

Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz 2005 für betriebliche Investitionen

Anwendungsschreiben des Bundesministerium für Finanzen vom 08.Mai 2008

Das Investitionszulagengesetz 2005 (InvZulG 2005) in der Fassung der Bekanntmachung vom 30. September 2005 (BGBl. I S. 2961, BStBl I S. 943) sieht Investitionszulagen für betriebliche Investitionen gem. § 2 InvZulG 2005 in Betrieben des verarbeitenden Gewerbes und der produktionsnahen Dienstleistungen im Fördergebiet vor. Fördergebiet sind die Länder Berlin, Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen nach dem Gebietsstand vom 3. Oktober 1990.

Die im InvZulG 2005 verwendeten Begriffe, die dem Einkommensteuerrecht entnommen worden sind, sind nach den für die Einkommensbesteuerung maßgebenden Grundsätzen auszulegen, soweit sich nicht aus dem InvZulG 2005, seinem Zweck und seiner Entstehungsgeschichte etwas anderes entnehmen lässt (BFH vom 18.5.1999 - BStBl II S. 619). Die Gewährung der Investitionszulage hängt aber nicht von der konkreten ertragsteuerlichen Behandlung ab. Beide Regelungsbereiche stehen verfahrensrechtlich selbstständig nebeneinander (BFH vom 9.12.1999 - BStBl 2001 II S. 311). Soweit das InvZulG 2005 mit Vorschriften früherer Investitionszulagengesetze und anderer Fördergesetze übereinstimmt, sind höchstrichterliche Entscheidungen auch für das InvZulG 2005 anzuwenden.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gelten für die Anwendung des InvZulG 2005 die folgenden Grundsätze:

.../2

Inhaltsverzeichnis:

Gewährung von Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz 2005 für betriebliche Investitionen	1
Erster Teil Materiellrechtliche Vorschriften	6
I. Anspruchsberechtigter	6
1. Allgemeines.....	6
2. Steuerpflichtige i.S.d. Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes	6
3. Personengesellschaften und Gemeinschaften.....	6
4. Rechtsnachfolge	7
II. Begünstigte Investitionen	8
1. Begünstigung beweglicher Wirtschaftsgüter	8
1.1 Anlagevermögen	8
1.2 Abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter	9
1.3 Neue Wirtschaftsgüter.....	11
1.4 Ausschluss von geringwertigen Wirtschaftsgütern, kein Ausschluss kurzlebiger Wirtschaftsgüter	12
1.5 Ausschluss von Personenkraftwagen.....	12
1.6 Ausschluss von Luftfahrzeugen.....	13
1.7 Zugehörigkeits-, Verbleibens-, Nutzungs- und weitere Voraussetzungen	13
1.7.1 Zugehörigkeit zum Anlagevermögen eines Betriebs oder einer Betriebsstätte im Fördergebiet.....	13
1.7.2 Verbleiben in einer Betriebsstätte im Fördergebiet	16
1.7.3 Unschädliches vorzeitiges Ausscheiden.....	19
1.7.4 Private Nutzung von nicht mehr als 10%	20
1.7.5 Verbleiben in einem Betrieb der begünstigten Wirtschaftszweige	20
1.8 Bescheinigungsverfahren	21
2. Begünstigung betrieblich genutzter Gebäudeneubauten.....	23

.../3

2.1 Gebäude	23
2.2 Neues Gebäude.....	24
2.3 Verwendungsvoraussetzung.....	25
2.4 Kumulationsverbot	28
3. Abgrenzung der begünstigten Wirtschaftszweige.....	28
4. Erstinvestitionen.....	31
5. Investitionsfristen.....	34
6. Investitionsbeginn	34
7. Investitionsabschluss	36
8. Investitionszulagensätze	37
8.1 Erhöhte Förderung für kleine und mittlere Unternehmen i.S.d. Empfehlung der Europäischen Kommission (KMU).....	38
8.2 Höhere Förderung von Investitionen im Randgebiet des Fördergebiets	40
8.3 Einschränkung der erhöhten Förderung von Investitionen in der Arbeitsmarktregion Berlin	41
Zweiter Teil Bemessungsgrundlage der Investitionszulage.....	42
1. Allgemeines.....	42
2. Anschaffung oder Herstellung.....	43
3. Teillieferung	44
4. Anschaffungskosten.....	44
5. Herstellungskosten	45
6. Anzahlungen auf Anschaffungskosten.....	45
7. Teilerstellungskosten.....	46
8. Anschaffungskosten bei Teillieferung.....	46
Dritter Teil Vorbehalte aufgrund EU-rechtlicher Vorschriften	47
I. Multisektoraler Regionalbeihilferahmen.....	47
1. Genehmigungsvorbehalt der EU-Kommission in Fällen des multisektoralen Regionalbeihilferahmens für große Investitionsvorhaben vom 16. Dezember 1997	47

.../4

2. Anwendung des Multisektoralen Regionalbeihilferahmen für große Investitionsvorhaben vom 13. Februar 2002	48
2.1 Allgemeines.....	48
2.2 Absenkung der Fördersätze und Genehmigungsvorbehalt der EU-Kommission	48
II. Genehmigungsvorbehalt der EU-Kommission nach den Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung von Unternehmen in Schwierigkeiten	51
III. Einschränkung der Förderung in sensiblen Sektoren.....	53
1. Allgemeines.....	53
2. Stahlindustrie	53
3. Schiffbau	53
4. Kraftfahrzeug-Industrie	54
5. Kunstfaserindustrie.....	54
6. Landwirtschaftssektor	54
7. Fischerei und Aquakulturen.....	57
8. Verkehrssektor.....	58
Vierter Teil Verfahrensrechtliche Vorschriften.....	59
I. Antragstellung.....	59
1. Allgemeines.....	59
2. Antragsberechtigung	59
3. Antragsfrist.....	59
4. Form und Inhalt des Antrags	60
II. Gewährung und Festsetzung der Investitionszulage	61
1. Zuständiges Finanzamt	61
2. Gesondertes Feststellungsverfahren.....	62
3. Investitionszulagenbescheid.....	62
4. Aufhebung und Änderung des Investitionszulagenbescheids	63
III. Weitere Verfahrensvorschriften	64

.../5

1. Zulässigkeit von Billigkeitsmaßnahmen.....	64
2. Stundung fälliger Steuern im Hinblick auf später fällig werdende Investitionszulagenansprüche.....	64
3. Abtretung, Pfändung und Verpfändung von Ansprüchen auf.....	65
Investitionszulage	65
4. Zinsen und Säumniszuschläge.....	65
5. Haftung.....	66
6. Verfolgung von Straftaten.....	66
7. Mitteilungspflichten gem. § 31a AO.....	66
Fünfter Teil Ertragsteuerliche Behandlung der Investitionszulage.....	67

Erster Teil Materiellrechtliche Vorschriften

I. Anspruchsberechtigter

1. Allgemeines

1 1. Zur Inanspruchnahme der Investitionszulage nach § 2 InvZulG 2005 sind unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige i.S.d. Einkommensteuergesetzes (EStG) und des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) sowie Personengesellschaften und Gemeinschaften berechtigt, die bestimmte betriebliche Investitionen im Fördergebiet vornehmen. Investitionszulagenberechtigt i.S.d. § 1 Abs. 1 InvZulG 2005 ist grundsätzlich der Investor, der bürgerlich-rechtlicher Eigentümer des Wirtschaftsguts ist. Fallen bürgerlich-rechtliches Eigentum und wirtschaftliches Eigentum auseinander, ist investitionszulagenberechtigter Investor der wirtschaftliche Eigentümer nach § 39 AO (BFH vom 9.12.1999 - BStBl 2001 II S. 311); vgl. auch Rzn. 18 und 76.

