darin bestehe, die Funktion eines normalerweise einheitlichen Betriebs auf zwei Rechtsträger und damit zwei Betriebe aufzuteilen. Der BFH hat in seinem Urteil von 1995<sup>144</sup> ferner darauf hingewiesen, diese Rechtsprechung stehe auch im Einklang mit dem „Grundsatz der institutsfreundlichen Interpretation“<sup>145</sup>, ohne dass es auf die Be-

---

<sup>141</sup> BFH-Urteile v. 16.09.1994 - III R 45/92 - BFHE 176, 98 – BStBl. II 1995, 75 = GmbHR 1995, 59-63 = HFR 1995, 81-83 = KFR F 3 EStG § 15, 3/95, S 69-70 (H 3/1995) = NWB Fach 3, 9317-9319 = StRK InvZulG 1975 § 1 R.6 = StRK InvZulG 1975 § 1 Rn. 6 und vom 22.02.1996 - III R 91/93 - BFHE 180, 293 = BStBl. II 1996, 428 = BB 1996, 1484-1486 = BFH/NV BFH/R 1996, 264-265 = StRK InvZulG 1982 § 1 Rn. 4 = KFR F 13 InvZulG § 1, 1/96, S. 319 (H 11/1996) = GmbHR 1996, 795-796 sowie Beschluss des Senats vom 30.10.1997 - III B 108/95 - BFH/NV 1998, 497 = D-spezial 1998, Nr. 32, 3 = StRK InvZulG 1982 § 1 R.5.

<sup>142</sup> BFH-Urteil v. 16.09.1994 - III R 45/92 - BStBl. II 1995, 75 = BFHE 176, 98 = GmbHR 1995, 59-63 = HFR 1995, 81-83 = KFR F 3 EStG § 15, 3/95, S 69-70 (H 3/1995) = NWB Fach 3, 9317-9319 = StRK InvZulG 1975 § 1 R.6 = StRK InvZulG 1975 § 1 Rn. 6.

<sup>143</sup> BFH-Urteil v. 20.05.1988 - III R 86/83 - BFHE 153, 481 = BStBl. II 1988, 739 BFHE 153, 481 = DB 1988, 1881-1882 = FR 1988, 510 = GmbHR 1988, 408-410 = Information StW 1988, 501 = BB 1988, 1944-1945 = HFR 1988, 571 = WPg 1988, 620-620 = StRK BerlinFG 1970 § 14 Rn. 6 = BB 1988, 1944-1945.

<sup>144</sup> BFH-Urteil v. 16.09.1994 BFHE 176, 98 III R 45/92 - BStBl. II 1995, 75 = BFHE 176, 98 = GmbHR 1995, 59-63 = HFR 1995, 81-83 = KFR F 3 EStG § 15, 3/95, S 69-70 (H 3/1995) = NWB Fach 3, 9317-9319 = StRK InvZulG 1975 § 1 R.6 = StRK InvZulG 1975 § 1 Rn. 6.

<sup>145</sup> s. hierzu *Beisse*, Festschrift für Ludwig Schmidt, 1993, 455, 465, 468.

deutung dieses Grundsatzes im einzelnen ankomme, da sie in den typischen Fällen der Betriebsaufspaltung (mit betriebsvermögensmäßiger Verflechtung) die bei der Betriebsgesellschaft erfüllten Voraussetzungen für das Investitionszulagenrecht dem Besitzunternehmen zurechne. Die Erwägungen, die für die Zulassung einer Ausnahme von den Verbleibens- und Verwendungsvoraussetzungen gemäß § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 2 InvZulGe 1979, 1982 und 1986 maßgeblich waren, gelten entsprechend für die Zugehörigkeits- und Verbleibensvoraussetzungen nach dem InvZulG 2010, wenn ein Besitzunternehmen in den westdeutschen Ländern von ihm angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter nach Abschluss der Investition an das Betriebsunternehmen im Fördergebiet überlässt. Auch hier widerspräche der Ausschluss von der Zulageberechtigung unter dem formalen Gesichtspunkt, dass Besitzunternehmen und Betriebsunternehmen rechtlich selbstständige Unternehmen sind, der Rechtsnatur der Betriebsaufspaltung als bloßer Aufteilung der Funktionen eines normalerweise einheitlichen Betriebes auf zwei Rechtsträger.

Im Fall einer Betriebsaufspaltung, bei der das Besitz- und Betriebsunternehmen für die Dauer des Zugehörigkeitszeitraums betriebsvermögensmäßig miteinander verbunden sind, gilt daher die Voraussetzung der Zugehörigkeit zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte eines begünstigten Wirtschaftszweigs 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<sup>146</sup>. 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<sup>147</sup>. Handelt es sich bei der Be-

---

<sup>146</sup> BFH-Urteil v. 10.12.1998 - III R 50/95 – BStBl. II 1999, 607 = BFHE 188, 176 = DStR 1999, 416 -419 = FR 1999, 383-385 = GmbHR 1999, 420-422 = StuB 1999, 509-510 = D-spezial 1999, Nr. 20, 5-6 = Information StW 1999, 348-349 = DStZ 1999, 455-456 = BFH/NV BFH/R 1999, 879-881 = VIZ 1999, 439-440 = KFR F 13 InvZulG § 2, 2/99, S 253 (H 7/1999) = HFR 1999, 555-556 = D-spezial 1999, Nr. 29, 3 = StRK InvZulG 1991 Rn. 14 = BuW 2001, 92-93 und BFH-Urteil v. 30.10.2002 – IV R 33/01 - BStBl. II 2003, 272 = BFHE 201, 36 = DStR 2003, 245-246 = BFH/NV 2003, 388-390 = DB 2003, 590-591 = Information StW 2003, 249 = BuW 2003, 281-282 = HFR 2003, 380-381 = BB 2003, 830-831 = D-spezial 2003, Nr. 18, 5-7 = FR 2003, 476-477 = BFH-PR 2003, 205-206 = StRK FördG 1991 Rn. 7.

<sup>147</sup> BFH-Urteil v. 16.03.2000 – III R 21/99 - BStBl. II, 700 = BFHE 192, 169 = DStR 2000, 1389-1391 = GmbHR 2000, 891-893 = DB 2000, 1690-1692 = BFH/NV 2000, 1307-1309 = FR 2000, 991-994 = HFR 2000,

.../36

triebsgesellschaft um eine gewerblich tätige Personengesellschaft, sind indessen schon ertragsteuerlich die Grundsätze der Betriebsaufspaltung nicht anwendbar. In derartigen Fällen hat § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG als Zurechnungsnorm Vorrang<sup>148</sup>. Lediglich bei **mitunternehmerischen Betriebsaufspaltungen** von sog. **Schwestergesellschaften** geht ertragsteuerlich der Eigenbetrieb vor<sup>149</sup>. Unabhängig von dieser auch im Zulagenrecht geltenden ertragsteuerlichen Beurteilung (Vorrang des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) kommen die Grundsätze der Betriebsaufspaltung im Streitfall aber auch deshalb nicht zum Tragen, weil im Zulagenrecht die Grundsätze der Betriebsaufspaltung verdrängt werden, wenn das Besitzunternehmen neben der Betriebsgesellschaft originär gewerbliche Einkünfte erzielt und die Investitionen, für die es die Zulage beantragt, den eigenen gewerblichen Betrieb betreffen. In derartigen Fällen ist es nicht erforderlich, die gewerbliche Tätigkeit der Betriebsgesellschaft dem Besitzunternehmen zuzurechnen, damit überhaupt die Möglichkeit besteht, eine Investitionszulage zu erhalten. Ausschlaggebend für die Rechtsprechung des Senats zur Zulagenberechtigung des Besitzunternehmens in Fällen der Betriebsaufspaltung war, dass andernfalls in typischen Fällen der Betriebsaufspaltung eine Zulagengewährung ausgeschlossen wäre. Aus diesem Grund hat es der BFH bei durch **Organschaft** verbundenen Unternehmen abgelehnt, eine Ausnahme von den Bindungs- und Verwendungsvoraussetzungen des begünstigten Wirtschaftsguts an den Betrieb des Investors zuzulassen<sup>150</sup>. Denn innerhalb eines Organkreises könnten Investitionen so gesteuert werden, dass der Anspruch auf die Investitionszulage realisiert werden könne. Gleiches gilt, wenn das Besitzunternehmen neben der Betriebsgesellschaft ei-

---

734-735 = VIZ 2000, 747-749 = StRK InvZulG 1991 Rn. 28 = D-spezial 2001, Nr. 14/15, 1-2 = BuW 2002, 279-280.

<sup>148</sup> BFH-Urteile v. 24.03.1999 - I R 114/97 - BFHE 188, 315 = BStBl. II 2000, 399 = DStR 1999, 889-892 = StuB 1999, 667-669 = DB 1999, 1242-1245 = IStR 1999, 406-409 = RIW 1999, 557-560 = FR 1999, 753-756 = IWB 1999/Fach 3a, Gruppe 1, 811-818 = DStZ 1999, 623-624 = BFH/NV BFH/R 1999, 1270-1274 = KFR F 11 DBA-Österreich Art 4, 1/99, S 329 (H 9/1999) = HFR 1999, 724-726 = NZG 1999, 1242-1244 = BB 1999, 2591-2595 = SWI 2000, 95 = StRK EStG 1975 § 15 Abs. 1 Nr. 2 MitunterternBil. Rn. 145, unter B. IV. 1. c, und v. 07.12.2000 - III R 35/98 - BFHE 194, 294 = BStBl. II 2001, 316 = BB 2001, 715-718 = GmbHR 2001, 358-362 = DB 2001, 842-844 = BFH/NV 2001, 719-722 = FR 2001, 488-492 = StRK InvZulG 1993 R.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, jeweils m.w.N..

<sup>149</sup> BFH-Urteil v. 23.04.1996 - VIII R 13/95 - BFHE 181, 1 = BStBl. II 1998, 325 = BB 1996, 2074-2077 = DB 1996, 2059-2061 = WPg 1996, 765-767 = NWB Fach 3, 9907-9910 (48/1996) = GmbHR 1996, 861-864 = BFH/NV BFH/R 1996, 365-367 = WiB 1996, 1173-1175 = KFR F 3 EStG § 15, 1/97, S 5 (H 1/1997) = DStZ 1997, 153-155 = StRK EStG 1975 § 15 Abs.1 Nr.2 BetrAufsp. Rn. 67 = GStB 1997, Nr. 9, 13-17.

<sup>150</sup> BFH-Urteil v. 20.05.1988 - III R 86/83 - BFHE 153, 481 = BStBl. II 1988, 739 = DB 1988, 1881-1882 = FR 1988, 510 = GmbHR 1988, 408-410 = Information StW 1988, 501 = BB 1988, 1944-1945 = HFR 1988, 571 = WPg 1988, 620-620 = StRK BerlinFG 1970 § 14 R.6 = BB 1988, 1944-1945.

