

Teil 2
Investitionszulagengesetz 2010
Kommentierung und Handbuch

von
G. Brüggem und C. Geiert

§ 3 Begünstigte Betriebe

(1) Begünstigte Betriebe sind

- 1. Betriebe des verarbeitenden Gewerbes;**
- 2. Betriebe der folgenden produktionsnahen Dienstleistungen:**
 - a) Betriebe der Erbringung von Dienstleistungen der Informationstechnologie,**
 - b) Betriebe der Datenverarbeitung, Hosting und damit verbundene Tätigkeiten; Webportale,**
 - c) Ingenieurbüros für bautechnische Gesamtplanung,**
 - d) Ingenieurbüros für technische Fachplanung und Ingenieurdesign,**
 - e) Betriebe der technischen, physikalischen und chemischen Untersuchung,**
 - f) Betriebe der Forschung und Entwicklung,**
 - g) Betriebe der Werbung und Marktforschung,**
 - h) Betriebe der Fotografie;**

folgende Betriebe des Beherbergungsgewerbes:

- a) Hotels, Gasthöfe und Pensionen,**
- b) Erholungs- und Ferienheime,**
- c) Jugendherbergen und Hütten,**
- d) Campingplätze.**

Die Zuordnung eines Betriebs zum verarbeitenden Gewerbe, den produktionsnahen Dienstleistungen und dem Beherbergungsgewerbe ist nach der vom Statistischen Bundesamt in 65189 Wiesbaden, Gustav-Stresemann-Ring 11, herausgegebenen Klassifikation der Wirtschaftszweige, Ausgabe 2008 (WZ 2008), vorzunehmen. Hat ein Betrieb Betriebsstätten innerhalb und außerhalb des Fördergebiets, gelten für die Einordnung des Betriebs in das verarbeitende Gewerbe, die produktionsnahen Dienstleistungen oder das Beherbergungsgewerbe alle Betriebsstätten im Fördergebiet als ein Betrieb.

(2) § 2 Abs. 1 und 2 gilt für Erstinvestitionsvorhaben in Betriebsstätten in den in der Anlage 1 zu diesem Gesetz aufgeführten Teilen des Landes Berlin nur, wenn der anspruchsberechtigte begünstigte Betrieb im Sinne des Absatzes 1 im Zeitpunkt des Beginns des Erstinvestitionsvorhabens die Begriffsdefinition für kleine und mittlere Unternehmen im Sinne der Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2003 erfüllt. § 2 Abs. 1 und 2 gilt darüber hinaus nur, soweit die Förderfähigkeit in den sensiblen Sektoren, die in der Anlage 2 zu diesem Gesetz aufgeführt sind, nicht eingeschränkt oder von vornherein ausgeschlossen ist.

Zu § 3 Begünstigte Betriebe:

Zu Absatz 1:

Absatz 1 führt abschließend die begünstigten Betriebe auf. Das verarbeitende Gewerbe, die produktionsnahen Dienstleistungen und das Beherbergungsgewerbe sind nach den Grundsätzen der **Klassifikation Wirtschaftszweige (WZ)**, Ausgabe 2008, von den übrigen nicht begünstigten Wirtschaftszweigen abzugrenzen. Die bisherige langjährige Verwaltungspraxis¹, die Abgrenzung ausschließlich nach der jeweils gültigen WZ vorzunehmen, wird durch das InvZulG 2010 gesetzlich normiert. Zur Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs „**Verarbeitendes Gewerbe**“ hat der BFH mangels gesetzlicher Begriffsbestimmung ehemals in ständiger Rechtsprechung schon zu Investitionszulagen nach § 19 des Berlinförderungsgesetzes (BerlinFG) auf die vom Statistischen Bundesamt herausgegebenen Verzeichnisse der Wirtschaftszweige, zunächst die WZ 79 und später die an deren Stelle getretene WZ 93, abgestellt². In diesen Verzeichnissen ist die – an den sich verändernden Wirtschaftsstrukturen angelehnte – Einschätzung der Wirtschaft über die Zuordnung von Tätigkeiten zu Wirtschaftsbereichen und Wirtschaftszweigen dokumentiert. Auch wenn die Ver-