2. Steuerpflichtige i.S.d. Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes

2 (1) Die Anspruchsberechtigung setzt nicht voraus, dass der Steuerpflichtige zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer veranlagt wird. Im Ausland ansässige Steuerpflichtige sind nicht anspruchsberechtigt, wenn ihre inländischen Betriebsstätten nicht als Betriebsstätten im Sinne eines Doppelbesteuerungsabkommens gelten und die Steuerpflichtigen deshalb nicht der deutschen Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegen (BFH vom 14.8.1997 - BStBl 1998 II S. 355).

3 (2) Von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaften (einschließlich der nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG steuerbefreiten Wohnungsgenossenschaften und Vereine sowie der nach § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG steuerbefreiten öffentlich-rechtlichen Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen), Personenvereinigungen und Vermögensmassen sind nur anspruchsberechtigt, soweit sie einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten (BFH vom 8.7.1994 - BStBl II S. 869). Vgl. Rz. 15.

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

3. Personengesellschaften und Gemeinschaften

5 (1) Zu den anspruchsberechtigten Personengesellschaften gehören auch Innengesellschaften, die Mitunternehmerschaften sind, z.B. atypisch stille Gesellschaften.

.../7

Zur Antragsberechtigung von atypisch stillen Gesellschaften wird auf Rz. 199 hingewiesen.

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

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

8 (4) Bei Gesellschaften und Gemeinschaften ohne Gewinnerzielungsabsicht, z.B. Laborgemeinschaften i.S.d. Verordnung zu § 180 Abs. 2 AO, ist die Gesellschaft oder Gemeinschaft für die Investitionszulage für Investitionen im Sinne von § 2 Abs. 2 InvZulG 2005 anspruchsberechtigt. Nimmt eine Gesellschaft oder Gemeinschaft ohne Gewinnerzielungsabsicht eine Investition im Sinne von § 2 Abs. 1 InvZulG 2005 vor, ist aber jeder Miteigentümer anteilig zur Inanspruchnahme der Investitionszulage berechtigt. Es ist aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn in diesen Fällen die Gesellschaft oder Gemeinschaft die Investitionszulage beansprucht.

9 (5) Grundstücksgemeinschaften sind zur Inanspruchnahme der Investitionszulage nach § 2 Abs. 2 InvZulG 2005 für in Betrieben des verarbeitenden Gewerbes oder der produktionsnahen Dienstleistungen genutzte Gebäudeneubauten im Privatvermögen berechtigt.

4. Rechtsnachfolge

10 In den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge (z.B. Erbfall, Vermögensübergang i.S.d. Umwandlungsgesetzes) tritt der Rechtsnachfolger hinsichtlich der Anspruchsberechtigung in die Stellung seines Rechtsvorgängers ein. Dies gilt auch dann, wenn ein Betrieb oder Teilbetrieb unentgeltlich übertragen (§ 6 Abs. 3 EStG) oder nach § 20 oder § 24 UmwStG in eine Kapital- oder eine Personengesellschaft eingebracht wird. Bei Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs im Wege der Einzelrechtsnachfolge in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen oder in eine Personengesellschaft übernimmt der Rechtsnachfolger die Anspruchsberechtigung nicht, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Teilwert 1 angesetzt wird (§ 22 Abs. 3 erster Teilsatz und § 24 Abs. 4 UmwStG). Der Rechtsnachfolger kann in den

.../8

Fällen der Übernahme der Anspruchsberechtigung die Investitionszulage beanspruchen, soweit sie nicht der Rechtsvorgänger zulässigerweise beantragt hat. Er kann die Investitionszulage auch dann beanspruchen, wenn die Voraussetzungen teilweise von ihm und teilweise von seinem Rechtsvorgänger erfüllt werden.

II. Begünstigte Investitionen

1. Begünstigung beweglicher Wirtschaftsgüter

11 (1) Begünstigt sind

- die Anschaffung oder Herstellung (Rz. 142 bis 144)
- abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Rz. 13 bis 23),
- die neu sind (Rz. 24 bis 27),
- die keine geringwertigen Wirtschaftsgüter sind (Rz. 28 bis 30),
- die keine Personenkraftwagen (Rz. 31 bis 34) und keine Luftfahrzeuge sind (Rz. 35),
- die mindestens fünf Jahre bestimmte Zugehörigkeits-, Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzungen erfüllen (Rz. 37 bis 59),
- die Erstinvestitionen sind (Rz. 95 bis 101) und
- die innerhalb bestimmter Investitionszeiträume angeschafft, hergestellt, bestellt, herzustellen begonnen oder geliefert werden (Rz. 102 bis 116, 142 bis 146).

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

1.1 Anlagevermögen

13 (1) Anlagevermögen haben nur Steuerpflichtige, die Gewinneinkünfte erzielen (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG). Denn einkommensteuerrechtlich kann ein Wirtschaftsgut nur dann zum Anlagevermögen gehören, wenn es dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen zuzuordnen ist und damit kein Privatvermögen darstellt. Wirtschaftsgüter, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder aus Kapitalvermögen dienen oder deren Verwendung nicht über die private Vermögensverwaltung hinaus geht, erfüllen daher nicht die Voraussetzung der Zugehörigkeit zum Anlagevermögen nach § 2 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 2005 (BFH vom 18.5.1999 - BStBl II S. 619).

.../9

14 (2) Bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 KStG kann Anlagevermögen nur vorliegen, wenn dieses im wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einkünften i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG steht. Juristische Personen des öffentlichen Rechts können Anlagevermögen nur in ihren Betrieben gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG, R 6 KStR 2004) haben, soweit diese steuerpflichtig sind.

15 (3) Von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaften (einschließlich der nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG steuerbefreiten Wohnungsgenossenschaften und Vereine sowie der nach § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG steuerbefreiten öffentlich-rechtlichen Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen), 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 InvZulG 2005 ist daher, dass die beweglichen Wirtschaftsgüter dem Anlagevermögen dieses Geschäftsbetriebs zuzurechnen sind.

16 (4) Zum Anlagevermögen gehören im Unterschied zum Umlaufvermögen nur solche Wirtschaftsgüter, die dazu bestimmt sind, einem Betrieb dauernd zu dienen (§ 247 Abs. 2 HGB, vgl. im Einzelnen auch BFH vom 7.11.2000 - BStBl 2001 II S. 200). Ist die Zweckbestimmung eines Wirtschaftsguts nicht eindeutig feststellbar, kann die Bilanzierung ein Anhaltspunkt für die Zuordnung zum Anlagevermögen sein (R 6.1 Abs. 1 Satz 3 EStR 2005).

17 (5) Für vor Betriebseröffnung angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter kommt eine Investitionszulage nur in Betracht, wenn sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sind und der Betrieb zügig errichtet und alsbald eröffnet wird (BFH vom 7.11.2000 - BStBl 2001 II S. 256). Davon ist regelmäßig auszugehen, wenn zwischen der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter und der Eröffnung des Betriebs nicht mehr als 12 Monate liegen.