.../37



nen eigenen gewerblichen Betrieb unterhält. Denn in einem solchen Fall besteht keine Notwendigkeit, bei Investitionen in den eigenen Betrieb des Besitzunternehmens nur von der Betriebsgesellschaft erfüllte, für die Gewährung der Investitionszulage erforderliche Merkmale auf das Besitzunternehmen zu übertragen. In dem zu § 2 Nr. 2 des Fördergebietgesetzes ergangenen Urteil vom 30. Oktober 2002<sup>151</sup> hat der BFH – ebenfalls wegen der originär gewerblichen Tätigkeit des Besitzunternehmens – die für die Betriebsaufspaltung geltenden Grundsätze der Zuordnung eines Wirtschaftsguts nicht für anwendbar gehalten<sup>152</sup>. Eine Zuordnung beim Betriebsunternehmen ist daher ausgeschlossen, wenn das Besitzunternehmen originär gewerbliche Einkünfte erzielt und die Investitionen den eigenen gewerblichen Betrieb betreffen<sup>153</sup>.

**Ausnahme von der Bindung des Wirtschaftsguts an den Anspruchsberechtigten:**

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<sup>154</sup>. 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. Als **verbundenes Unternehmen** gilt für Zwecke der Bindung des Wirtschaftsgutes an den Anspruchsberechtigten ein Unternehmen, an dem der

---

<sup>151</sup> BFH-Urteil v. 30.10.2002 - IV R 33/01 - BFH/NV 2003, 388 = BFHE 201, 36 = BStBl II 2003, 272 = DStR 2003, 245-246 = DB 2003, 590-591 = Information StW 2003, 249 = BuW 2003, 281-282 = HFR 2003, 380-381 = BB 2003, 830-831 = D-spezial 2003, Nr. 18, 5-7 = FR 2003, 476-477 = BFH-PR 2003, 205-206 = StRK FördG 1991 R 7.

<sup>152</sup> BFH vom 20.03.2003 – III R 50/96 - BStBl. II 2003, 613 = BFHE 202, 181 = DStR 2003, 1070-1072 = BFH/NV 2003, 1015-1017 = Information StW 2003, 528 = GmbHR 2003, 849-850 = FR 2003, 866-868 = StRK InvZulG 1982 § 1 Rn. 8 = HFR 2003, 889-890 = BFH-PR 2003, 365-367 = KFR F 13 InvZulG § 1, 1/03, S 319 (H 9/2003) = BuW 2004, 153-154.

<sup>153</sup> BFH vom 20.03.2003 – III R 50/96 - BStBl. II 2003, 613 = BFHE 202, 181 = DStR 2003, 1070-1072 = BFH/NV 2003, 1015-1017 = Information StW 2003, 528 = GmbHR 2003, 849-850 = FR 2003, 866-868 = StRK InvZulG 1982 § 1 Rn. 8 = HFR 2003, 889-890 = BFH-PR 2003, 365-367 = KFR F 13 InvZulG § 1, 1/03, S 319 (H 9/2003) = BuW 2004, 153-154.

<sup>154</sup> So zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 79.

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<sup>155</sup>. 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. 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<sup>156</sup>. 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<sup>157</sup>.

Das Wirtschaftsgut muss eine eigenbetriebliche Verwendung erfahren. Eine Verwendung zu **eigenbetrieblichen Zwecken** setzt nach der Rechtsprechung des BFH voraus, dass der Anspruchsberechtigte das Wirtschaftsgut im eigenen Betrieb für Zwecke dieses Betriebs nutzt. Im Gegensatz dazu steht die nicht begünstigte Verwendung für fremdbetriebliche Zwecke. Darunter ist die betriebliche Nutzung des Wirtschaftsguts in einem fremden Betrieb zu verstehen<sup>158</sup>. Die Vermietung des Wirt-

---

<sup>155</sup> so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 82 f..

<sup>156</sup> BFH vom 2.3.1990 -BStBl II, S. 750.

<sup>157</sup> So zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 80 f..

<sup>158</sup> vgl. BFH-Urteile vom 21.04.1983 - IV R 217/82 - BFHE 138, 292 – BStBl. II 1983, 532 = BB 1983, 1400-1401 = DB 1983, 1746-1746 = HFR 1983, 428-429 = Information StW 1983, 483-484 = DStR 1983, 588-589; BFH-Urteil v. 15.07.1983 - III R 27/80 - BFHE 139, 116 = BStBl. II 1983, 689 = BB 1983, 1912-1912 = DB 1983, 2451-2451 = DStR 1983, 689-690 = Information StW 1983, 579-579 = HFR 1984, 587-587; v. 21.03.2002 - IV R 15/00 - BFHE 198, 534 – BStBl. II 2002, 429 = DStR 2002, 1130-1131 = DB 2002, 1417-1418 = BFH/NV 2002, 1082 = FR 2002, 941-942 = StRK FördG 1995 Rn. 2 = Information StW 2002, 574-575 = HFR 2002, 813-814 = BFH-PR 2002, 356-357, m.w.N..

schaftsguts an einen „Dritten“ schließt daher eine eigenbetriebliche Verwendung aus<sup>159</sup>.

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<sup>160</sup>. Das begünstigte bewegliche Wirtschaftsgut muss für die Dauer des Zugehörigkeitszeitraums die Eigenschaft eines einer selbstständigen Bewertung zugänglichen Wirtschaftsguts behalten. Geht diese Eigenschaft während des Zugehörigkeitszeitraums verloren, ist dies investitionszulagenschädlich<sup>161</sup>.

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<sup>162</sup> 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<sup>163</sup>.

---

<sup>159</sup> BFH-Entscheidungen v. 26.03.1993 - III S 42/92 - BFHE 171, 164, BStBl. II 1993, 723, unter II. 2. c aa = GmbHR 1993, 514-516 = NWB Fach 3, 3313 (35/1993) = StRK InvZulG 1975 § 1 R. 5 = HFR 1993, 527; v. 16.06.1994 - IV R 48/93 - BFHE 175, 109 = BStBl. II 1996 82 = GmbHR 1994, 813-815 = HFR 1995, 21-23 = DB 1995, 125-127 = KFR Fach 3 EStG § 15, 2/95, S 43 (H 2/1995) = StRK EStG 1975 § 4 BetrVerm.-Mituntern. Rn. 64, unter 2. a), auch wenn durch die Vermietung ein Nutzen für den eigenen Betrieb erzielt werden soll (BFH-Urteil v. 21.03.2002 - IV R 15/00 - BFHE 198, 534 = BStBl. II 2002, 429 = DStR 2002, 1130-1131 = DB 2002, 1417-1418 = BFH/NV 2002, 1082 = FR 2002, 941-942 = StRK FördG 1995 Rn. 2 = Information StW 2002, 574-575 = HFR 2002, 813-814 = BFH-PR 2002, 356-357

<sup>160</sup> BFH-Urteil v. 12.04.1994 - III R 66/89 - BFHE 174, 287 = BStBl. II 1994, 576 = HFR 1994, 613-614 = StRK InvZulG 1982 § 4b R.41 = BB 1994, 2194.

<sup>161</sup> BFH-Urteil v. 25.05.2000 - III R 65/96 - BFHE 192, 181 = BStBl. II 2000, 628 = DStRE 2000, 1037-1041 = BFH/NV 2000, 1423-1425 = HFR 2000, 823-824 = DStZ 2000, 830-832 = Information StW 2000, 765-766 = StRK InvZulG 1991 Rn. 29 = VersorgW 2001, 64-66 = D-spezial 2001, Nr. 14/15, 4-5 = StEW 2001, 16-19 = FR 2000, 1047-1048 = VIZ 2001, 398-400 = BuW 2002, 281-282.

<sup>162</sup> BMF-Schreiben v. 19.04.1971, BStBl. I, 264.

<sup>163</sup> Zu den Verwendungsvoraussetzungen für Gebäude siehe so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 64.

Begünstigt ist nur der Verbleib in einer Betriebsstätte, die aktiv am Wirtschaftsleben teilnimmt<sup>164</sup>. Nicht erforderlich ist eine ununterbrochene aktive Nutzung des Wirtschaftsguts in der Betriebsstätte, vielmehr reicht es aus, dass es dazu bestimmt ist, dem Betrieb auf Dauer zu dienen<sup>165</sup>. Eine andere Auslegung müsste zu dem widersinnigen Ergebnis führen, dass z.B. Spezialmaschinen, die nur für wenige Arbeitseinsätze benötigt werden, mangels einer fortlaufenden Inanspruchnahme nicht zulagenbegünstigt wären. Keinen tatsächlichen Einsatz der Wirtschaftsgüter im Betrieb oder in der Betriebsstätte während der vorgeschriebenen Verbleibensdauer hat der BFH auch in Fällen verlangt, in denen die Wirtschaftsgüter vor Ablauf der Bindungsfrist wegen technischer oder wirtschaftlicher Abnutzung verbraucht waren. Entscheidend war, dass die Wirtschaftsgüter nicht aus betriebswirtschaftlichen Gründen, insbesondere der Rentabilität und der Zweckmäßigkeit, nicht mehr verwendet wurden, sondern aus Gründen, die in den Wirtschaftsgütern selbst lagen<sup>166</sup>. Hingegen lässt die Rechtsprechung eine lediglich **funktionale Bindung** grundsätzlich nicht genügen, schon weil durch eine derartige großzügige Auslegung des Gesetzes vergleichbare Unternehmen im übrigen Bundesgebiet entgegen dem regionalen Wirtschaftsförderungszweck der Zulagengesetze ungerechtfertigt benachteiligt

---

<sup>164</sup> BFH v. 27.04.1999 - III R 32/98 - BFHE 188, 475 = BStBl. II 1999, 615 = DB 1999, 1734-1736 = DStRE 1999, 672-675 = FR 1999, 964-967 = Information StW 1999, 605-606 = HFR 1999, 822-824 = KFR F 13 InvZulG § 2, 4/99, S. 365 (H 10/1999) = BFH/NV BFH/R 1999, 1563-1565 = DStZ 1999, 879-880 = StRK InvZulG 1991 Rn.16 = BB 1999, 2495-2497, v. 07.09.2000 - III R 44/96 - BStBl. II 2001, 37 = BFHE 193, 182 = DStR 2000, 2082-2083 = FR 2001, 103-104 = BFH/NV 2001, 277-279 = HFR 2001, 143-144 = BFH-PR 2001, 37-38 = KFR F 13 InvZV § 2, 1/01, S 111 (H 3/2001) = D-spezial 2001, Nr. 14/15, 7 = StRK DDR-StRecht 1990 InvZV Rn. 8 = KFR F 13 InvZV § 2, 1/01, S 111 (H 3/2001) = VIZ 2001, 639-640 = BuW 2002, 285-286 und v. 07.02.2002 - III R 14/00 - BStBl. II 2002, 312 = BB 2002, 872-873 = BFH/NV 2002, 729-731 = DStRE 2002, 630-632 = BFH-PR 2002, 236-237 = HFR 2002, 632-634 = Information StW 2002, 511-512 = FR 2002, 899-902 = StRK InvZulG 1996 Rn. 1 = D-spezial 2002, Nr. 40, 3, BFH-Urteil v. 23.05.1990 - III R 76/87 = BFHE 161, 281 = BStBl. II 1990, 1013 = DB 1990, 2405 = BB 1991, 122-124 = HFR 1991, 164 = StRK BerlinFG 1982 § 19 Rn. 3.