¹ vgl. z.B. BFH-Urteile v. 23.10.2002 – III R 40/00 - BFHE 201, 366 = BStBl. II 2003, 360 = BFH/NV 2003, 204-205 = BFH/NV 2003, 719-721 = DStRE 2003, 540-542 = Information StW 2003, 330 = FR 2003, 526-527 = BFH-PR 2003, 239-240 = HFR 2003, 582-583 = D-spezial 2003, Nr. 25, 5-6 = StRK InvZulG 1996 Rn. 5 = BuW 2003, 551-552 = BuW 2004, 102-103, v. 23.03.2005 – BFHE 209, 186 = BStBl. II 2005, 497 = ZSteu 2005, R379-R382 = BB 2005, 1150-1154 = BFH/NV 2005, 981-984 = DStRE 2005, 647-651 = BFHReport 2005, 503-507 = Information StW 2005, 450 = HFR 2005, 673-676 = BFH-PR 2005, 276-277 = D-spezial 2005, Nr. 37, 1-3 und BFH-Urteil v. 25.01.2007 - III R 69/06 - BFH/NV 2007, 1187.

² vgl. BFH-Entscheidungen vom 24.02.1999 - III B 194/96 - BFH/NV 1999, 1123; v. 07.03.2002 - III R 44/97 - BFHE 198, 169 = BStBl. II 2002, 545 = BFH/NV 2002, 1109-1110 = DStRE 2002, 959-960 = FR 2002, 950-952 = StRK InvZulG 1993 Rn. 30 = HFR 2002, 818-819 = BFH-PR 2002, 353-355 = D-spezial 2002, Nr. 40, 4, und v. 20.03.2003 III R 29/01, BFHE 201, 571, BStBl. II 2003, 529 BFHE 201, 571 = DB 2003, 1306-1307 = DStR 2003, 932-934 = Information StW 2003, 489 = BFH/NV 2003, 1013-1015 = FR 2003, 676-678 = HFR 2003, 696-698 = VersorgW 2003, 187-189 = StRK InvZulG 1996 Rn. 7 = BFH-PR 2003, 365 = D-spezial 2003, Nr. 47, 4-5 = StEW 2003, 120-122 = BuW 2004, 148-149.

zeichnisse überwiegend statistischen Zwecken dienen, stellen sie eine Grundsystematik aller Wirtschaftszweige dar, bei der die Erkenntnisse fachlich kompetenter Gremien über die Gruppierungen wirtschaftlicher Institutionen verwertet worden sind³.

Der Bezug zur **WZ 2008** dient der Rechtsklarheit und der Rechtssicherheit. Die Eingruppierung eines Betriebes erfolgt ausschließlich nach den Grundsätzen der WZ 2008, daher sind andere Kriterien oder Auffassungen für die Abgrenzung nicht relevant. Im Fall einer Änderung der WZ wird für die investitionszulagenrechtliche Beurteilung weiterhin die WZ 2008 zugrunde gelegt. Klassifikationsänderungen sind Ausdruck einer generellen, weltweit harmonisierten Verkehrsauffassung über Zuordnungskriterien für Wirtschaftsunternehmen. Die möglicherweise divergierenden Verkehrsauffassungen der an dieser Harmonisierung Beteiligten – ggf. auch des Statistischen Bundesamtes – sind in die Entwicklung einer vereinheitlichten Verkehrsauffassung eingeflossen. Das Ziel der Vereinheitlichung der internationalen Klassifikationen, die weltweite Vergleichbarkeit von Unternehmensdaten, führte zu einem grundlegend neuen (harmonisierten) Gliederungssystem. Die „statistische Einheit“, der Daten zugeordnet werden sollen, muss als wirtschaftliche Einheit tätigkeitsbezogen definiert sein, um die Vergleichbarkeit z.B. von Produktionswert, in den Produktionsprozess eingeflossenen Produktionsfaktoren, Kapitalbildung oder Finanztransaktionen dieser Einheiten sicherzustellen. Ist eine derartige Definition notwendig detailliert hierarchisch aufgebaut, so ist sie nicht nur für spezifisch statistische Zwecke verwertbar. Sie liefert vielmehr die geeigneten Kriterien für die – insbesondere dem Gleichbehandlungsgebot gerecht werdende – Beurteilung der Zugehörigkeit eines Betriebs zu einem zulageberechtigten Wirtschaftszweig. Demgegenüber sind Anhaltspunkte dafür, dass die zur Beurteilung der Zugehörigkeit eines Unternehmens zu einer bestimmten „statistischen Einheit“ entwickelten Kriterien Besonderheiten aufweisen, die sie für Zwecke der Wirtschaftsförderung unbrauchbar machen, weder vorgetragen noch ersichtlich⁴.