18 (6) Zum Anlagevermögen des Investors können nur solche Wirtschaftsgüter gehören, die ihm aufgrund zivilrechtlichen oder zumindest wirtschaftlichen Eigentums zuzurechnen sind (BFH vom 20.11.2003 - BStBl 2004 II S. 305)

1.2 Abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter

19 (1) Der Begriff des Wirtschaftsguts setzt dessen selbstständige Bewertbarkeit voraus; auf die selbstständige Nutzungsfähigkeit i.S.d. § 6 Abs. 2 EStG kommt es hierbei nicht an. Werden Wirtschaftsgüter mit anderen Wirtschaftsgütern verbunden oder vermischt, ist nach der allgemeinen Verkehrsanschauung zu entscheiden, ob sie

noch ein eigenes selbstständiges Wirtschaftsgut oder nur ein unselbstständiger Teil des anderen Wirtschaftsguts sind. Die Verkehrsanschauung wird dabei durch mehrere Kriterien bestimmt. In erster Linie von Bedeutung sind die Festigkeit der Verbindung (vgl. § 93 BGB), die Zeitdauer, auf die die Verbindung angelegt ist, sowie das äußere Erscheinungsbild vor und nach der Verbindung. Die selbstständige Bewertbarkeit einer selbstständigen Sache, die einer anderen beweglichen Sache dient, geht regelmäßig verloren, wenn die Hauptsache ohne die Verbindung mit der dienenden Sache unvollständig erscheint oder gar ein negatives Gepräge hat. Maßgebend für die Beurteilung ist der Zeitpunkt der bestimmungsgemäßen Verwendung. Nachträgliche Herstellungs- und Erhaltungsarbeiten an einem bereits bestehenden Wirtschaftsgut sind nach § 2 Abs. 1 InvZulG 2005 nicht begünstigt (BFH vom 15.7.2004 - BStBl II S. 1081).

20 (2) Ein Wirtschaftsgut ist abnutzbar, wenn sich sein Wert durch Zeitablauf infolge technischer oder wirtschaftlicher Abnutzung verzehrt (vgl. H 42 (Wirtschaftliche oder technische Abnutzung) EStH 2004).

21 (3) Der Begriff des beweglichen Wirtschaftsguts im Investitionszulagenrecht bestimmt sich in Anlehnung an das Einkommensteuerrecht, das eine Abgrenzung der beweglichen von den unbeweglichen Wirtschaftsgütern auf der Grundlage des bürgerlichen Rechts über wesentliche Grundstücksbestandteile und Scheinbestandteile (§§ 93 ff. BGB) und des Bewertungsrechts vornimmt (BFH vom 28.9.2000 - BStBl 2001 II S. 137). Danach gehören zu den beweglichen Wirtschaftsgütern bewegliche Sachen (§ 90 BGB), Tiere (§ 90a BGB), Betriebsvorrichtungen und Scheinbestandteile (vgl. R 7.1 Abs. 2 bis 4 EStR 2005). Zum Begriff der Betriebsvorrichtung wird auf den gleichlautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 31.3.1992 (BStBl I S. 342) 2 sowie auf die BFH-Urteile vom 7.9.2000 (BStBl 2001 II S. 253), 25.5.2000 (BStBl 2001 II S. 365) und 9.8.2001 (BStBl 2002 II S. 100) hingewiesen. Zum Begriff des Scheinbestandteils vgl. R 7.1 Abs. 4 EStR 2005 und BFH vom 28.10.1999 (BStBl 2000 II S. 150). Unbewegliche Wirtschaftsgüter sind Grund und Boden, Gebäude sowie wesentliche Grundstücks- oder Gebäudebestandteile, die keine Betriebsvorrichtungen und keine Scheinbestandteile sind.

22 (4) Werden bewegliche Sachen in Grundstücke (Grund und Boden, Gebäude) eingebaut, z.B. bei Mietereinbauten, hängt ihre Beurteilung als bewegliches Wirtschaftsgut davon ab, ob sie nach §§ 93, 94 BGB wesentliche Grundstücksbestandteile geworden sind. Ist dies der Fall, handelt es sich nur dann um bewegliche Wirtschaftsgüter, wenn die Ein- oder Anbauten Scheinbestandteile oder Betriebsvorrichtungen sind (BFH vom 28.10.1999 - BStBl 2000 II S. 150, BMF vom 15.1.1976, BStBl I S. 66).

.../11

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

1.3 Neue Wirtschaftsgüter

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

25 (2) Ein Wirtschaftsgut wird neu hergestellt, wenn hierbei fast ausschließlich ungebrauchte Bauteile verwendet werden, so dass der Teilwert der gebrauchten Bauteile 10 % des Teilwerts des hergestellten Wirtschaftsguts nicht übersteigt, oder wenn bei der Herstellung eine neue Idee verwirklicht wird (BFH vom 6.12.1991 - BStBl 1992 II S. 452). Nicht als gebrauchte Wirtschaftsgüter im Sinne der 10 %-Regelung gelten neuwertige Bauteile, die vom Hersteller neben gleichartigen neuen Bauteilen in einem Produktionsprozess wiederverwendet werden, wenn der Verkaufspreis des hergestellten Wirtschaftsguts unabhängig vom Anteil der zur Herstellung verwendeten neuen und neuwertigen Bauteile ist. Neuwertig sind gebrauchte Bauteile, die dem Standard neuer Bauteile entsprechen und verschleißfrei sind und die nach der Fertigstellung des Wirtschaftsguts nicht von neuen Bauteilen unterschieden werden können (BFH vom 15.7.2004 - BStBl II S. 1081). Für eine Herstellung müssen die Neuteile darüber hinaus dem entstandenen Wirtschaftsgut das Gepräge geben. Die Verwirklichung einer neuen Idee erfordert, dass aus den vorhandenen gebrauchten Bauteilen ein andersartiges Wirtschaftsgut hergestellt wird.

26 (3) Sind die gebrauchten Bauteile bereits im Betrieb des Herstellers vorhanden gewesen, ergibt sich der Teilwert des hergestellten Wirtschaftsguts aus der Summe der Anschaffungskosten der neuen Bestandteile, dem Teilwert der bereits vorhandenen gebrauchten Bestandteile sowie den Montagekosten. Zur Ermittlung des Teil-

.../12

werts wird auf R 6.7 EStR 2005 und H 35a (Teilwertvermutungen) EStH 2004 hingewiesen.

27 (4) Sollen neue bewegliche Wirtschaftsgüter dazu verwendet werden, mit bereits vorhandenen gebrauchten beweglichen Wirtschaftsgütern verbunden oder vermischt zu werden, ist die Neuheit für den Zeitpunkt nach dem Ein- oder Anbau zu beurteilen (BFH vom 28.9.1990 - BStBl 1991 II S. 361). Wird ein neues bewegliches Wirtschaftsgut angeschafft, um mit einem bereits vorhandenen gebrauchten beweglichen Wirtschaftsgut verbunden oder vermischt zu werden, kommt eine Begünstigung nach § 2 Abs. 1 InvZulG 2005 nur dann in Betracht, wenn das verbundene neue Wirtschaftsgut seine Eigenschaft als eigenständiges Wirtschaftsgut nicht verliert (vgl. Rz. 19) oder durch den Umbau ein neues Wirtschaftsgut hergestellt wird.