<sup>165</sup> Senatsurteile v. 28.10.1977 - III R 72/75 - BFHE 123, 538 - BStBl. II 1978, 115 = HFR 1978, Nr. 71 = Information StW 1978, 87-87 = DStR 1978, 78-78 = DB 1978, 236-237 = BB 1978, 394-395 = BFH-N § 19 Abs. 1 und 2 BerlinFG; v. 13.03.1979 - III R 20/78 - BFHE 128, 129 = BStBl. II 1979, 578 = BB 1979, 1184-1185 = DStR 1979, 505-506 = StBp 1979, 213-213 = Information StW 1979, 420-420 = DStZ/B 1979, 279-279 = HFR 1979, Nr. 412 = DB 1979, 1873-1874 = BFH-N § 4b InvZulG 1975

<sup>166</sup> BFH-Urteil v. 27.04.1999 - III R 32/98 - BFHE 188, 475 - BStBl. II 1999, 615, unter II. 1. a - DB 1999, 1734-1736 = DStRE 1999, 672-675 = FR 1999, 964-967 = Information StW 1999, 605-606 = HFR 1999, 822-824 = KFR F 13 InvZulG § 2, 4/99, S 365 (H 10/1999) = BFH/NV BFH/R 1999, 1563-1565 = DStZ 1999, 879-880 = StRK InvZulG 1991 Rn.16 = BB 1999, 2495-2497 m.w.N. oder für kurzlebige Wirtschaftsgüter, BFH-Urteil v. 06.10.1995 - III R 101/93 - BFHE 179, 522 - BStBl. II 1996, 166, unter II. c) - WPg 1996, 242-243 = BB 1996, 421-422 = BFH/NV BFH/R 1996, 75-76 = NWB Fach 3, 9679-9684 (17/1996) = StRK InvZulG 1991 Rn.1.

würden<sup>167</sup> Der VI. Senat des BFH hat in einem Urteil aus dem Jahr 1971<sup>168</sup> ausnahmsweise auch eine rein funktionale Bindung eines überwiegend im Bundesgebiet eingesetzten Ausstellungsbusses ausreichen lassen und die Voraussetzungen des Verbleibens in Berlin (West) als noch gewahrt angesehen, sofern der Bus bei seinem Einsatz im Bundesgebiet für die Berliner Wirtschaft werbe. Der III. Senat des BFH hat offen gelassen, ob er dieser Rechtsprechung noch folgen könnte. Er hat indes klargestellt, dass keinesfalls eine nur lose funktionale Bindung ausreicht, wie z.B. beim Einsatz eines von einem Berliner Schausteller-Unternehmer angeschafften und im Bundesgebiet eingesetzten Karussells oder bei der Vermietung von Theaterrequisiten durch eine Berliner Betriebsstätte in das übrige Bundesgebiet. Die dazu ergangene frühere Rechtsprechung ist durch die spätere wesentlich engere Rechtsprechung des III. Senats als überholt anzusehen. Eine derart weite Auslegung wird vor allem als mit dem Förderzweck nicht mehr vereinbar angesehen<sup>169</sup>.

Wird der Betrieb eingestellt, können einzelne Wirtschaftsgüter dieses Betriebes weiterhin durch Dritte, ggf. für andere betriebliche Zwecke, genutzt werden<sup>170</sup> oder es kann eine Veräußerung zu einem über dem Schrottwert liegenden Preis erfolgen<sup>171</sup>. Das Wirtschaftsgut muss im Betrieb jedoch entsprechend seiner Zweckbestimmung verwendet werden können. Allein die Eröffnung eines **Insolvenzverfahrens** ohne Einstellung der werbenden Tätigkeit ist unschädlich. Aber: Ein nur noch abzuwickelnder Betrieb (**Regelinsolvenz**) entspricht nicht dem Zweck der investitionszulagenrechtlichen Förderung. Bei Eintritt eines Betriebs in das Abwicklungsstadium vor Ablauf der Verbleibensfrist sind daher die Förderungsvoraussetzungen nicht erfüllt<sup>172</sup>. Ebenso fehlt es an der Zugehörigkeit zum Anlagevermögen

---

<sup>167</sup> vgl. BFH-Urteil v. 05.06.1997 - III R 186/94 - BFH/NV 1997, 900, zu § 19 BerlinFG = DStRE 1998, 13-15 = D-spezial 1998, Nr. 5, 5-6, m.w.N..

<sup>168</sup> BFH-Urteil v. 20.11.1970 - VI R 151/69 - BFHE 100, 558 = BStBl. II 1971, 155 = BB 1971, 299 = BFH-N Nr. 1 zu § 19 Abs. 2 BHG 1964 = DB 1971, 1040 = HFR 1971, 140 = StRK BHG 1964 § 19 Rn. 19.

<sup>169</sup> BFH-Urteil v. 07.02.2002 - III R 14/00 - BStBl. II 2002, 312 = BB 2002, 872-873 = BFH/NV 2002, 729-731 = DStRE 2002, 630-632 = BFH-PR 2002, 236-237 = HFR 2002, 632-634 = Information StW 2002, 511-512 = FR 2002, 899-902 = StRK InvZulG 1996 Rn. 1 = D-spezial 2002, Nr. 40, 3, BFH-Urteil v. 23.05.1990 - III R 76/87 = BFHE 161, 281 = BStBl. II 1990, 1013 = DB 1990, 2405 = BB 1991, 122-124 = HFR 1991, 164 = StRK BerlinFG 1982 § 19 Rn. 3 und in BFH-Urteil v. 05.06.1997 - III R 186/94 - BFH/NV 1997, 900 -902 = DStRE 1998, 13-15 = D-spezial 1998, Nr. 5, 5-6.

<sup>170</sup> BFH-Urteil v. 15.10.1976 - III R 139/74 - BFHE 120, 317 - BStBl. II 1977, 59 DB 1977, 285-286 = HFR 1977, Nr. 53 = Information StW 1977, 53-54.

<sup>171</sup> BFH-Urteil v. 12.04.1994 - III R 64/91 - BFHE 175, 173 = BStBl. II 1994, 711 = HFR 1994, 669-670 = StRK InvZulG 1982 § 4 Rn. 3.

<sup>172</sup> Senatsurteil v. 19.09.2001 - III R 84/97 - BFHE 196, 447 = BStBl. II 2002, 106 = DStR 2002, 212-214 = BFH/NV 2002, 456-459 = D-spezial 2002, Nr. 12/13, 4-5 = HFR 2002, 315-317 = BFH-PR 2002, 156-158 =

.../42



eines werbenden Betriebs für die Dauer der Verbleibensfrist, wenn der Investor im Falle der **Stilllegung** den Betrieb vor Ablauf der Frist einstellt<sup>173</sup>. Ein nur noch abzuwickelnder Betrieb ohne werbende Tätigkeit reicht nicht aus, um dem allgemeinen Sinn und Zweck der investitionszulagenrechtlichen Förderung zu entsprechen<sup>174</sup>. Dagegen erfüllt ein nur noch abzuwickelnder Betrieb oder ein stillgelegter Betrieb nicht mehr die Verbleibensvoraussetzung<sup>175</sup>.

Für **unschädliches vorzeitiges Ausscheiden** gilt: 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<sup>176</sup> oder infolge eines Totalschadens<sup>177</sup> geschieht oder das Wirtschaftsgut wegen Mangelhaftigkeit gegen ein anderes Wirtschaftsgut gleicher oder auch besserer Qualität umgetauscht wird<sup>178</sup>. Ein unschädliches vorzeitiges Ausscheiden liegt auch vor, wenn die betriebs-

---

VIZ 2002, 319-320 = KFR F 13 InvZV § 2, 1/02, S. 245 (H 7/2002) = StRK DDR-StRecht 1990 InvZV R. 11, m.w.N..

<sup>173</sup> Senatsurteile v. 27.04.1999 - III R 32/98 - BFHE 188, 475, BStBl. II 1999, 615 = DB 1999, 1734-1736 = DStRE 1999, 672-675 = FR 1999, 964-967 = Information StW 1999, 605-606 = HFR 1999, 822-824 = KFR F 13 InvZulG § 2, 4/99, S. 365 (H 10/1999) = BFH/NV BFH/R 1999, 1563-1565 = DStZ 1999, 879-880 = StRK InvZulG 1991 Rn. 16 = BB 1999, 2495-2497; v. 07.09.2000 - III R 44/96 - BFHE 193, 182 - BStBl. II 2001, 37 = BFHE 193, 182

= DStR 2000, 2082-2083 = FR 2001, 103-104 = BFH/NV 2001, 277-279 = HFR 2001, 143-144 = BFH-PR 2001, 37-38 = KFR F 13 InvZV ? 2, 1/01, S. 111 (H 3/2001) = D-spezial 2001, Nr. 14/15, 7 = StRK DDR-StRecht 1990 InvZV Rn. 8 = KFR F 13 InvZV § 2, 1/01, S. 111 (H 3/2001) = VIZ 2001, 639-640 = BuW 2002, 285-286.

<sup>174</sup> BFH-Urteil v. 27.04.1999 - III R 32/98 - BFHE 188, 475 = BStBl. II 1999, 615 DB 1999, 1734-1736 = DStRE 1999, 672-675 = FR 1999, 964-967 = Information StW 1999, 605-606 = HFR 1999, 822-824 = KFR F 13 InvZulG § 2, 4/99, S. 365 (H 10/1999) = BFH/NV BFH/R 1999, 1563-1565 = DStZ 1999, 879-880 = StRK InvZulG 1991 R.16 = BB 1999, 2495-2497; BFH-Urteil v. 07.03.2002 - III R 41/98 - BFHE 198, 173 = BStBl. II 2002, 582 = BFH/NV 2002, 1110-1112 = BuW 2002, 683-684 = StRK InvZulG 1982 § 1 R. 7 = BFH-PR 2002, 355-356 = D-spezial 2002, Nr. 40, 4-5 = FR 2002, 1141-1143 = HFR 2002, 917-918.