³ z.B. BFH-Urteile v. 14.01.1975 - VIII R 148/71 - BFHE 115, 86, BStBl. II 1975, 392; v. 08.04.1976 - III R 161/73 - BFHE 118, 516, BStBl. II 1976, 410, und v. 30.06.1989 - III R 85/87 - BFHE 157, 291 – BStBl. II 1989, 809 = DB 1989, 2004 = HFR 1989, 631 = StRK BerlinFG 1982 § 19 Rn. 1; für Investitionszulagen nach dem InvZulG vgl. Senatsbeschluss v. 24.02.1999 - III B 194/96 - BFH/NV 1999, 1123.

⁴ BFH-Urteil v. 23.03.2005 - III R 20/00 - BFHE 209, 186 = BStBl. II 2005, 497 = ZSteu 2005, R379-R382 = BB 2005, 1150-1154 = BFH/NV 2005, 981-984 = DStRE 2005, 647-651 = BFHReport 2005, 503-507 = Information StW 2005, 450 HFR 2005, 673-676 (Leitsatz und Gründe) = BFH-PR 2005, 276-277 = D-spezial 2005, Nr. 37, 1-3.

Bei der Bestimmung eines Betriebs der produktionsnahen Dienstleistungen sowie des Beherbergungsgewerbes ist ebenso wie bei der Bestimmung eines Betriebs des verarbeitenden Gewerbes nur auf die Betriebsstätten im Fördergebiet abzustellen⁵.

In der WZ 2008 sind aufgeführt:

- Das verarbeitende Gewerbe in Abschnitt C Abteilungen 10 bis 33.
- Die produktionsnahen Dienstleistungen gemäß § 2 Abs. 1 Satz 9 InvZulG 2007:
 - Datenverarbeitung und Datenbanken in Abschnitt J Abteilungen 58 (Verlagswesen), 62 (Erbringung von Dienstleistungen der Informationstechnologie) und 63.1 (Datenverarbeitung, Hosting und damit verbundene Tätigkeiten; Webportale),
 - Forschung und Entwicklung in Abschnitt M Abteilung 72,
 - Markt- und Meinungsforschung in Abschnitt M Abteilung 73 Gruppe 73.2
 - Ingenieurbüros für bautechnische Gesamtplanung in Abschnitt M Abteilung 71 Gruppe 71.1 Klasse 71.12 Unterklasse 71.12.1,
 - Ingenieurbüros für technische Fachplanung in Abschnitt M Abteilung 71 Gruppe 71.1 Klasse 71.12 Unterklasse 71.12.2,
 - Büros für Industrie-Design in Abschnitt M Abteilung 71 Gruppe 71.1 Klasse 71.12 Unterklasse 71.12.2,
 - die technische, physikalische und chemische Untersuchung in Abschnitt M Abteilung 71 Gruppe 71.2,
 - Werbung in Abschnitt M Abteilung 73 Gruppe 73.1 sowie
 - fotografisches Gewerbe in Abschnitt M Abteilung 74 Gruppe 74.2 Klasse 74.20 Unterklasse 74.20.1.
- Das Beherbergungsgewerbe gemäß § 2 Abs. 1 Satz 10 InvZulG 2007:
 - Betriebe der Hotellerie in Abschnitt I Abteilung 55 Gruppe 55.1
 - Jugendherbergen und Hütten in Abschnitt I Abteilung 55 Gruppe 55.2 Klasse 55.20 Unterklasse 55.20.4
 - Campingplätze in Abschnitt I Abteilung 55 Gruppe 55.3 und

⁵ BT-Drs. 16/10291.

- Erholungs- und Ferienheime in Abschnitt I Abteilung 55 Gruppe 55.2 Klasse 55.20 Unterklasse 55.20.1.