1.4 Ausschluss von geringwertigen Wirtschaftsgütern, kein Ausschluss kurzlebiger Wirtschaftsgüter

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

29 (2) Ein von der Investitionszulage ausgeschlossenes geringwertiges Wirtschaftsgut entsteht nicht, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines selbstständig nutzbaren Wirtschaftsguts erst infolge des Abzugs eines Zuschusses aus öffentlichen oder privaten Mitteln (vgl. R 6.5 EStR 2005) oder der Übertragung aufgedeckter stiller Reserven (z.B. auf Grund des § 6b EStG) nicht mehr als 410 Euro betragen (BFH vom 17.6.1999 - BStBl 2000 II S. 9).

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

1.5 Ausschluss von Personenkraftwagen

31 (1) Die Investitionszulage nach § 2 InvZulG 2005 wird nicht für Personenkraftwagen gewährt. Personenkraftwagen im Sinne von § 2 Abs. 1 Satz 5 InvZulG 2005 sind Fahrzeuge, die objektiv nach Bauart und Einrichtung dazu geeignet und bestimmt sind, bei Privatfahrten Personen zu befördern (BFH vom 16.7.1993 - BStBl 1994 II S. 304).

32 (2) Im Regelfall können die Finanzbehörden für die Abgrenzung der Personenkraftwagen von anderen Fahrzeugen den tatsächlichen Feststellungen und der recht-

.../13

lichen Würdigung durch die Zulassungsstellen und damit der ersten Eintragung im Kraftfahrzeugbrief folgen. Es besteht jedoch keine Bindung an deren Entscheidung.

33 (3) Ein Fahrzeug, das nach seiner ursprünglichen Konzeption zur privaten Personenbeförderung geeignet und bestimmt ist, kann durch eine im zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung vorgenommene Umgestaltung zu einem Fahrzeug anderer Art (z.B. Lastkraftwagen) seine Eigenschaft als Personenkraftwagen i.S.d. Investitionszulagenrechts verlieren, wenn die Umgestaltung auf Dauer angelegt ist, d. h. wenn sie nur mit nicht zu vernachlässigenden Kosten und erheblichem Zeitaufwand wieder rückgängig gemacht werden kann. Ein zeitlicher Aufwand von vier Stunden ist dabei als nicht unerheblich anzusehen (BFH vom 11.11.1999 - BStBl 2000 II S. 501; vgl. auch BFH vom 16.5.2002 - BStBl II S. 667).

34 (4) Wohnmobile und Wohnwagenanhänger sind stets als von der Investitionszulage nach § 2 InvZulG 2005 ausgeschlossene Personenkraftwagen anzusehen (BFH vom 17.12.1997 - BStBl 1999 II S. 498).

1.6 Ausschluss von Luftfahrzeugen

35 Für Luftfahrzeuge wird eine Investitionszulage nach § 2 InvZulG 2005 nicht gewährt. Luftfahrzeuge sind Flugzeuge, Drehflügler, Luftschiffe, Segelflugzeuge, Motorsegler, Frei- und Fesselballone, Drachen, Fallschirme, Flugmodelle und sonstige frei für die Benutzung des Luftraums bestimmte Geräte (§ 1 Abs. 2 Luftverkehrsgesetz).

1.7 Zugehörigkeits-, Verbleibens-, Nutzungs- und weitere Voraussetzungen

36 Der Anspruchsberechtigte trägt die Feststellungslast für die in § 2 Abs. 1 InvZulG 2005 genannten Zugehörigkeits-, Nutzungs-, Verbleibensvoraussetzungen und weiteren Voraussetzungen. Er muss daher nachweisen, dass sie erfüllt werden (vgl. auch BFH vom 6.4.1990 - BStBl II S. 752). Dies gilt insbesondere, wenn ein gefördertes Wirtschaftsgut innerhalb des Verbleibenszeitraums veräußert oder einem anderen zur Nutzung überlassen wird.

1.7.1 Zugehörigkeit zum Anlagevermögen eines Betriebs oder einer Betriebsstätte im Fördergebiet

37 (1) Die Voraussetzung der Zugehörigkeit zum Anlagevermögen eines Betriebs oder einer Betriebsstätte im Fördergebiet erfordert, dass das bewegliche Wirtschaftsgut während des Zugehörigkeitszeitraums von fünf Jahren ununterbrochen zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte im Fördergebiet gehört (BFH vom 12.4.1994 - BStBl II S. 576).

38 (2) Wegen des Begriffs des Betriebs wird auf § 15 Abs. 2 EStG i. V. m. § 13 Abs. 7 und § 18 Abs. 4 EStG verwiesen. Werden nebeneinander verschiedene Tätigkeiten ausgeübt, so ist von eigenständigen Gewerbebetrieben dann auszugehen, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Betriebe sachlich, insbesondere wirtschaftlich, finanziell oder organisatorisch getrennt geführt werden. Anhaltspunkte für die Beurteilung dieser Frage sind die Gleichartigkeit/Ungleichartigkeit der Betätigungen und die räumliche Nähe/Entfernung (vgl. BFH vom 9.8.1989 - BStBl II S. 901; Abschn. 16 Abs. 1 und 2 GewStR 1998). Das gilt auch für Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften (BMF vom 22.4.2005 - BStBl I S. 626).

39 (3) Für den Begriff der Betriebsstätte ist § 12 AO maßgebend (BFH vom 4.12.2003 - BStBl 2004 II S. 250, vgl. auch Abschnitt 22 GewStR 1998). Zu den Betriebsstätten i.S.d. § 12 AO gehören beispielsweise auch Verkaufs- und Fotoautomaten. Verpachtete Anlagen und Einrichtungen begründen keine Betriebsstätte des Verpächters. Anlagen oder Einrichtungen, die in räumlicher, organisatorischer, technischer und wirtschaftlicher Hinsicht ein einheitliches Ganzes bilden, sind eine einheitliche Betriebsstätte (BFH vom 20.4.1999 - BStBl II S. 542). Fehlt es bei einer Anlage oder Einrichtung an einem dieser Merkmale, handelt es sich jeweils um eine selbstständige Betriebsstätte. Dies ist insbesondere der Fall, wenn die Verbindung einer Anlage mit anderen Anlagen nur über öffentliche Straßen gewährleistet ist (BFH vom 25.9.1968 - BStBl II S. 827). Liegt eine Anlage, die eine einheitliche Betriebsstätte bildet, innerhalb und außerhalb des Fördergebiets, stellt nur der im Fördergebiet belegene Teil der Anlage eine Betriebsstätte im Fördergebiet dar.