<sup>175</sup> BFH-Urteil v. 07.03.2002 - III R 41/98 - BFHE 198, 173 = BStBl. II 2002, 582 = BFH/NV 2002, 1110-1112 = BuW 2002, 683-684 = StRK InvZulG 1982 § 1 R. 7 = BFH-PR 2002, 355-356 = D-spezial 2002, Nr. 40, 4-5 = FR 2002, 1141-1143 = HFR 2002, 917-918.

<sup>176</sup> BFH-Urteil v. 15.10.1976 - III R 139/74 - BStBl. II 1977, 59 = BFHE 120, 317-320 = DB 1977, 285-286 = HFR 1977, Nr. 53 = Information StW 1977, 53-54.

<sup>177</sup> BFH vom 01.07.1977 - III R 74/76 - BFHE 123, 109-111 = BStBl. II 1977, 793-794 = HFR 1977, Nr. 580 = Information StW 1977, 490-490 = BB 1977, 1340-1340 = DB 1978, 51-51 = DStR 1978, 111-112 = BFH-N § 19 BerlinFG Nr. 9.

<sup>178</sup> BFH vom 08.03.1968 - VI R 29/67 - BFHE 92, 81 = BStBl. II 1968, 430 = BB 1968, 901 = BFH-N Nr. 1 zu § 21 Abs. 2 BHG 1962 = DB 1968, 1158 = DStR 1968, 417 Nr. 307 = DStZ 1968, 341 = FR 1969, 79 = HFR 1968, 385 = StRK BHG § 21 (1962).

.../43

gewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Ausscheidens bereits abgelaufen ist<sup>179</sup> (**Ablauf der betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer**). Dies gilt selbst dann, wenn der Bindungszeitraum im Zeitpunkt des Ausscheidens noch nicht begonnen hat. Der Gesetzgeber wollte sicherstellen, dass die Investitionszulage nicht dazu missbraucht wird, Wirtschaftsgüter unter Inanspruchnahme der Zulage im Fördergebiet anzuschaffen, um sie schon kurze Zeit später in einen Betrieb oder eine Betriebstätte außerhalb des Fördergebiets oder ins Ausland zu verbringen<sup>180</sup>. Wird ein Wirtschaftsgut, das vor Ablauf von drei Jahren seit seiner Herstellung oder Anschaffung wirtschaftlich verbraucht ist, verschrottet, so kann einer außerhalb des Fördergebiets belegenen Betriebstätte insoweit kein wirtschaftlicher Vorteil verschafft werden. Dem Umstand, dass das Wirtschaftsgut technisch noch nutzbar ist, kommt keine Bedeutung mehr zu, da die technische Nutzbarkeit nicht mehr verwertet werden kann. Es würde auch zu einem mit dem Sinn und Zweck des InvZulG nicht zu vereinbarenden Ergebnis führen, wenn man die gewährte Investitionszulage deshalb zurückfordern würde, weil das wirtschaftlich verbrauchte Wirtschaftsgut baldmöglichst verschrottet und nicht zunächst auf Lager genommen wird, um erst nach Ablauf der maßgeblichen Dreijahresfrist verschrottet zu werden<sup>181</sup>. 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 investitionszulagen-schädlich ist<sup>182</sup>.

---

<sup>179</sup> BFH-Urteil v. 09.03.1967 - IV R 149/66 - BFHE 87, 589 = BStBl. III 1967, 238 = BB 1967, 408 = BFH-Nr. 1 zu § 19 BHG = DB 1967, 579 = DStR 1967, 96 Nr. 263 = DStZ 1967, 151 = FR 1967, 456 = FR 1968, 15 = FR 1969, 78 = HFR 1967, 225 = StRK BHG 1964 § 19 Rn. 3.

<sup>180</sup> BFH-Urteile v. 29.07.1966 - VI 55/65 - BFHE 87, 313 = BStBl. III 1967, 125 = BB 1967, 155 = DB 1967, 1835 = DStR 1967, 165 Nr. 104 = DStZ 1967, 116 = FR 1967, 456 = FR 1968, 15 = FR 1969, 58 = HFR 1967, 166 = StRK BHG § 21 (1962) sowie v. 09.03.1967 - IV R 149/66 - BFHE 87, 589 = BStBl. III 1967, 238 = BB 1967, 408 = BFH-Nr. 1 zu § 19 BHG = DB 1967, 579 = DStR 1967, 96 Nr. 263 = DStZ 1967, 151 = FR 1967, 456 = FR 1968, 15 = FR 1969, 78 = HFR 1967, 225 = StRK BHG 1964 § 19 Rn. 3.

<sup>181</sup> BFH-Urteil v. 15.10.1976 - III R 139/74 - BFHE 120, 317-320 = BStBl. II 1977, 59-60 = DB 1977, 285-286 = HFR 1977, Nr. 53 = Information StW 1977, 53-54.

<sup>182</sup> BFH-Urteil v. 27.04.1999 - III R 32/98 - BFHE 188, 475 = BStBl. II 1999, 615 = DB 1999, 1734-1736 = DStRE 1999, 672-675 = FR 1999, 964-967 = Information StW 1999, 605-606 = HFR 1999, 822-824 = KFR F 13 InvZulG § 2, 4/99, S. 365 (H 10/1999) = BFH/NV BFH/R 1999, 1563-1565 = DStZ 1999, 879-880 = StRK InvZulG 1991 Rn. 16 = BB 1999, 2495-2497, v. 07.09.2000 - III R 44/96 - BStBl. II 2001, 37 = BFHE 193, 182 = DStR 2000, 2082-2083 = FR 2001, 103-104 = BFH/NV 2001, 277-279 = HFR 2001, 143-144 = BFH-PR 2001, 37-38 = KFR F 13 InvZV § 2, 1/01, S. 111 (H 3/2001) = D-spezial 2001, Nr. 14/15, 7 = StRK DDR-StRecht 1990 InvZV Rn. 8 = KFR F 13 InvZV § 2, 1/01, S. 111 (H 3/2001) = VIZ 2001, 639-640 = BuW 2002, 285-286 und v. 19.09.2001 - BStBl. II 2002, 106 = BFHE 196, 447 = DStR 2002, 212-214 = BFH/NV .../44

Ein investitionszulagenunschädliches vorzeitiges Ausscheiden eines Wirtschaftsguts kommt in diesen Fällen nur in Betracht, wenn es vor Ablauf des Drei-Jahres-Zeitraums seine Tauglichkeit für den Betrieb des Investors verliert und zu einem nicht zu vernachlässigenden Preis veräußert werden<sup>183</sup>. Beide Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Hierfür ist wegen der geringen Höhe des Veräußerungserlöses in erster Linie die dadurch im Ergebnis eintretende erhebliche Minderung der Bemessungsgrundlage entscheidend, sowie zusätzlich die Erwägung, dass der Gesetzgeber die Einhaltung der Verbleibensfrist in den gesetzlich geregelten Fällen als maßgebliche Grundlage für die Erreichung des mit der jeweiligen Zulage bezweckten Erfolges angesehen hat. Insoweit handelt es sich um typisierende Regelungen, die nach ihrem Charakter nur in seltenen Fällen Ausnahmen erlauben<sup>184</sup>.

Wie der BFH in seinem Urteil aus dem Jahr 1994<sup>185</sup> ausgeführt hat, ist ein Ausnahmefall nicht allein deshalb anzunehmen, weil z.B. ein Testfahrzeug zwar für den spezifischen betrieblichen Zweck nicht mehr geeignet ist, die späteren Abnehmer jedoch immerhin noch zwischen 40 bis 50 v.H. der aufgewendeten Anschaffungskosten zahlen. Weshalb ein Wirtschaftsgut aus der Betriebsstätte vorzeitig ausscheidet, ist grundsätzlich ohne Bedeutung. Dies folgt aus dem Zweck der Verbleibvoraussetzung<sup>186</sup>. Vielmehr muss in die Würdigung auch der **Verwertungserlös** einbezogen werden. Kommt dem Erlös vom Betrag her im Verhältnis zu den aufgewendeten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten noch wirtschaftliche Bedeutung zu, so ist eine Ausnahme von der Einhaltung der Verbleibensfrist nicht gerechtfertigt<sup>187</sup>. In seinem 1994er Urteil<sup>188</sup> hat der BFH ein Verhältnis des Veräußerungserlöses von 40 bis 50 v.H. zu den ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten als in diesem Sinne wirtschaftlich gewichtig beurteilt. Anderenfalls würde der Investor nämlich eine Investitionszulage auf die vollen Anschaffungs-/Herstellungskosten erhalten, obwohl er wirtschaftlich betrachtet von diesen Kosten entlastet ist und sie im Ergeb-

---

2002, 456-459 = D-spezial 2002, Nr. 12/13, 4-5 = HFR 2002, 315-317 = BFH-PR 2002, 156-158 = VIZ 2002, 319-320 = KFR F 13 InvZV § 2, 1/02, S. 245 (H 7/2002) = StRK DDR-StRecht 1990 InvZV Rn. 11.

<sup>183</sup> BFH-Urteile v. 12.04.1994 - III R 64/91 - BFHE 175, 173 - BStBl. II 1994, 711 = HFR 1994, 669-670 = StRK InvZulG 1982 § 4 Rn. 3 und v. 26.08.1994 - III R 75/92 - BFH/NV 1995, 545.

<sup>184</sup> BFH-Urteil v. 05.05.1988 - III R 181/83 - BFH/NV 1988, 741.

<sup>185</sup> BFH-Urteile v. 12.04.1994 - III R 64/91 - BFHE 175, 173 - BStBl. II 1994, 711 = HFR 1994, 669-670 = StRK InvZulG 1982 § 4 Rn. 3 und v. 26.08.1994 - III R 75/92 - BFH/NV 1995, 545.

<sup>186</sup> BFH-Urteil v. 05.05.1988 - III R 181/83 - BFH/NV 1988, 741.

<sup>187</sup> so BMF-Schreiben in BStBl. I 1996, 1460 zur vorzeitigen Veräußerung von erkrankten oder von krankheitsbedrohten Milchkühen.