Eine Gliederung der WZ 2008 ist auf der Internetseite des Statistischen Bundesamts veröffentlicht⁶. Die **Entscheidung über die Einordnung** des Betriebs trifft grundsätzlich das Finanzamt. Hat das Statistische Bundesamt oder ein Statistisches Landesamt einen Betrieb entsprechend der jeweils gültigen WZ nach dem Schwerpunkt seiner unternehmerischen Tätigkeit in einen bestimmten Wirtschaftszweig eingeordnet, kommt dieser Einordnung erhebliche Bedeutung zu. Zwar hat sie nicht die Qualität eines Grundlagenbescheids i.S.d. § 171 Abs. 10 Abgabenordnung (AO), sie ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH jedoch von den Finanzämtern in aller Regel bei der Entscheidung über die Gewährung der Investitionszulage zu übernehmen, soweit sie nicht zu einem offensichtlich falschen Ergebnis führt⁷.

Eine Umgruppierung des Betriebs zu einem nicht begünstigten Wirtschaftszweig vor Ablauf des Verbleibenszeitraums darf sich aus Gründen des **Vertrauensschutzes** nicht auf eine abgeschlossene Investition auswirken. Dies gilt sowohl für Umgruppierungen aufgrund neuer statistischer Verzeichnisse als auch für **Umgruppierungen** aufgrund der geänderten Auffassung der Behörde, es sei denn, die ursprüngliche Zuordnung war offensichtlich unzutreffend oder die für die Zuordnung maßgebenden Verhältnisse haben sich geändert. Daher hat die Eingruppierung nach der WZ 2003 für vor dem 1. Januar 2009 begonnene Erstinvestitionsvorhaben für alle Investitionen Bestand, die zu diesem Erstinvestitionsvorhaben gehören. Eine nach der WZ 2008 geänderte Zuordnung wirkt sich weder auf die Beurteilung des Erstinvestitionsvorhabens noch auf die Beurteilung der Einhaltung der Zugehörigkeits-, Verbleibens-, Nutzungs- und Verwendungsvoraussetzungen aus⁸.

Es obliegt dem Antragsteller, sich vor Investitionsbeginn über die zutreffende Eingruppierung des Betriebs nach der jeweils aktuellen WZ zu informieren. Ändert sich die Zuordnung eines Betriebs aufgrund geänderter statistischer Verzeichnisse, ist es

⁶ Internet-Adresse: <http://www.destatis.de/>

⁷ BFH-Urteil v. 23.03.2005 - III R 20/00 - BFHE 209, 186 = BStBl. II 2005, 497 = ZSteu 2005, R379-R382 = BB 2005, 1150-1154 = BFH/NV 2005, 981-984 = DStRE 2005, 647-651 = BFHReport 2005, 503-507 = Information StW 2005, 450 HFR 2005, 673-676 = BFH-PR 2005, 276-277 = D-spezial 2005, Nr. 37, 1-3.; BFH-Urteil v. 23.10.2002 - III R 40/00 - BFHE 201, 366 - BStBl. II 2003, 360 = BFH/NV 2003, 204-205 = BFH/NV 2003, 719-721 = DStRE 2003, 540-542 = Information StW 2003, 330 = FR 2003, 526-527 = BFH-PR 2003, 239-240 = HFR 2003, 582-583 = D-spezial 2003, Nr. 25, 5-6 = StRK InvZulG 1996 Rn. 5 = BuW 2003, 551-552 = BuW 2004, 102-103.

⁸ so BMF zum InvZulG 2007 vgl. Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, 109.

unerheblich, ob das Statistische Bundesamt oder das Statistische Landesamt die geänderte Zuordnung dem Investor vor Beginn seiner Investition tatsächlich mitgeteilt haben⁹. Ohne Bedeutung sind die Rechtsform des Betriebs und die Einkunftsart¹⁰.