40 (4) Hat ein Anspruchsberechtigter Betriebsstätten innerhalb und außerhalb des Fördergebiets, setzt die Zuordnung eines Wirtschaftsguts zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte im Fördergebiet voraus, dass dieses Wirtschaftsgut dieser Betriebsstätte zu dienen bestimmt ist. Zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte im Fördergebiet gehören insbesondere Wirtschaftsgüter, die dieser Betriebsstätte räumlich zugeordnet werden können. Ein Wirtschaftsgut, das außerhalb des Fördergebiets mit der Zweckbestimmung angeschafft oder hergestellt worden ist, einer Betriebsstätte des Anspruchsberechtigten im Fördergebiet zu dienen, und erstmals dort genutzt wird, ist bereits im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung Anlagevermögen dieser Betriebsstätte. Das gilt allerdings nicht, wenn die Betriebsstätte im Fördergebiet erst nach Anschaffung des Wirtschaftsguts gegründet wird (BFH vom 4.12.2003 - BStBl 2004 II S. 250). Allein die Zulassung eines Kraftfahrzeugs außerhalb des Fördergebiets schließt die Zugehörigkeit dieses Kraftfahrzeugs zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte im Fördergebiet nicht aus.

41 (5) Bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nicht körperlich in einer Betriebsstätte des Anspruchsberechtigten im Fördergebiet bleiben, z.B. Transportmittel, Baugeräte oder bewegliche Wirtschaftsgüter, die anderen zur Nutzung überlassen werden, sind dem Anlagevermögen der Betriebsstätte zuzuordnen, zu der die engeren Beziehungen bestehen (BFH vom 4.12.2003 - BStBl 2004 II S. 250). Entscheidend für die Zuordnung zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte im Fördergebiet ist insbesondere, dass die Erträge aus diesen Wirtschaftsgütern durch diese Betriebsstätte erwirtschaftet werden. In den Fällen der Nutzungsüberlassung ist diese Voraussetzung i. d. R. erfüllt, wenn Mitarbeiter dieser Betriebsstätte die Werbung, Akquisition einschließlich Preis- und Vertragsverhandlungen, Vorbereitung des Vertrags und Einholung der Unterschrift des Vertragspartners durchführen (Vertragsvorbereitung) sowie den Vertrag - insbesondere den Zahlungsverkehr - abwickeln und die Kunden später betreuen. Dabei ist die Mitwirkung der Hauptniederlassung bei einzelnen Tätigkeiten, z.B. die Verwendung einer zentralen EDV-Anlage zur Durchführung des Zahlungsverkehrs, unschädlich, wenn die übrigen Tätigkeiten von Mitarbeitern der Betriebsstätte im Fördergebiet ausgeübt werden.

42 (6) Im Fall einer Betriebsaufspaltung, bei der das Besitz- und Betriebsunternehmen für die Dauer des Zugehörigkeitszeitraums betriebsvermögensmäßig miteinander verbunden sind, gilt die Voraussetzung der Zugehörigkeit zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte im Fördergebiet als erfüllt, wenn das Besitzunternehmen außerhalb des Fördergebiets ein bewegliches Wirtschaftsgut anschafft oder herstellt und es dem Betriebsunternehmen im Fördergebiet zur Nutzung überlässt (BFH vom 10.12.1998 - BStBl 1999 II S. 607 und BFH vom 30.10.2002 - BStBl 2003 II S. 272). In diesem Fall können auch bewegliche Wirtschaftsgüter, die ein Besitzunternehmen außerhalb des Fördergebiets vor Begründung der Betriebsaufspaltung anschafft oder herstellt, die Zugehörigkeitsvoraussetzung erfüllen, wenn der zeitliche und sachliche Zusammenhang zur Begründung der Betriebsaufspaltung gewahrt ist (BFH vom 16.3.2000 - BStBl II S. 700). Eine Zuordnung beim Betriebsunternehmen ist allerdings ausgeschlossen, wenn das Besitzunternehmen originär gewerbliche Einkünfte erzielt und die Investitionen den eigenen gewerblichen Betrieb betreffen (BFH vom 20.3.2003 - BStBl II S. 613).

43 (7) Die Veräußerung eines begünstigten beweglichen Wirtschaftsguts während des Zugehörigkeitszeitraums verstößt nicht gegen die Zugehörigkeitsvoraussetzung, wenn das Wirtschaftsgut beim Erwerber ebenfalls Anlagevermögen eines Betriebs oder einer Betriebsstätte im Fördergebiet wird. Schädlich ist dagegen insbesondere, wenn das Wirtschaftsgut in das Anlagevermögen einer Betriebsstätte außerhalb des Fördergebiets, in das Umlaufvermögen, in das Privatvermögen sowie in den hoheit-

.../16

lichen oder ideellen Bereich überführt wird. Dabei ist bereits eine nur vorübergehende Überführung in das Umlaufvermögen eines Händlers investitionszulagenschädlich (BFH vom 12.4.1994 - BStBl II S. 576). Das begünstigte bewegliche Wirtschaftsgut muss für die Dauer des Zugehörigkeitszeitraums die Eigenschaft eines einer selbstständigen Bewertung zugänglichen Wirtschaftsguts behalten (vgl. Rz. 19). Geht diese Eigenschaft während des Zugehörigkeitszeitraums verloren, ist dies investitionszulagenschädlich (BFH vom 25.5.2000 - BStBl II S. 628).

1.7.2 Verbleiben in einer Betriebsstätte im Fördergebiet

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

45 (2) Bewegliche Wirtschaftsgüter, die einem anderen zur Nutzung überlassen werden, sind der Betriebsstätte desjenigen i.S.d. Verbleibensvoraussetzung zuzuordnen, der die Nutzung überlässt, wenn die Nutzungsüberlassung kurzfristig ist, d. h. nicht länger als jeweils drei Monate dauert (BFH vom 23.5.1986 - BStBl II S. 916) oder wenn sie im Rahmen eines Dienstverhältnisses erfolgt (BFH vom 23.5.1986 - BStBl II S. 919). Im Fall einer langfristigen Nutzungsüberlassung, z.B. Leasingfälle, sind die beweglichen Wirtschaftsgüter dagegen der Betriebsstätte des Nutzenden im Sinne der Verbleibensvoraussetzung zuzuordnen (BFH vom 2.3.1990 - BStBl II S. 750). Für die Grenze von drei Monaten ist nicht die formale Vertragsgestaltung, sondern die tatsächliche Durchführung entscheidend.

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

47 (4) Begünstigt ist nur der Verbleib in einer Betriebsstätte, die aktiv am Wirtschaftsleben teilnimmt (BFH vom 27.4.1999 - BStBl II S. 615, vom 7.9.2000 - BStBl 2001 II S. 37 und vom 7.2.2002 - BStBl II S. 312). Nicht erforderlich ist eine ununterbrochene aktive Nutzung des Wirtschaftsguts in der Betriebsstätte. Das Wirtschaftsgut muss im Betrieb jedoch entsprechend seiner Zweckbestimmung verwendet werden können. Allein die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens ohne Einstellung der wer-

.../17

benden Tätigkeit ist unschädlich. Dagegen erfüllt ein nur noch abzuwickelnder Betrieb oder ein stillgelegter Betrieb nicht mehr die Verbleibensvoraussetzung (BFH vom 7.3.2002 - BStBl II S. 582).

48 (5) Die Verbleibensvoraussetzung erfordert nicht, dass das bewegliche Wirtschaftsgut im räumlich abgegrenzten Bereich einer Betriebsstätte bleiben muss (BFH vom 23.5.1986 - BStBl II S. 916). Schädlich für den Verbleib im Fördergebiet ist grundsätzlich, wenn ein bewegliches Wirtschaftsgut auch nur kurzfristig außerhalb des Fördergebiets eingesetzt wird (BFH vom 7.2.2002 - BStBl II S. 312). Bei Wirtschaftsgütern, die ihrer Art nach nicht dazu bestimmt und geeignet sind, im räumlich abgegrenzten Bereich einer Betriebsstätte eingesetzt zu werden, gelten die in den Rz. 49 bis 51 dargestellten Ausnahmeregelungen.