<sup>188</sup> a.a.O.; ähnlich in BFH-Urteil v. 05.05.1988 - III R 181/83 - BFH/NV 1988, 741.

nis in erheblichem Umfang gar nicht getragen hätte<sup>189</sup>. Der BFH hat es abgelehnt, weitere Ausnahmen von der gesetzlichen Verbleibensregelung allein deshalb zuzulassen, weil Anhaltspunkte für eine missbräuchliche Inanspruchnahme der Investitionszulage nicht vorlägen. Er hat klargestellt, dass die von ihm erwähnte Zielsetzung, Missbräuche zu vermeiden, nicht in dem weiten Sinne zu verstehen sei, dass bereits jeder betriebswirtschaftlich aner kennenswerte Grund für die Annahme eines Ausnahmefalles ausreiche<sup>190</sup>. Der BFH hat die Grenze für einen noch **wirtschaftlich gewichtigen Wert** bestimmt. Er hat deshalb verschiedene Alternativen, wie er sie überwiegend bereits in seinem Beschluss aus dem Jahr 1999<sup>191</sup> angesprochen hatte, erwogen. Er ist zu dem Ergebnis gelangt, dass ein Veräußerungserlös von mehr als 10 v.H., bezogen auf die konkreten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, zulagenschädlich ist. Diese 10%ige **Erheblichkeitsgrenze** enthält das Investitionszulagenrecht z.B. auch für die Prüfung der Zulagenschädlichkeit bei auch privat genutzten Wirtschaftsgütern seit der Investitionszulagenverordnung<sup>192</sup>. Ferner waren unter der Geltung früherer Zulagengesetze nur Wirtschaftsgüter, die ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wurden, begünstigt<sup>193</sup>.

Bei Ausscheiden des Wirtschaftsguts nach Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ist der Veräußerungserlös aber unerheblich<sup>194</sup>. Scheidet ein bewegliches Wirtschaftsgut innerhalb des Zugehörigkeits- und Verbleibenszeitraums 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. In diesen Fällen ist die Höhe des Veräußerungserlöses unerheblich. Das Ersatzwirtschaftsgut muss in der verbleibenden Zeit des Fünf- bzw.

---

<sup>189</sup> BFH-Urteile v. 26.08.1994 - III R 75/92 - BFH/NV 1995, 545; v. 12.04.1994 - III R 64/91 - BFHE 175, 173 BStBl II 1994, 711 = HFR 1994, 669-670 = StRK InvZulG 1982 § 4 Rn. 3 und v. 26.08.1994 - III R 75/92 - BFH/NV 1995, 545.

<sup>190</sup> vgl. BFH-Urteil v. 05.05.1988 - III R 181/83 - BFH/NV 1988, 741, unter Ziff. 2. der Gründe.

<sup>191</sup> BFH-Urteil v. 27.04.1999 - III B 124/96 - BFH/NV 1999, 1382.

<sup>192</sup> vgl. § 2 Nr. 5 --später 6--, c; s. ferner § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 InvZulG 1991, 1993 und 1996 sowie § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 InvZulG 1999.

<sup>193</sup> BFH-Urteil v. 09.12.1999 - III R 49/97 - BFHE 190, 559 = BStBl. II 2000, 434 = DStR 2000, 587-590 = FR 2000, 524-528 = BFH/NV 2000, 810-812 = KFR F 13 InvZulG § 2, 1/00, S. 221 (H 6/2000) = HFR 2000, 437-439 = Information StW 2000, 413 = D-spezial 2000, 4 = StRK InvZulG 1993 Rn. 15 = BuW 2001, 100-101; s. z.B. § 4b Abs. 2 Satz 7 InvZulG 1982; s. z.B. Senats-Urteile v. 06.04.1990 - III R 2/87 - BFHE 161, 237, BStBl. II 1990, 752, unter Ziff. 2. c, und v. 07.03.1980 - III R 92/78 - BFHE 130, 221, BStBl II 1980, 412, Ziff. 3. zu § 19 des Berlinförderungsgesetzes.

<sup>194</sup> zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, 75.

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 2010 begünstigten Erstinvestitionsvorhaben, kann der Anspruchsberechtigte wählen, ob er es als Ersatzwirtschaftsgut behandeln will.

Für die zulagenschädliche **private Nutzung** (nicht mehr als 10%) gilt: Die Nutzungsvoraussetzung muss in jedem Jahr des Nutzungszeitraums erfüllt sein. Bei Körperschaften tritt an die Stelle der privaten Nutzung die Nutzung für außerbetriebliche Zwecke<sup>195</sup>, 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<sup>196</sup>. 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 Nutzen 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<sup>197</sup>.

*Zu Absatz 2:*

Absatz 2 regelt die Begünstigung von betrieblich genutzten **Gebäudeneubauten**. Begünstigt sind ausschließlich neue Gebäude, die zu einem Erstinvestitionsvorhaben im Sinne des Absatzes 3 gehören. Voraussetzung für die Förderung mit Investitionszulage ist, dass das Gebäude für den gesamten Bindungszeitraum von fünf Jahren

---

<sup>195</sup> BFH-Urteil v. 06.04.1990 - III R 2/87 - BFHE 161, 237 = BStBl. II 1990, 752 = DB 1990, 1952 = Information StW 1990, 499 = HFR 1990, 643 = GmbHR 1990, 524-525 = BB 1990, 2176-2177 = StRK InvZulG 1982 § 4b Rn. 21.

<sup>196</sup> so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 77.

<sup>197</sup> BFH-Urteil v. 06.04.1990 - III R 2/87 - BFHE 161, 237 = BStBl. II 1990, 752 = DB 1990, 1952 = Information StW 1990, 499 = HFR 1990, 643 = GmbHR 1990, 524-525 = BB 1990, 2176-2177 = StRK InvZulG 1982 § 4b Rn. 21.



(bei KMU-Betrieben drei Jahre) durch einen Betrieb der begünstigten Wirtschaftszweige verwendet wird. Eine anteilig begünstigte Verwendung des Gebäudes führt zu einer entsprechend anteiligen Förderung. Eine Zugehörigkeit zum Anlagevermögen eines Betriebs oder zu einem Betriebsvermögen eines begünstigten Wirtschaftszweigs ist nicht erforderlich<sup>198</sup>. Für den Begriff des Gebäudes im Sinne von § 2 Abs. 2 InvZulG 2010 sind die Abgrenzungsmerkmale des Bewertungsrechts maßgebend<sup>199</sup>. Unter Gebäuden im Sinne von § 2 Abs. 2 InvZulG 2010 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 2010 erfüllen. **Mietereinbauten** und **Ladeneinbauten**, die abnutzbare unbewegliche Wirtschaftsgüter darstellen, erfüllen nicht den bewertungsrechtlichen Gebäudebegriff und sind daher nach § 2 Abs. 2 InvZulG 2010 nicht investitionszulagenbegünstigt<sup>200</sup>. Ein Gebäude ist nach § 2 Abs. 2 InvZulG 2010 nicht investitionszulagenbegünstigt, wenn es entgegen den baurechtlichen Vorschriften errichtet worden ist (**baurechtswidriges Gebäude**)<sup>201</sup>. Zwar ist nach dem Wortlaut des § 2 Abs. 2 InvZulG 2010 die Gewährung der Investitionszulage nicht davon abhängig, dass eine nach dem Bauordnungsrecht erforderliche Baugenehmigung erteilt worden ist. Das Erfordernis einer Baugenehmigung kann auch nicht aus anderen Festlegungen des InvZulG 2010 entnommen werden. Der wirtschaftsfördernden Zielsetzung des InvZulG 2010 wird zwar allgemein durch die Errichtung eines Gebäudes innerhalb des maßgeblichen Begünstigungszeitraums Rechnung getragen. Es wäre jedoch im Hinblick auf die Einheit der Rechtsordnung verfehlt, ein entgegen den materiellen baurechtlichen Vorschriften ohne Baugenehmigung errichtetes Gebäude (errichteten Gebäudeteil) durch Gewährung einer Investitionszulage zu fördern. Für Bauvorhaben, die mit den materiellen Vorschriften des Bauordnungsrechts nicht vereinbar sind, darf eine Baugenehmigung grundsätzlich nicht erteilt werden. Werden derartige Anlagen gleichwohl errichtet, so kann dies die zuständige Verwaltungsbehörde zur Forderung auf Beseitigung der Anlage berechtigen<sup>202</sup>.

---

<sup>198</sup> BT-Drs. 16/10291, S. 15.

<sup>199</sup> vgl. R 7.1 Abs. 5 EStR 2005, gleichlautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 15.03.2006 [BStBl. I, 314]).

<sup>200</sup> so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 84 f..

<sup>201</sup> BFH vom 08.02.1980 – III R 100/78 - BFHE 130, 105 = BStBl. II 1980, 473-474 = BB 1980, 1027-1027 = DB 1980, 1525-1525 = HFR 1980, Nr. 368.

<sup>202</sup> BFH-Urteil v. 08.02.1980 - III R 104/78 - BFHE 130, 439 = BStBl. II 1980, 474-475 = BB 1980, 1200-1200 = HFR 1980, Nr. 472.

**Außenanlagen**, wie z. B. Hofbefestigungen, Befestigungen für Stellplätze, Einfriedungen, Zäune, Straßen, Brücken oder Regenwasserauffanganlagen, sind bei betrieblich genutzten Gebäuden keine Gebäudebestandteile, sondern selbstständige unbewegliche Wirtschaftsgüter<sup>203</sup> und daher nach § 2 Abs. 2 InvZulG 2010 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 2010 in Betracht kommen<sup>204</sup>.

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 2010 in Betracht.

Ein **neues Gebäude** im Sinne von § 2 Abs. 2 Satz 1 InvZulG 2010 entsteht, wenn es erstmals hergestellt wird. Die **bauliche Umgestaltung** eines vorhandenen Gebäudes kann grundsätzlich nicht als Herstellung eines neuen Gebäudes angesehen werden, solange das Gebäude in seiner wesentlichen Substanz nicht beeinträchtigt wird<sup>205</sup>, so z.B. dann, wenn die Außenmauern zum überwiegenden Teil weiter benutzt werden und mit dem Umbau lediglich eine Umgestaltung des durch die Außenmauern umbauten Raums vorgenommen wird<sup>206</sup>. Nach dem Wortlaut und Zweck des § 2 Abs. 2 InvZulG 2010 ist es erforderlich, dass das hergestellte Gebäude in bautechnischer Hinsicht neu ist<sup>207</sup>. Ein neues Gebäude kann durch Umbauten, Ausbauten und Mo-

---

<sup>203</sup> BFH vom 01.07.1983 – III R 161/81 - BFHE 138, 513 = BStBl. II 1983, 686 = BB 1983, 1653-1653 = DB 1983, 2231-2232 = DStR 1983, 587-588 = HFR 1983, 525-526.

<sup>204</sup> so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 86.

<sup>205</sup> BFH-Urteil v. 28.06.1977 - VIII R 115/73 - BFHE 122, 512 = BStBl. II 1977, 725 = BB 1977, 1129-1130 = DB 1977, 1878-1878 = StRK EStG § 7 Rn. 234 = HFR 1977, Nr. 508 = FR 1977, 527-527 = Information StW 1977, 537-538 = DStR 1977, 640-640 = BFH-N § 118 Abs. 2 FGO Nr. 14.