Die Frage, nach welchen Abgrenzungsmerkmalen zu entscheiden ist, welcher Betriebsbereich bei gemischten Betrieben wirtschaftlich überwiegt, kann nicht allgemein beantwortet werden. Dafür ist die Struktur dieser Betriebe zu uneinheitlich, und die jedem Gewerbebezweig anhaftenden Besonderheiten sind zu groß. Diese Frage kann nur anhand des einzelnen Falles entschieden werden. Als Abgrenzungsmaßstäbe können dafür der Umsatz, das investierte Kapital oder die Arbeitslöhne in Betracht kommen. Auch eine Kombination dieser Merkmale ist denkbar. Um den richtigen Aufteilungsmaßstab zu finden, müssen die Besonderheiten des jeweiligen Betriebs herausgefunden und berücksichtigt werden¹¹. Dies gilt vor allem bei Unternehmen bei denen die Umsatzintensität und die Personalintensität oder die Umsatzintensität und die Kapitalintensität auseinanderfallen. Hier kann es dazu kommen, dass von der Bruttowertmethode bzw. Nettowertmethode abgewichen werden muss¹². Dies kann z.B. wegen der Besonderheit der Branche oder in Fällen der strategischen Neuorientierung¹³ der Fall sein. Übt ein Betrieb mehrere nach der Klassifikation der Wirtschaftszweige unterschiedlich einzuordnende Tätigkeiten aus (**Mischbetrieb**), ist die Einordnung nach dem Schwerpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit vorzunehmen, d. h. in der Regel nach der Tätigkeit, auf die der größte Teil der entstandenen Wertschöpfung entfällt¹⁴. Sind die unterschiedlichen Tätigkeiten verschie-

⁹ BFH-Urteil v. 23.03.2005 - III R 20/00 - BFHE 209, 186 = BStBl. II 2005, 497 = ZSteu 2005, R379-R382 = BB 2005, 1150-1154 = BFH/NV 2005, 981-984 = DStRE 2005, 647-651 = BFHReport 2005, 503-507 = Information StW 2005, 450 HFR 2005, 673-676 = BFH-PR 2005, 276-277 = D-spezial 2005, Nr. 37, 1-3.

¹⁰ BFH vom 23.02.1979 - III R 16/78 - BFHE 127, 476 = BStBl. II 1979, 455-458 = BB 1979, 821-822 = DStZ/B 1979, 221-221 = Information StW 1979, 345-345 = HFR 1979, Nr. 371 = DB 1979, 1587-1588 = DStZ/A 1979, 358-358 = JuS 1979, 827-827 = BFH-N Art 20 Abs. 3 GG = BFH-N § 163 AO 1977 = BFH-N § 19 Abs. 1 Satz 3 BerlinFG = VerfRspr Art. 20 Abs. 3 GG, Nr. 259b = BFH-N § 19 Abs. 1 S 3 BerlinFGBStBl II S. 455.

¹¹ BFH-Urteil v. 23.07.1976 - III R 166/73 - BFHE 119, 549 = BStBl. II 1976, 705.

¹² Uhlmann, BB 2005, 1534 ff.

¹³ Vgl. hierzu und zur Abgrenzung von den Fällen der Umstrukturierung weiter unten auf Seite 79.

¹⁴ BFH-Urteil v. 20.09.1999 - III R 33/97 - BStBl. II 2000, 208 = FR 2000, 58-62 = BFH/NV 2000, 280-284 = KFR F 13 InvZulG § 3, 1/00, S. 79 (H 2/2000) = DStRE 2000, 135-140 = HFR 2000, 204-206 = StRK InvZulG 1993 Rn. 13 = BuW 2001, 104-105, v. 16.03.2000 - III R 29/98 - BFHE 192, 157 = BStBl. II 2000, 444 = DStRE 2000, 754-758 = BFH/NV 2000, 1048-1052 = FR 2000, 834-839 = D-spezial 2000, 8 = HFR 2000, 738-739 = DStZ 2000, 834-836 = StRK InvZulG 1993 Rn. 18 = VIZ 2000, 630-632 = BuW 2001, 107 und v. 23.10.2002 - III R 40/00 - BStBl. II 2003, 360 = BFHE 201, 366 = BFH/NV 2003, 204-205 = BFH/NV 2003, 719-721 = DStRE 2003, 540-542 = Information StW 2003, 330 = FR 2003, 526-527 = BFH-PR 2003, 239-240