49 (6) Bei Transportmitteln ist die Voraussetzung des Verbleibens im Fördergebiet erfüllt, wenn sie in jedem Jahr des Verbleibenszeitraums überwiegend und regelmäßig im Fördergebietsverkehr eingesetzt werden (BFH vom 28.11.2002 - BStBl II 2003 S. 365). Transportmittel sind insbesondere Kraftfahrzeuge, Kraftfahrzeuganhänger sowie See- und Binnenschiffe. Als Transportmittel in diesem Sinne gelten außerdem Frachtcontainer und Wechsellaufbauten. Nicht dazu gehören die nach § 3 Nr. 1 KraftStG steuerbefreiten Fahrzeuge, die vom Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung als selbstfahrende Arbeitsmittel i.S.d. § 18 Abs. 2 Nr. 1 StVZO anerkannt sind, wie z.B. Bagger, Straßenwalzen, Straßenkehrmaschinen und Maschinen, die für land- und forstwirtschaftliche Arbeiten bestimmt sind. Als Einsatz im Fördergebietsverkehr sind Fahrten anzusehen, die innerhalb des Fördergebiets sowie von einem Ort im Fördergebiet zu einem Ort außerhalb des Fördergebiets und umgekehrt durchgeführt werden. Befördert ein Transportmittel auf einer derartigen Fahrt keine Güter oder Personen (Leerfahrt), handelt es sich dabei nur dann um eine Fördergebietsfahrt, wenn die nächste Fahrt, bei der Güter oder Personen befördert werden, eine Fördergebietsfahrt ist. Fahrten zwischen Orten außerhalb des Fördergebiets gehören auch dann nicht zum Fördergebietsverkehr, wenn sie im Zusammenhang mit Fahrten von und nach dem Fördergebiet, z.B. zur Aufnahme von Zwischenfrachten, durchgeführt werden. Transportmittel werden überwiegend im Fördergebietsverkehr eingesetzt, wenn sie in jedem Jahr des Verbleibenszeitraums in mehr als der Hälfte der Betriebstage für diese Fahrten eingesetzt werden. Aus Vereinfachungsgründen ist davon auszugehen, dass Transportmittel in einem Jahr überwiegend im Fördergebietsverkehr eingesetzt werden, wenn sie mindestens 183 Tage im Fördergebietsverkehr eingesetzt werden. 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 Reparatur-

.../18

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

50 (7) 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.

51 (8) Bei anderen Wirtschaftsgütern, die ihrer Art nach nicht dazu bestimmt und geeignet sind, im räumlich abgegrenzten Bereich einer Betriebsstätte eingesetzt zu werden, ist die Voraussetzung des Verbleibens im Fördergebiet erfüllt, wenn sie innerhalb des Fördergebiets oder nur kurzfristig außerhalb des Fördergebiets eingesetzt werden. Wirtschaftsgüter dieser Art sind z.B. Messestände, Geräte von Schaustellern, Messgeräte sowie Film- und Fernsehkameras. Ein kurzfristiger Einsatz in

.../19

diesem Sinne liegt vor, wenn diese Wirtschaftsgüter in jedem Jahr des Verbleibenszeitraums nicht länger als 30 Tage außerhalb des Fördergebiets eingesetzt werden. Mehrmalige Einsätze außerhalb des Fördergebiets innerhalb eines Jahres werden zusammengerechnet.

1.7.3 Unschädliches vorzeitiges Ausscheiden

52 (1) Unschädlich ist das vorzeitige Ausscheiden eines Wirtschaftsguts aus dem Anlagevermögen und die Verletzung der Verbleibensvoraussetzung nur dann, wenn dies infolge höherer Gewalt wie Brand, Diebstahl oder Unfall, infolge wirtschaftlichen Verbrauchs (BFH vom 15.10.1976 - BStBl 1977 II S. 59) oder infolge eines Total Schadens (BFH vom 1.7.1977 - BStBl II S. 793) geschieht oder wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Ausscheidens bereits abgelaufen ist (§ 2 Abs. 1 Satz 6 InvZulG 2005, BFH vom 9.3.1967 - BStBl III S. 238) oder das Wirtschaftsgut wegen Mangelhaftigkeit gegen ein anderes Wirtschaftsgut gleicher oder auch besserer Qualität umgetauscht wird (BFH vom 8.3.1968 - BStBl II S. 430). Beruht die Verschrottung eines Wirtschaftsguts nicht darauf, dass es (technisch oder wirtschaftlich) verbraucht ist, stellt die Verschrottung eine betriebswirtschaftlich begründete Entsorgungsmaßnahme dar, die innerhalb des Zugehörigkeits- und Verbleibenszeitraums investitionszulagenschädlich ist (BFH vom 27.4.1999 - BStBl II S. 615, vom 7.9.2000 - BStBl 2001 II S. 37 und vom 19.9.2001 - BStBl 2002 II S. 106). Ein investitionszulagenunschädliches vorzeitiges Ausscheiden eines Wirtschaftsguts kommt nur in Betracht, wenn der erzielte Veräußerungserlös nicht mehr als 10 % der der Investitionszulage zugrunde gelegten Anschaffungs- oder Herstellungskosten beträgt (BFH vom 9.12.1999 - BStBl 2000 II S. 434).

53 (2) Scheidet ein bewegliches Wirtschaftsgut innerhalb des Zugehörigkeits- und Verbleibenszeitraumes aus anderen als den vorstehend genannten Gründen aus dem Anlagevermögen eines Betriebs oder einer Betriebsstätte im Fördergebiet aus, ist dies unschädlich, wenn das Wirtschaftsgut durch ein in technischer Hinsicht mindestens gleichwertiges neues abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut ersetzt wird (§ 2 Abs. 1 Satz 4 InvZulG 2005). Das Ersatzwirtschaftsgut muss in der verbleibenden Zeit des Fünfjahreszeitraums 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. Erfüllt das Wirtschaftsgut jedoch die Voraussetzungen einer nach dem InvZulG 2005 begünstigten Erstinvestition, kann der Anspruchsberechtigte wählen, ob er es als Ersatzwirtschaftsgut behandeln will (vgl. auch Rz. 97).

.../20

1.7.4 Private Nutzung von nicht mehr als 10%

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

55 (2) Ist ein bewegliches Wirtschaftsgut einem anderen langfristig zur Nutzung überlassen worden und daher der Betriebsstätte des Nutzenden im Sinne der Verbleibensvoraussetzung zuzuordnen, sind Art und Umfang der Nutzung aus der Sicht des Nutzenden zu beurteilen (BFH vom 23.5.1986 - BStBl II S. 916 und 919, und vom 14.7.1989 - BStBl II S. 903). Ist ein Wirtschaftsgut der Betriebsstätte des Anspruchsberechtigten i.S.d. Verbleibensvoraussetzung zuzuordnen und beruht seine Nutzungsüberlassung nicht auf privaten Erwägungen, liegt in der Nutzungsüberlassung eine betriebliche Nutzung. In diesen Fällen ist es unerheblich, wie das Wirtschaftsgut durch den Nutzenden genutzt wird. Die private Nutzung von kurzfristig vermieteten Kraftfahrzeugen oder Freizeitgegenständen ist deshalb unschädlich. Das Gleiche gilt, wenn ein Wirtschaftsgut an einen Arbeitnehmer des eigenen Betriebs zur Nutzung überlassen wird. In diesen Fällen ist es aber erforderlich, dass die Nutzungsüberlassung aufgrund eines Dienstvertrags außerhalb eines gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses erfolgt (BFH vom 6.4.1990 - BStBl II S. 752).