<sup>206</sup> BFH-Urteil v. 13.01.1972 - IV R 180/67 - BFHE 104, 489 = BStBl. II 1972, 331, zu § 16 des Berlinhilfegesetzes 1962 B 1972, 742 = BFH-N Nr. 2 zu § 16 BHG = DStR 1970, 285 Nr. 225 = DStZ 1972, 215 = HFR 1972, 213 = StRK BHG § 16 (1962).

<sup>207</sup> BFH-Urteil v. 31.03.1992 - IX R 175/87 - BFHE 168, 109 = BStBl. II 1992, 808 = BB 1992, 1533-1534 = DB 1992, 1656 = StRK EStG 1975 § 7 Abs 5 R.8 = HFR 1992, 527 = DWW 1992, 286 = NJW 1993, 1287-1288.

dernisierungsmaßnahmen 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<sup>208</sup>. 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 Absatz 5 R 7.3 EStR 2005<sup>209</sup> von der Herstellung eines anderen Gebäudes ausgehen kann<sup>210</sup>. Eine Änderung der **Zweckbestimmung** kann zwar zur Herstellung eines neuen Vermögensgegenstandes i.S. § 255 Abs. 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuches (HGB) führen. Damit ist aber nur entschieden, dass es sich bei den hierfür aufgewendeten Kosten nicht um sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand, sondern um Herstellungsaufwand handelt. Dies bedeutet aber nicht, dass die Zweckänderung dem Gebäude notwendigerweise stets auch ein anderes **bautechnisches Gepräge** im oben genannten Sinne verleiht<sup>211</sup>.

**Nachträgliche Herstellungsarbeiten** und Erhaltungsarbeiten sind nach § 2 Abs. 2 InvZulG 2010 nicht investitionszulagenbegünstigt. Ob die Herstellung eines neuen Gebäudes im Sinne von § 2 Abs. 2 Satz 1 InvZulG 2010 vorliegt, ist für das jeweilige Wirtschaftsgut gesondert zu entscheiden<sup>212</sup>. Befinden sich auf einem Grundstück mehrere Gebäude, sind diese grundsätzlich selbstständige Wirtschaftsgüter<sup>213</sup>. 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<sup>214</sup>. Mehrere verschiedene Wirtschaftsgüter be-

---

<sup>208</sup> BFH-Urteil v. 31.03.1992 - IX R 175/87 - BFHE 168, 109 = BStBl. II 1992, 808 = BB 1992, 1533-1534 = DB 1992, 1656 = StRK EStG 1975 § 7 Abs 5 R.8 = HFR 1992, 527 = DWW 1992, 286 = NJW 1993, 1287-1288.

<sup>209</sup> Richtlinie für die Bemessungsgrundlage der AfA.

<sup>210</sup> so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 89.

<sup>211</sup> BFH-Urteil v. 31.03.1992 - IX R 175/87 - BFHE 168, 109 = BStBl. II 1992, 808 = BB 1992, 1533-1534 = DB 1992, 1656 = StRK EStG 1975 § 7 Abs 5 R.8 = HFR 1992, 527 = DWW 1992, 286 = NJW 1993, 1287-1288.

<sup>212</sup> BFH-Urteil v. 07.07.1998 - IX R 16/96 - BFHE 186, 371 = BStBl. II 1998, 625 = DB 1998, 1894-1895 = DStR 1998, 1466-1467 = FR 1998, 945-946 = StRK EStG 1990 § 7 Abs. 5a Rn. 1 = HFR 1998, 903 = BFH/NV BFH/R 1998, 1568 = NZM 1998, 1029-1030 = ZfIR 1998, 737-738 = KFR F 3 EStG § 7, 3/98, S. 417 (H 12/1998).

<sup>213</sup> so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 90.

<sup>214</sup> R 4.2 Abs. 4 EStR 2005, BFH-Urteil v. 30.1.1995 - GrS 4/92 - BFHE 176, 267 = BStBl. II 1995, 281 = DB 1995, 607-609 = NJW 1995, 1311-1312 = BB 1995, 653-656 = StRK EStG 1975 § 4 GewErm.Rn. 42 = WiB 1995, 514-515 = HFR 1995, 306-308 = KFR Fach 3 EStG § 4, 4/95, 303 (11/1995), unter C. II

stehen auch dann, wenn in einem Gebäude **Wohnungseigentum** oder **Teileigentum** begründet wurde<sup>215</sup>. Ein **Anbau** oder **Ausbau** ist ein selbstständiges Wirtschaftsgut, wenn er auf Grund unterschiedlicher Nutzung nicht im **Nutzungs- und Funktionszusammenhang** mit dem bereits vorhandenen Gebäude steht oder an ihm gesonder-tes Wohnungs- oder Teileigentum besteht<sup>216</sup>. Ob ein Anbau ein gegenüber dem be- stehenden Gebäude selbstständiges Wirtschaftsgut darstellt, ist – vom Nutzungs- und Funktionszusammenhang abgesehen – nach bautechnischen Kriterien zu beur- teilen. 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 selbststän- diges Wirtschaftsgut. Ein Neubau kann bei einem Anbau auch dann vorliegen, wenn er mit dem bestehenden Gebäude verschachtelt ist und die Neubauteile dem Ge- samtgebäude das Gepräge geben; hierfür sind regelmäßig die Größen- und Wertver- hältnisse der Alt- und Neubauteile maßgebend<sup>217</sup>. Auf die Höhe der Bauaufwendun- gen, die erforderlich sind, um im Fall der Trennung den Gebäudeteil (Anbau) stand- fest zu machen, kommt es nicht an<sup>218</sup>.

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 (**Verwendungsvoraussetzung**). Zu den Begriffen **Anschaffung von Gebäuden** und **Herstellung von Gebäuden** vgl. die Kommentierung zu § 4 Abs. 2. Der Fünfjahreszeitraum verkürzt sich auf drei Jahre, wenn das Gebäude zu einem nach dem 31. Dezember 2009 be- gonnenen Erstinvestitionsvorhaben gehört und wenn der Betrieb, in dem das Ge- bäude verwendet wird, zu Beginn des Erstinvestitionsvorhabens die Begriffsdefiniti-

---

<sup>215</sup> BFH vom 29.09.1994 – III R 80/92 - BFHE 176, 93 = BStBl II 1995, 72 = HFR 1995, 80-81 = StRK Inv- ZulG 1982 § 4b Rn. 44.

<sup>216</sup> so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 92.

<sup>217</sup> vgl. H 7.4 [Neubau] EStH 2007; BFH vom 05.12.1974 – V R 30/74 - BStBl. II 1975, 344 = BB 1975, 218 = DB 1975, 1250 = DStR 1975, 167 = UR 1975, 65 = StRK UStG 1967 § 30 R. 22, BFH-Urteil v. 21.07.1977 – V R 58/75 - BFHE 123, 527-530 = BStBl. II 1978, 78 = UR 1978, 27-29 = HFR 1978, Nr. 136 = DB 1978, 378-379 = Information StW 1978, 179-180 = BB 1978, 746-747 = BFH-N § 30 Abs. 2 Satz 1 UStG 1967 Nr. 32 und BFH-Urteil v. 15.09.1978 – V R 14/76 - BFHE 123, 531-533 = BStBl. II 1978, 123-125 = DB 1978, 379-379 = UR 1978, 29-29 = HFR 1978, Nr. 137 = UR 1978, 13-14 = Information StW 1978, 207-208 = BB 1978, 747-747 = BFH-N § 30 Abs. 2 Satz 1 UStG 1967 Nr. 35.

<sup>218</sup> BFH vom 25.01.2007 – III R 49/06 - BFHE 215, 459 = BStBl. II 2007, 586 = ZSteu 2007, R463-R465 = DStR 2007, 988-990 = StC 2007, 10 = BFH/NV 2007, 1427-1429 = WPg 2007, 628-630 = HFR 2007, 871-873.

.../51

on für kleine und mittlere Unternehmen im Sinne (KMU) der Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen erfüllt<sup>219</sup>. Der Verwendungszeitraum beginnt am Tag nach der Beendigung des Erstinvestitionsvorhabens (**Beginn des Verwendungszeitraums**). 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<sup>220</sup>. 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<sup>221</sup>.

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<sup>222</sup>. 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

---

<sup>219</sup> So zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 92.

<sup>220</sup> R 4.2 Abs. 4 EStR 2005.

<sup>221</sup> So zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 98.

<sup>222</sup> BFH-Urteil v. 01.12.1976 – I R 73/74 - BStBl. II 1977, 315 = BFHE 121, 135-141 = FR 1977, 203-204 = DB 1977, 704-705 = BB 1977, 527-528 = HFR 1977, Nr. 225 = DStR 1977, 414-414.



Vermietung nicht betrieblich, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis begründet ist. Die Feststellungslast hierfür trägt die Kapitalgesellschaft<sup>223</sup>.

Wird ein Gebäude teils begünstigt und teils nicht begünstigt verwendet (**teilweise begünstigte Verwendung**), 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<sup>224</sup> 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<sup>225</sup>.

Absatz 2 Satz 2 enthält ein **Kumulationsverbot**. Ein Gebäude ist nur begünstigt, wenn im Fall der Anschaffung kein anderer Anspruchsberechtigter Investitionszulage für das Gebäude in Anspruch nimmt. 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 S. 1 Nr. 2 AO)<sup>226</sup>.

---

<sup>223</sup> BFH vom 06.04.1990 – III R 2/87 - BFHE 161, 237 = BStBl II 1990, 752 = DB 1990, 1952 = Information StW 1990, 499 = HFR 1990, 643 = GmbHR 1990, 524-525 = BB 1990, 2176-2177 = StRK InvZulG 1982 § 4b Rn. 21.

<sup>224</sup> BGBl. I 2003, 2346.

<sup>225</sup> so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 100.

<sup>226</sup> so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 103.