denen Abschnitten der Klassifikation der Wirtschaftszweige zuzuordnen, ist für die Einordnung des Betriebs der Abschnitt maßgebend, auf den der höchste Anteil der Wertschöpfung entfällt. Entfallen z. B. nach der WZ 2003 40 % der Wertschöpfung auf das verarbeitende Gewerbe (Abschnitt D), 30 % auf das Baugewerbe (Abschnitt F) und 30 % auf den Handel (Abschnitt G), ist der Betrieb im Abschnitt „verarbeitendes Gewerbe“ einzuordnen. Betriebe, die sowohl die Tätigkeit eines Restaurants (Verkauf von Speisen und Getränken im Sinne der Gruppe 55.3 und 55.4 der WZ 2003) als auch die Tätigkeit der Beherbergung (Gewährung von Unterkunft im Sinne der Gruppe 55.1, 55.21 und 55.22) ausüben, werden als Beherbergungsstätten angesehen und zugeordnet, wenn deren Beherbergungskapazität aus neun oder mehr Betten besteht. Bei einer niedrigeren Bettenzahl ist die Haupttätigkeit nach der Wertschöpfungsberechnungsmethode zu ermitteln¹⁵.

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

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

+ nicht steuerbare Lieferungen und sonstige Leistungen

+/- Veränderungen des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen

+ selbsterstellte Anlagen zu Herstellungskosten

Vorleistungen (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Wareneinsatz, Fremdleistungen

nicht jedoch Löhne und Gehälter, Mieten und Pachten, Fremdkapitalzinsen)

lineare und degressive AfA

= Wertschöpfung

Die Wertschöpfungsanteile sind jeweils für das **Wirtschaftsjahr** des Betriebs zu ermitteln, dem die beweglichen Wirtschaftsgüter zugehörig sind oder in dem die Gebäude verwendet werden. Die Voraussetzung des Verbleibens oder der Verwendung

= HFR 2003, 582-583 = D-spezial 2003, Nr. 25, 5-6 = StRK InvZulG 1996 Rn. 5 = BuW 2003, 551-552 = BuW 2004, 102-103.

¹⁵ so BMF zum InvZulG 2007 vgl. Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 111.

in einem Betrieb der begünstigten Wirtschaftszweige muss grundsätzlich ununterbrochen während des Verbleibens- und Verwendungszeitraums erfüllt werden¹⁶.

Befindet sich ein Betrieb in einem **Strukturwandel** zu einem begünstigten Wirtschaftszweig, gilt dieser begünstigte Wirtschaftszweig auch für die beweglichen Wirtschaftsgüter und Gebäude, die im Wirtschaftsjahr der Beendigung des Strukturwandels und im vorhergehenden Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt werden und den Strukturwandel bewirken. Sind bis zum Abschluss des Strukturwandels z.B. langfristige Testläufe der Produktion erforderlich oder verzögert sich der Abschluss des Strukturwandels durch Umstände, die der Anspruchsberechtigte nicht zu verantworten hat (z.B. Wasserschäden, technische Störungen), können auch Wirtschaftsgüter früherer Jahre förderbar sein, soweit diese den Strukturwandel bewirken¹⁷.

Dabei markiert den Abschluss des Strukturwandels derjenige Zeitpunkt, zu dem das investitionszulagenrechtliche Ziel des Strukturwandels erreicht wird. Dies besteht darin, dass nach dem Strukturwandel der überwiegende Teil der Wertschöpfung in einem geförderten Tätigkeitsbereich erwirtschaftet wird und dies vorher nicht der Fall war. Denn andernfalls würde die Problematik des Strukturwandels gar nicht auftauchen, weil ohnehin die Qualität eines förderfähigen Mischbetriebs vorläge. Dieses Erreichen des Umstrukturierungsziels rechtfertigt daher, dass im Rahmen der Auslegung des § 3 investitionszulagenrechtlich diejenigen Investitionen als förderfähig qualifiziert werden, die den Strukturwandel bewirken.