1.7.5 Verbleiben in einem Betrieb der begünstigten Wirtschaftszweige

56 (1) Die Investitionszulage für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nach § 2 InvZulG 2005 erfordert, dass die beweglichen Wirtschaftsgüter in einem Betrieb des verarbeitenden Gewerbes oder in einem Betrieb bestimmter produktionsnaher Dienstleistungen verbleiben (vgl. Rz. 83 ff.).

57 (2) Ein bewegliches Wirtschaftsgut verbleibt in dem Betrieb, dem es i.S.d. Verbleibensvoraussetzung zuzuordnen ist (vgl. Rz. 44 bis 48). Wird ein bewegliches Wirtschaftsgut langfristig, d. h. länger als drei Monate, zur Nutzung überlassen, muss der Betrieb des Nutzenden die Voraussetzungen des begünstigten Wirtschaftszweigs erfüllen. Daher kann auch ein Leasingunternehmen für bewegliche Wirtschaftsgüter, die es im Anlagevermögen einer Betriebsstätte im Fördergebiet hält, die Investitionszulage nach § 2 InvZulG 2005 beanspruchen, wenn es sie einem Betrieb der begünstigten Wirtschaftszweige im Fördergebiet langfristig zur Nutzung überlässt (siehe Rz. 60 bis 67). Schädlich ist jedoch z.B., wenn ein Betrieb der begünstigten Wirtschaftszweige ein bewegliches Wirtschaftsgut an einen Betrieb langfristig zur

.../21

Nutzung überlässt, der nicht zu den begünstigten Wirtschaftszweigen gehört. Wird dagegen ein bewegliches Wirtschaftsgut von einem Betrieb der begünstigten Wirtschaftszweige kurzfristig an einen Betrieb im Fördergebiet überlassen, der nicht zu den begünstigten Wirtschaftszweigen gehört, wird die Voraussetzung des Verbleibens in einer Betriebsstätte der begünstigten Wirtschaftszweige nicht verletzt (BFH vom 7.3.2002 - BStBl II S. 545 und vom 19.2.2004 - BStBl II S. 570).

58 (3) Das bewegliche Wirtschaftsgut muss ab dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung bis zum Ablauf des Verbleibenszeitraums in einem Betrieb der begünstigten Wirtschaftszweige verbleiben. Wird ein bewegliches Wirtschaftsgut von einem Betrieb eines nicht begünstigten Wirtschaftszweigs angeschafft oder hergestellt mit der Zweckbestimmung der Nutzungsüberlassung an einen Betrieb der begünstigten Wirtschaftszweige, muss der zeitliche und sachliche Zusammenhang zur Nutzung durch den begünstigten Betrieb gewahrt sein. Das ist grundsätzlich der Fall, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung oder Herstellung und der Übernahme durch einen Betrieb der begünstigten Wirtschaftszweige drei Monate nicht übersteigt.

59 (4) Bei einer Veräußerung, langfristigen Nutzungsüberlassung und in den Fällen des Vermögensübergangs i.S.d. Umwandlungssteuergesetzes, in denen die übergegangenen oder eingebrachten Wirtschaftsgüter als angeschafft gelten (§ 5 Abs. 2, § 15 Abs. 4 und § 23 Abs. 3 UmwStG 3), innerhalb des Zugehörigkeits- und Verbleibenszeitraums hängt der Anspruch auf die Investitionszulage davon ab, ob und in welcher Höhe der Erwerber, Nutzende oder Übernehmende Investitionszulage erhalten würde, wenn er an Stelle des Anspruchsberechtigten die Investition vorgenommen hätte (BFH vom 2.3.1990 - BStBl II S. 750). Maßgebend ist dabei der Zeitpunkt des Investitionsabschlusses durch den Anspruchsberechtigten. Dies bedeutet, dass der Anspruch erhalten bleiben kann, wenn der Betrieb, in den das bewegliche Wirtschaftsgut überführt wird, ebenfalls einem begünstigten Wirtschaftszweig angehört.

1.8 Bescheinigungsverfahren

60 (1) Nach § 2 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 2005 kann ein Anspruchsberechtigter, der selbst keinen Betrieb der begünstigten Wirtschaftszweige unterhält, die Wirtschaftsgüter aber einem begünstigten Betrieb langfristig zur Nutzung überlässt (vgl. Rz. 45), nur dann Investitionszulage beanspruchen, wenn er die Investitionszulage in vollem Umfang an den Nutzenden weiterleitet.

61 (2) Die Weiterleitung der Investitionszulage an den Nutzenden hat der Anspruchsberechtigte durch eine Bescheinigung der zuständigen Bewilligungsbehörde für die Gewährung von Investitionszuschüssen im Rahmen der Gemeinschaftsauf-

.../22

gabe „Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur für die gewerbliche Wirtschaft“ (GA-Behörde) nachzuweisen.

62 (3) Die Bescheinigung ist Grundlagenbescheid für den Investitionszulagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO), weil sie materiell-rechtliche Voraussetzung für die Gewährung der Investitionszulage ist. Die Bescheinigung ist für die Finanzbehörden und Finanzgerichte bindend, soweit sie außersteuerrechtliche Feststellungen enthält, nicht hingegen, soweit darin spezifisch steuerrechtliche oder investitionszulagenrechtliche Fragen beurteilt werden oder eine bestimmte Beurteilung solcher Fragen vorausgesetzt wird (vgl. BFH vom 19.3.1981 - BStBl II S. 538 und vom 29.8.1986 - BStBl II S. 920). Bei Streitigkeiten im Bescheinigungsverfahren ist der Verwaltungsrechtsweg gegeben (§ 5 Abs. 1 Satz 3 InvZulG 2005).

63 (4) Das Finanzamt prüft, ob die Bescheinigung von der für den Ort der Investition zuständigen GA-Behörde ausgestellt worden ist. Ort der Investition ist die Betriebsstätte des Nutzens, in der das Wirtschaftsgut verbleibt. Die für das jeweilige Land zuständige GA-Behörde kann über die Förderdatenbank auf der Homepage des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie 4) ermittelt werden.

64 (5) Eine Bescheinigung ist grundsätzlich für jedes Wirtschaftsgut einzeln vorzulegen. Werden von einem Leasinggeber oder Nutzungsüberlassenden mehrere Wirtschaftsgüter an einen Leasingnehmer/Nutzens überlassen, ist es nicht zu beanstanden, wenn für diese Wirtschaftsgüter eine zusammengefasste Bescheinigung vorgelegt wird.