Zu Absatz 3:

Absatz 3 bestimmt den Begriff des Erstinvestitionsvorhabens in Anlehnung an die Regionalbeihilfeleitlinien 2007-2013<sup>227</sup>, wobei der Text der Leitlinien z.T. wörtlich wiedergegeben wird. Unter einem **Erstinvestitionsvorhaben** ist die Summe von im Zusammenhang stehenden Maßnahmen zu verstehen, die der Erlangung eines der in Absatz 3 genannten Ziele dienen. Es ist zwar nicht zu beanstanden, wenn mit einer einzelnen Investition das Ziel erreicht werden kann; eine künstliche Trennung von Investitionen, die in einem technischen, funktionellen, strategischen und räumlichen Zusammenhang stehen, in einzelne Vorhaben, ist aber nicht zulässig<sup>228</sup>. Das Investitionszulagengesetz differenziert zwischen Erstinvestitionen und anderen Investitionen, die keine Erstinvestitionen sind, den Ersatzinvestitionen<sup>229</sup>, ohne diese ausdrücklich zu benennen. Dabei bedeutet der Begriff der „Erstinvestition“, dass es sich um Errichtungs- und Erweiterungsinvestitionen handeln muss und es keine Ersatzbeschaffung sein darf<sup>230</sup>, es sei denn es würde sich um eine Rationalisierungsinvestition handeln<sup>231</sup>. Denn im allgemeinen sind Erstbeschaffungen eher geeignet, den Gesetzeszweck zu fördern, weil sie in der Regel eine Vergrößerung der bis dahin vorhandenen betrieblichen Kapazität mit sich bringen, während Ersatzbeschaffungen grundsätzlich nur die bereits vorhandenen Kapazitäten aufrechterhalten<sup>232</sup>. Erstinvestitionen sind demnach Investitionen zum Zwecke der Errichtung einer neuen oder Erweiterung einer bestehenden Betriebsstätte, einer grundlegenden Änderung eines Produkts oder Produktionsverfahrens oder der Übernahme eines Betriebes, der andernfalls geschlossen worden wäre (vgl. Absatz 3). Dies muss sich nach außen dokumentieren, d. h. das Investitionsvorhaben muss die Möglichkeit schaffen, die Produktion von Waren oder Dienstleistungen (Ausbringungsmenge/-ergebnis = Output) qualitativ oder quantitativ zu steigern<sup>233</sup>. Das BMF führt hierzu in seinem Anwen-

---

<sup>227</sup> Leitlinien für staatliche Beihilfen mit regionaler Zielsetzung 2007-2013 (2006/C 54/08).

<sup>228</sup> BT-Drs. 16/10291, S. 15.

<sup>229</sup> *Jestedt*, in Heidenhain, Handbuch des Europäischen Beihilfenrechts, 1.A., 1. Auflage 2003, Rn. 85.

<sup>230</sup> FG Köln, Urteil v. 20.09.2000 - 12 K 3978/96 - EFG 2001, 97-98.

<sup>231</sup> FG Köln a.a.O., BFH-Urteil v. 06.03.1980 - IV R 160/77 - BFHE 130, 214 = BStBl. II 1980, 418-420 = BB 1980, 925-925 = DB 1980, 1308-1309 = HFR 1980, Nr. 356 = FR 1980, 446-447 = Information StW 1980, 465-465.

<sup>232</sup> BFH-Urteil v. 06.03.1980 - IV R 160/77 - BFHE 130, 214 = BStBl. II 1980, 418-420 = BB 1980, 925-925 = DB 1980, 1308-1309 = HFR 1980, Nr. 356 = FR 1980, 446-447 = Information StW 1980, 465-465 der ausgeführt hat „...das angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut wegen seiner technischen Überlegenheit oder rationelleren Arbeitsweise für den Betrieb eine andere Bedeutung hat als das ausgeschiedene Wirtschaftsgut.“

<sup>233</sup> so BMF zum InvZulG 2007 vgl. Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 20 S. 1.

derungsschreiben zum InvZulG 2007 aus<sup>234</sup>: „Umfasst das Erstinvestitionsvorhaben auch Wirtschaftsgüter, die unmittelbar der Produktion dienen und die zusätzlich oder erstmals angeschafft werden, ist diese Voraussetzung immer erfüllt.“ Damit ist aber noch nicht die Frage beantwortet, ob jede **Outputsteigerung** ausreichend ist, um eine Erstinvestition zu begründen. Das FG Sachsen-Anhalt hat zu der inhaltsgleichen Regelung des § 2 Abs. 8 InvZulG 1999 desweiteren zum Maßstab der Abgrenzung der Erstinvestition von anderen Investitionen ausgeführt: „Nach Auffassung des BMF (Schreiben vom 28. Juni 2001, IV A 5 - InvZ 1271 - 21/01, BStBl. 2001 I 379, dort Rz. 107) setzt eine Erweiterung einer bestehenden Betriebsstätte eine Ausweitung der wirtschaftlichen Tätigkeit voraus. Diese müsse sich nach außen dokumentieren, d.h. die Investition müsse die Möglichkeit schaffen, die Produktion von Waren, Dienstleistungen oder den Handel (Ausbringungsmenge / -ergebnis = Output) qualitativ oder quantitativ zu steigern. Der Senat geht davon aus, dass mit der darin vorausgesetzten Steigerung des Outputs nur eine wesentliche Steigerung gemeint ist. Sollte damit hingegen eine jede Steigerung ohne Mindestanforderungen an ihr Ausmaß gemeint sein, folgte er dieser Ansicht nicht.“ Die in den Urteilsgründen dargestellten Erwägungen führen das Gericht letztlich zu dem Ergebnis, dass eine Erstinvestition im (objektiv nachvollziehbaren) zeitlichen und sachlich kausalen Zusammenhang zu einer wesentlichen quantitativen oder qualitativen Erhöhung der Produktionskapazität führen müsse. Das Finanzgericht ist sich dabei „des Umstandes bewusst, dass Tatbestandsmerkmale wie „wesentlich“ von erheblicher Unschärfe sind und Abgrenzungsschwierigkeiten hervorrufen“, die aber unvermeidbar seien und daher nur eine Beurteilung im Einzelfall erlaubten. Infolge der Rücknahme der Revision bleiben diese Abgrenzungsfragen höchstrichterlich ungeklärt<sup>235</sup>. Das FG Sachsen-Anhalt ist mithin der einengenden Ansicht, dass die Erstinvestition keinen unwesentlichen Charakter haben dürfe. Ob dem FG Sachsen-Anhalt mit seiner strengeren Auffassung oder dem BMF mit seiner weiteren Auffassung der Vorzug zu geben ist, wurde bislang höchstrichterlich noch nicht geklärt. Outputsteigerungen, die mehr als unwesentlich sind, belegen auf jeden Fall eine Erstinvestition.

Über **Art** und **Umfang** der Maßnahmen entscheidet der Unternehmer selbst. Ob die Maßnahmen im Einzelnen zur Erlangung des Ziels notwendig, wirtschaftlich sinnvoll und zweckmäßig sind, liegt ebenfalls ausschließlich in der Entscheidung des Unternehmens. Daher ist auch vom Unternehmen selbst zu bestimmen, ob zur Erreichung des Ziels das Erstinvestitionsvorhaben eine Vielzahl von einzelnen Investitio-

---

<sup>234</sup> so BMF zum InvZulG 2007 vgl. Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 20, S. 4.

<sup>235</sup> Haupt, BB, 2008, 2214 (2217).

nen oder auch nur eine Investition umfasst<sup>236</sup>. Grundsätzlich ist jedes Erstinvestitionsvorhaben ein Einzelfall. Verschiedene Maßnahmen können – insbesondere wenn mehrere Projekte im Unternehmen parallel laufen – nach ihrem **technischen, funktionellen, strategischen und räumlichen Zusammenhang** zusammenzufassen oder zu trennen sein. Gesichtspunkte, die für eine Trennung der Maßnahmen sprechen, sind z.B. unterschiedliche Investitionspläne, unterschiedliche Finanzpläne, unterschiedliche Investitionsgegenstände, unterschiedliche Produkte, unterschiedliche Abnehmer, unterschiedlicher Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Investition und deren Finanzierung, räumliche Trennung, teilweise unterschiedliche Infrastruktur, technische Unabhängigkeit oder sachlich organisatorische Trennung. Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn davon ausgegangen wird, dass mehrere Investitionsvorhaben zeitgleich im Unternehmen durchgeführt werden<sup>237</sup>. 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 Investitionsvorhaben insgesamt dazu geeignet ist, einen der begünstigten Vorgänge im Sinne des § 2 Abs. 3 Ziff. 1 bis 5 umzusetzen<sup>238</sup>. Ein **GA-Bescheid**<sup>239</sup> der zuständigen GRW(GA)-Behörde kann grundsätzlich ein Indiz für ein einheitliches Vorhaben sein. Die GRW<sup>240</sup>(GA)-Förderung, auch GA-Förderung genannt, ist als Förderinstrument an andere Kriterien geknüpft als die Investitionszulage. So sind bei der GRW-Förderung (GA-Förderung) bestimmte Förderschwellen zu berücksichtigen, u.a. muss mit den Investitionen eine bestimmte Anzahl von Arbeitsplätzen neu geschaffen werden oder die Investitionssumme muss eine bestimmte Höhe übersteigen. Aus diesem Grund sind die Unternehmen veranlasst, gegebenenfalls mehrere Vorhaben in einem GRW-Antrag zusammenzufassen. Bei wirtschaftlich sinnvollen Begründungen entsprechend den dargestellten Abgrenzungsmerkmalen ist einer vom Anspruchsberechtigten vorgenommenen Trennung der im GRW-Bescheid zusammengefassten Vorhaben für Zwecke der Investitionszulage zu folgen<sup>241</sup>. Anders ausgedrückt: Die Zusammenfassung verschiedener Projekte in einem GA-Förderantrag vermag einen technischen, funktionellen, strategischen und räumlichen Zusammenhang i.S.d. Verklam-

---

<sup>236</sup> so zum InvZulG 2007 Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 16.

<sup>237</sup> BMF-Schreiben a.a.O. Rndr. 17.

<sup>238</sup> Vgl. BMF-Schreiben a.a.O. Rn. 18.

<sup>239</sup> Förderbescheid der zuständigen Bewilligungsbehörde für die Gewährung von Investitionszuschüssen im Rahmen der Gemeinschaftsaufgabe „Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur“.

<sup>240</sup> Gemeinschaftsaufgabe „Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur“.

<sup>241</sup> Vgl. BMF-Schreiben a.a.O. Rn. 23.

merungswirkung zu einer Erstinvestition nicht zu begründen. Entscheidend ist vielmehr die wirtschaftlich sinnvolle Begründung eines Unternehmens für eine Trennung oder eine Zusammenfassung. Dabei spricht die Verfolgung unterschiedlicher Ziele des § 2 Abs. 3 Ziff. 1 bis 5 mit unterschiedlichen Projekten für einen fehlenden Zusammenhang.