Etwas anderes gilt für solche Fallkonstellationen, bei denen auf der Grundlage der Klassifikationssystematik- und Methodik die Veränderungen im Unternehmen wegen der mit diesen einhergehenden besonderen Kapitalintensität oder Personalintensität der Schwerpunkt der Wertschöpfung wegen grundlegender Veränderungen im Unternehmen anders zu ermitteln ist. Führt diese Ermittlung dazu, dass abweichend von der Brutto- oder Nettowertschöpfungsmethode der überwiegende Schwerpunkt der Wertschöpfung in keinem neuen Bereich liegt, sondern der Wandel innerhalb eines bereits bestehenden Geschäftsfelds stattfindet, der bereits den überwiegenden Schwerpunkt des Unternehmens ausmacht, dann handelt es sich nicht um einen Strukturwandel, sondern um eine **strategische Neuausrichtung** des Unternehmens im gleichen Marktsegment, also ohne Strukturwandel. Es fehlt nämlich der Wechsel

¹⁶ so BMF zum InvZulG 2007 vgl. Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 112 f.

¹⁷ so BMF zum InvZulG 2007 vgl. Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 114.

der Haupttätigkeit als Merkmal des investitionszulagenrechtlichen Strukturwandels¹⁸. Denn der alte und der neue Schwerpunkt der Unternehmenstätigkeit des Mischbetriebs sind bei der strategischen Neuausrichtung im gleichen Marktsegment identisch. Die Fälle des Strukturwandels zeichnen sich demgegenüber gerade dadurch aus, dass der alte Schwerpunkt der Tätigkeit nach dem Wandel nicht identisch mit dem neuen Schwerpunkt der Tätigkeit des Mischbetriebs investitionszulagenrechtlich (neue Tätigkeitsstruktur) ist. Das kann vor allem dann der Fall sein, wenn ein Unternehmen die Neuentwicklung von Produkten betreibt um marktfähig zu bleiben oder seine Marktfähigkeit zu erhöhen oder seine Produktpalette aus diesen Gründen in seinem Haupttätigkeitsfeld strategisch neu ausrichtet (**strategische Neuausrichtung ohne Umstrukturierung**). Wenn die Phasen der strategischen Neuausrichtung ohne Umstrukturierung längere Zeit andauern, ist dies unschädlich, weil die Haupttätigkeit förderfähig war und wegen des weiterhin gegebenen überwiegenden Schwerpunkts der Wertschöpfung auch bleibt. Die Problematik dieser Fälle liegt häufig im Bereich der statistischen/ betriebswirtschaftlichen Wertschöpfungsermittlung, während die Fälle des Strukturwandels, also des Wechsels der Haupttätigkeit in der erweiterten investitionszulagenrechtlichen Auslegung der Tatbestandsmerkmale des § 3 liegen, die es rechtfertigt ausnahmsweise nach Sinn und Zweck der Vorschrift die Förderfähigkeit bejahen zu können, obwohl diese im Zeitpunkt der Anschaffung nicht vorliegt, sondern erst später eintritt.

Strukturell ist diese Problematik (Umstrukturierung) mit der Situation derjenigen Unternehmen vergleichbar, die Anschaffungen vor **Betriebseröffnung** tätigen. Denn auch diese Unternehmen haben im Zeitpunkt der Anschaffung den Status der Förderfähigkeit noch nicht erreicht. Bei Wirtschaftsgütern, die vor dem Beginn der betrieblichen Tätigkeit angeschafft oder hergestellt werden, ist die Abgrenzung der Wirtschaftszweige in dem Jahr nach Beginn der betrieblichen Tätigkeit maßgebend. Es ist zusätzlich erforderlich, dass der **zeitliche und sachliche Zusammenhang zur Betriebseröffnung** gewahrt ist. Dies ist der Fall, wenn die Wirtschaftsgüter objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sind und der Betrieb zügig errichtet und alsbald eröffnet wird¹⁹. Davon ist regelmäßig auszugehen, wenn zwischen der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter und der Er-

¹⁸ Zur Abgrenzung von Haupttätigkeit, Nebentätigkeit und Hilfstätigkeit vgl. z.B. Uhlmann, BB 2005, 1534 ff.

¹⁹ BFH vom 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 Rn. 7 = BFH-PR 2002, 355-356 = D-spezial 2002, Nr. 40, 4-5 = FR 2002, 1141-1143 = HFR 2002, 917-918.

öffnung des Betriebs nicht mehr als zwölf Monate liegen²⁰. Werden im Jahr der Betriebseröffnung noch keine Umsätze durch die zum begünstigten Wirtschaftszweig zählende Tätigkeit erzielt, ist dies für die Einordnung in einen begünstigten Wirtschaftszweig nicht schädlich, wenn umfassende **Investitionen zur Vorbereitung dieser Tätigkeit** vorgenommen werden²¹.

Für die Einordnung des Betriebs in das verarbeitende Gewerbe, in die produktionsnahen Dienstleistungen oder das Beherbergungsgewerbe werden nur die **Tätigkeiten der Betriebsstätten im Fördergebiet** berücksichtigt. Betriebsstätten außerhalb des Fördergebiets bleiben außer Betracht. Deshalb kann die Gesamtheit aller Betriebsstätten im Fördergebiet einen begünstigten Betrieb darstellen, auch wenn der gesamte Betrieb einschließlich der Betriebsstätten außerhalb des Fördergebiets insgesamt nicht zu einem begünstigten Gewerbe gehört²². Die Investitionszulage kommt auch für Investitionen in Betriebsstätten eines begünstigten Betriebs im Fördergebiet in Betracht, die für sich betrachtet nicht zum verarbeitenden Gewerbe, den produktionsnahen Dienstleistungen oder dem Beherbergungsgewerbe gehören würden. Investitionszulagenbegünstigt sind auch Investitionen, die einer – untergeordneten – nicht begünstigten Tätigkeit innerhalb eines begünstigten Betriebs dienen²³.

Zu Absatz 2:

Absatz 2 Satz 1 schließt Erstinvestitionsvorhaben in den in der Anlage 1 des Gesetzes aufgeführten Teilen des Lands Berlin von einer Förderung aus, wenn der Betrieb nicht die Kriterien für einen KMU im Sinne der Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2003²⁴ erfüllt. Die in der Anlage 1 zum Gesetz aufgeführten Teile des Landes Berlin gehören nach der genehmigten Fördergebietskarte 2007-2013 nicht mehr zum Fördergebiet im Sinne der „Leitlinien für staatliche Beihilfen mit regionaler Zielsetzung 2007-2013“ (Regionalbeihilfeleitlinien 2007-2013). Eine Förderung von Investitionen in diesem Gebiet ist aber nach Artikel 14 der Verordnung (EG) Nr. 800/2008 der Kommission vom 06.08.2008 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen

²⁰ so BMF zum InvZulG 2007 vgl. Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 114.

²¹ BFH vom 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 Rn. 7 = BFH-PR 2002, 355-356 = D-spezial 2002, Nr. 40, 4-5 = FR 2002, 1141-1143 = HFR 2002, 917-918.

²² so BMF zum InvZulG 2007 vgl. Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 117.

²³ so BMF zum InvZulG 2007 vgl. Schreiben des BMF v. 08.05.2005, Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007, Rn. 118.

²⁴ ABl. EU 2003 Nr. L 124, S. 36 ff..

von Beihilfen mit dem Gemeinsamen Markt in Anwendung der Artikel 87 und 88 des EG-Vertrages – Gruppenfreistellungsverordnung – zulässig. Diese Regelung findet allerdings nur für KMU Anwendung; daher müssen Großbetriebe, die in Betriebsstätten in diesem Gebiet Investitionen durchführen, von der Investitionszulage ausgenommen werden. In bestimmten sensiblen Sektoren, die in der Anlage 2 zu diesem Gesetz aufgeführt sind, dürfen Beihilfen nicht oder nur nach Prüfung durch die Kommission oder nur unter bestimmten einschränkenden Bedingungen gewährt werden. Nach Satz 2 darf die Investitionszulage daher für begünstigte Investitionen im Sinne des § 2 Abs. 1 und 2 nur gewährt werden, wenn und soweit dies nach den entsprechenden Rechtsvorschriften der Kommission möglich ist oder die Kommission dies ausdrücklich genehmigt hat. Durch Absatz 2 Satz 2 wird der Anspruch auf Investitionszulage in diesen Fällen sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach von der Einhaltung der Regelungen über die sensiblen Sektoren abhängig gemacht. Durch den Ausschluss jeder Art der Nutzungsüberlassung oder Veräußerung eines begünstigten Wirtschaftsguts wird sichergestellt, dass die Weiterleitung einer begünstigten Investition in einen Betrieb der sensiblen Sektoren nicht möglich ist²⁵.

²⁵ BT-Drs. 16/10291, S. 16.