Mehrere Erstinvestitionen in ein und demselben Betrieb können parallel vorgenommen werden, ohne dass eine Zusammenfassung zu einer Erstinvestition vorliegen muss. Das BMF-Anwendungsschreiben zum InvZulG 2007 führt hierzu aus<sup>242</sup>, dass es nicht zu beanstanden sei, wenn davon ausgegangen werde, dass mehrere Investitionsvorhaben zeitgleich im Unternehmen durchgeführt würden. Der vom Gesetzgeber in § 2 InvZulG 2010 verwendete Begriff des „Erstinvestitionsvorhabens“ stammt aus den „Leitlinien für staatliche Beihilfen mit regionaler Zielsetzung 2007-2013“ der EU<sup>243</sup>. Dort wird der Begriff des Erstinvestitionsvorhabens aber nur im Rahmen der Einschränkungen für „große Investitionsvorhaben“<sup>244</sup> verwendet<sup>245</sup>, um ein Unterlaufen der Einschränkungen der betragsmäßigen Förderung dieser großen Investitionsvorhaben durch künstliches Unterteilen in Teilvorhaben zu verhindern, „... . . . gilt ein großes Investitionsvorhaben als Einzelinvestition, wenn die Erstinvestition in einem Zeitraum von drei Jahren von einem oder mehreren Unternehmen vorgenommen wird und festes Vermögen betrifft, das eine wirtschaftlich unteilbare Einheit bildet“<sup>246</sup>. Die wirtschaftliche Unteilbarkeit sei anhand der technischen, funktionellen und strategischen Verbindungen sowie der unmittelbaren räumlichen Nähe zu beurteilen<sup>247</sup>. Die Frage der **Teilbarkeit** oder **Unteilbarkeit** von Maßnahmen in verschiedene Erstinvestitionsvorhaben ist der Maßstab und die Grundlage für die Feststellung, ob eine Investition den Wert von 50 Mio. Euro übersteigt oder nicht und damit für die Frage, ob eine Einzelgenehmigung der Kommission erforderlich wird oder nicht. Daher ist eine künstliche Aufspaltung in verschiedene Einzelinvestitionsvorhaben unzulässig, mit denen diese Grenze umgangen werden kann. Diese Funktion der technischen, funktionellen und strategischen Verbindung, die aus dem europäischen Recht erwächst, muss bei der Auslegung des Gesetzes stets beachtet werden. Anders formuliert: Wenn es um die 50 Mio. Euro Grenze nicht geht, kommt es auf die Kriterien einer technischen, funk-

---

<sup>242</sup> BMF-Schreiben Rn. 17.

<sup>243</sup> Amtsblatt der Europäischen Union, 04.03.2006, DE, C 54/13 – C 54/44; Drs. 2006/C 54/ 08.

<sup>244</sup> EU-Leitlinien a.a.O., Punkt 60 ff., Als großes Investitionsvorhaben gelten Erstinvestitionen mit Ausgaben über 50 Mio. Euro.

<sup>245</sup> *Haupt*, BB 2008, S. 2214 (2216)..

<sup>246</sup> EU-Regionalleitlinien a.a.O..

<sup>247</sup> *Haupt*, BB 2008, S. 2214 (2216).



tionellen und strategischen Verbindung überhaupt nicht an. Denn die Regionalleitlinien verwenden den Begriff des Erstinvestitionsvorhabens nur im Zusammenhang mit der Ermittlung der 50 Mio. Euro Grenze, also der Feststellung, ob ein großes Investitionsvorhaben nach § 8 Abs. 3 InvZulG 2007 vorliegt. Der Zusammenhang mit den Feststellungen nach Maßgabe der Regionalleitlinien der Kommission wird auch im BMF-Anwendungsschreiben 2007 deutlich, wenn es dort heißt: *„Daher ist auch vom Unternehmen selbst zu bestimmen, ob zur Erreichung des Ziels 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).“*

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)<sup>248</sup>. Ein Erstinvestitionsvorhaben umfasst alle notwendigen Investitionen, die bis zur jeweiligen ursprünglich geplanten betrieblichen Nutzung der Betriebsstätte erforderlich sind<sup>249</sup>. Mit dieser Festlegung des BMF entfaltet das Merkmal der *„jeweiligen ursprünglich geplanten betrieblichen Nutzung“* eine Verklammerungswirkung für alle Investitionen, die diesem Ziel dienen und in der *„ursprünglichen“* Planung enthalten waren. Damit geht aber gleichzeitig auch die Ausklammerungsfunktion einher, die alle Projekte von der ursprünglichen Erstinvestition ausklammert, die der jeweiligen

---

<sup>248</sup> So BMF zum InvZulG 2007 vgl. Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 205.

<sup>249</sup> Anwendungsschreiben des BMF v. 08.05.2009, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 19, S. 3.

„ursprünglich“ geplanten betrieblichen Nutzungsplanung nicht entsprechen (**Ausklammerungsfunktion der Umplanung**).

Das Gesetz unterscheidet zwischen

1. der Errichtung einer neuen Betriebsstätte (**Neuinvestitionen**),
2. der Erweiterung einer bestehenden Betriebsstätte (**Erweiterungsinvestitionen**),
3. der Diversifizierung der Produktion einer Betriebsstätte in neue, zusätzliche Produkte (**Diversifizierungsinvestitionen**),
4. der grundlegenden Änderung des Gesamtproduktionsverfahrens einer bestehenden Betriebsstätte (**Änderungsinvestitionen**),
5. der Übernahme eines Betriebs, der geschlossen worden ist oder geschlossen worden wäre, wenn der Betrieb nicht übernommen worden wäre und wenn die Übernahme durch einen unabhängigen Investor erfolgt (**Betriebsübernahmeinvestitionen**).

#### **Neuinvestitionen:**

Eine **Errichtung einer Betriebsstätte** im Sinne von § 2 Abs. 3 Ziff. 1 erfordert, dass ein Betrieb der begünstigten Wirtschaftszweige eine Betriebsstätte im Sinne von § 12 Abgabenordnung 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 aufgegebenen Betriebsstätte an einer anderen Stelle neu angesiedelt wird. Das Erstinvestitionsvorhaben „Errichtung einer neuen Betriebsstätte“ umfasst dabei alle notwendigen Investitionen, die bis zur jeweiligen ursprünglich geplanten betrieblichen Nutzung der Betriebsstätte erforderlich sind<sup>250</sup>.

#### **Erweiterungsinvestitionen:**

Eine **Erweiterung einer bestehenden Betriebsstätte** im Sinne des § 2 Abs. 3 Ziff. 2 setzt voraus, dass die wirtschaftliche Tätigkeit ausgeweitet wird. Dies muss sich nach außen dokumentieren, d. h. das Investitionsvorhaben muss die Möglichkeit schaffen, die Produktion von Waren oder Dienstleistungen (Ausbringungsmenge/-ergebnis = Output) qualitativ oder quantitativ zu steigern. Umfasst das Erstinvestitionsvorhaben auch Wirtschaftsgüter, die unmittelbar der Produktion dienen und die zusätzlich oder erstmals angeschafft werden, ist diese Voraussetzung immer erfüllt. Wirt-

---

<sup>250</sup> Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 19.

schaftsgüter, die nicht unmittelbar für die Produktion von Waren oder Dienstleistungen verwendet werden (z. B. Computer in der allgemeinen Verwaltung), gehören dann zum Erstinvestitionsvorhaben „Erweiterung einer bestehenden Betriebsstätte“, wenn sie dem Erstinvestitionsvorhaben aufgrund technischen, funktionellen, strategischen und räumlichen Zusammenhangs zuzurechnen und daher zusammenzufassen und nicht zu trennen sind. Die Anschaffung oder Herstellung eines neuen Gebäudes dient der Erweiterung einer bestehenden Betriebsstätte, es sei denn, es wird ein baugleiches Gebäude ersetzt<sup>251</sup>.

### **Diversifizierungsinvestitionen:**

Eine Diversifizierung der Produktion einer Betriebsstätte in neue, zusätzliche Produkte, im Sinne des § 2 Abs. 3 Ziff. 3 liegt vor, wenn die Investitionen dazu führen, dass das Sortiment eines Unternehmens ausgeweitet wird, also zusätzliche Produkte oder Dienstleistungsbereiche hinzukommen oder neue Absatzmärkte durch ein Unternehmen erschlossen werden<sup>252</sup>.

### **Änderungsinvestitionen:**

Die **grundlegende Änderung des Gesamtproduktionsverfahrens** einer bestehenden Betriebsstätte im Sinne des § 2 Abs. 3 Ziff. 4 liegt vor, wenn die Investitionen des Erstinvestitionsvorhabens insgesamt dazu führen, dass wesentliche Änderungen im bisherigen Verfahrensablauf eintreten (Änderung der Prozessabläufe). Dabei ist es ohne Bedeutung, ob diese Änderungen durch die Anschaffung oder Herstellung der investitionszulagenbegünstigten Wirtschaftsgüter unmittelbar veranlasst wurden. Ein nur geringfügiger Rationalisierungseffekt führt aber noch nicht dazu, dass eine Änderung des Gesamtproduktionsverfahrens eintritt. Eine vollständige oder zumindest überwiegende **Rationalisierung** oder **Modernisierung** eines 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<sup>253</sup>. **Neue Produkte** liegen vor, wenn der Produktionsprozess ein Anderer als der eines alten Produkts ist und die Investitionen dazu führen, dass das Sortiment eines Unternehmens ausgeweitet wird. Eine **Diversifizierung** der Produktion einer Betriebsstätte in neue, zu-

---

<sup>251</sup> Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 20 i.V.m. 17.

<sup>252</sup> Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 20 i.V.m. 21.

<sup>253</sup> BMF-Schreiben a.a.O. Rn. 22.

sätzliche Produkte im Sinne dieser Vorschrift liegt vor, wenn die Investitionen dazu führen, dass das Sortiment eines Unternehmens ausgeweitet wird, also zusätzliche Produkte oder Dienstleistungsbereiche hinzukommen oder neue Absatzmärkte durch ein Unternehmen erschlossen werden<sup>254</sup>.

#### **Betriebsübernahmeinvestitionen:**

Zu einem Erstinvestitionsvorhaben im Sinne der Nummer 5 gehört ausschließlich der Erwerb von unmittelbar mit einer Betriebsstätte verbundenen Vermögenswerten, wenn die Betriebsstätte geschlossen wurde oder geschlossen worden wäre, wenn sie nicht aufgekauft worden wäre und wenn sie von einem unabhängigen Investor erworben wird. Die Übernahme des vorhandenen Anlagevermögens stellt allerdings keine nach Absatz 2 begünstigte Investition dar. Lediglich in den Fällen, in denen mit der Übernahme der gesamten Vermögenswerte auch Wirtschaftsgüter übertragen werden, die sich beim geschlossenen oder zu schließenden Betrieb noch nicht in einem betriebsbereiten Zustand befanden, können diese Wirtschaftsgüter beim Übernehmenden als neue Wirtschaftsgüter zu beurteilen sein. In diesen Fällen ist die Anschaffung solcher neuen Wirtschaftsgüter dem Erstinvestitionsvorhaben im Sinne der Nummer 5 zuzurechnen<sup>255</sup>.

---

<sup>254</sup> Anwendungsschreiben des BMF v. 08.05.2009, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 21.

<sup>255</sup> BT-Drs. 16/10291, S. 16.