65 (6) Liegt die Bescheinigung für jedes im Investitionszulagenantrag aufgeführte Wirtschaftsgut vor, prüft das Finanzamt, ob alle weiteren investitionszulagenrechtlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Investitionszulage vorliegen. Die vorgelegte Bescheinigung entbindet das Finanzamt insbesondere nicht von der Prüfung, ob der Antragsteller Anspruchsberechtigter ist. Eine eigene Überprüfung über die Vollarrechnung der Investitionszulage im Leasing- oder Nutzungsüberlassungsvertrag erfolgt hingegen nicht.

66 (7) Stellt das Finanzamt zu einem späteren Zeitpunkt - z.B. im Rahmen der Überprüfung der Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzungen - fest, dass die in der Bescheinigung bestätigte Vollarrechnung der Investitionszulage auf das Nutzungsentgelt bezogen auf die gesamte Laufzeit des Nutzungsüberlassungsvertrags insgesamt nicht erfolgt ist, hat es die zuständige GA-Behörde zu veranlassen, die Bescheinigung zu überprüfen.

67 (8) Im Fall einer Betriebsaufspaltung, bei der das Besitz- und das Betriebsunternehmen für die Dauer des Verbleibens- und Verwendungszeitraums betriebsvermö-

.../23

gensmäßig miteinander verbunden sind, ist die Zuordnung des Betriebsunternehmens zum verarbeitenden Gewerbe oder zu den produktionsnahen Dienstleistungen dem Besitzunternehmen zuzurechnen. Die Vorlage einer Bescheinigung für das Besitzunternehmen ist daher nicht erforderlich.

2. Begünstigung betrieblich genutzter Gebäudeneubauten

2.1 Gebäude

68 (1) Für den Begriff des Gebäudes im Sinne von § 2 Abs. 2 InvZulG 2005 sind die Abgrenzungsmerkmale des Bewertungsrechts maßgebend (vgl. R 7.1 Abs. 5 EStR 2005, gleichlautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 31.3.1992 - BStBl I S. 342) 5. Unter Gebäuden im Sinne von § 2 Abs. 2 InvZulG 2005 sind auch Eigentumswohnungen, im Teileigentum stehende Räume und andere Gebäudeteile, die selbstständige Wirtschaftsgüter sind, zu verstehen, wenn sie den bewertungsrechtlichen Gebäudebegriff erfüllen. Mietereinbauten und Ladeneinbauten, die abnutzbare unbewegliche Wirtschaftsgüter darstellen, sind daher nach § 2 Abs. 2 InvZulG 2005 nicht investitionszulagenbegünstigt.

69 (2) Ein Gebäude ist nach § 2 Abs. 2 InvZulG 2005 nicht investitionszulagenbegünstigt, wenn es entgegen den baurechtlichen Vorschriften errichtet worden ist (BFH vom 8.2.1980 - BStBl II S. 474).

70 (3) Außenanlagen, wie z.B. Hofbefestigungen, Befestigungen für Stellplätze, Einfriedungen, Zäune, Straßen, Brücken, Regenwasserauffangananlagen sind bei betrieblich genutzten Gebäuden keine Gebäudebestandteile, sondern selbstständige unbewegliche Wirtschaftsgüter (BFH vom 1.7.1983 - BStBl II S. 686) und daher nach § 2 Abs. 2 InvZulG 2005 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 2005 in Betracht kommen (vgl. Rz. 22).

71 (4) Dem Grund und Boden zuzurechnen und damit nicht investitionszulagenbegünstigt sind Kosten für die Grundstückerschließung, z.B. für Straßen, Versorgungsleitungen und Entsorgungsanlagen außerhalb des Grundstücks. Hiervon zu unterscheiden sind Anschlüsse des Gebäudes an Versorgungsnetze (Strom, Gas, Wasser, Wärme). Diese Anschlüsse vom Gebäude bis zur Grundstücksgrenze sind dem Gebäude zuzurechnen. Werden sie zusammen mit dem Gebäude neu herge-

stellt, kommt für sie als unselbstständiger Gebäudebestandteil eine Investitionszulage nach § 2 Abs. 2 InvZulG 2005 in Betracht.

2.2 Neues Gebäude

72 (1) Ein neues Gebäude im Sinne von § 2 Abs. 2 Satz 1 InvZulG 2005 entsteht durch Umbauten, Ausbauten und Modernisierungsmaßnahmen nur dann, wenn die eingefügten Teile dem Gebäude das Gepräge geben, so dass es in bautechnischer Hinsicht neu ist. Das ist insbesondere der Fall, wenn verbrauchte Teile ersetzt werden, die für die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmend sind, wie z.B. Fundamente, tragende Außen- und Innenwände, Geschossdecken und die Dachkonstruktion (BFH vom 31.3.1992 - BStBl II S. 808). Für die Investitionszulage genügt es nicht, dass ein anderes Gebäude entsteht oder der Anspruchsberechtigte aufgrund der Höhe des Bauaufwands nach R 7.3 Abs. 5 EStR 2005 von der Herstellung eines anderen Gebäudes ausgehen kann. Nachträgliche Herstellungsarbeiten und Erhaltungsarbeiten sind nach § 2 Abs. 2 InvZulG 2005 nicht investitionszulagenbegünstigt.

73 (2) Ob die Herstellung eines neuen Gebäudes im Sinne von § 2 Abs. 2 Satz 1 InvZulG 2005 vorliegt, ist für das jeweilige Wirtschaftsgut gesondert zu entscheiden (BFH vom 7.7.1998 - BStBl II S. 625). Befinden sich auf einem Grundstück mehrere Gebäude, sind diese grundsätzlich selbstständige Wirtschaftsgüter. Wird ein Gebäude teils eigenbetrieblich, teils fremdbetrieblich, teils zu eigenen und teils zu fremden Wohnzwecken genutzt, ist jeder der vier unterschiedlich genutzten Gebäudeteile ein gesondertes Wirtschaftsgut (R 4.2 Abs. 4 EStR 2005, BFH vom 30.1.1995 - BStBl II S. 281, unter C. II). Mehrere verschiedene Wirtschaftsgüter bestehen auch, wenn in einem Gebäude Wohnungs- oder Teileigentum begründet wurde (BFH vom 29.9.1994 - BStBl 1995 II S. 72).

74 (3) Ein Anbau ist ein selbstständiges Wirtschaftsgut, wenn er auf Grund unterschiedlicher Nutzung nicht im Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem bereits vorhandenen Gebäude steht, an ihm gesondertes Wohnungs- oder Teileigentum besteht oder die Teile des Bauwerks ohne weitere erhebliche Bauaufwendungen voneinander getrennt werden können. Bei Anbauten liegt ein Neubau auch dann vor, wenn sie mit dem bestehenden Gebäude verschachtelt sind und die Neubauteile dem Gesamtgebäude das Gepräge geben; hierfür sind regelmäßig die Größen- und Wertverhältnisse der Alt- und Neubauteile maßgebend (vgl. H 44 [Neubau] EStH 2004; BFH vom 5.12.1974 - BStBl 1975 II S. 344, vom 21.7.1977 - BStBl 1978 II S. 78 und vom 15.9.1977 - BStBl 1978 II S. 123).

75 (4) Die Anschaffung eines Gebäudes ist nur bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung investitionszulagenbegünstigt. Zur Unterscheidung zwischen Anschaffung

.../25

und Herstellung vgl. Rz. 142 bis 144. Ein betrieblich genutztes Gebäude ist fertig gestellt, wenn es in all seinen wesentlichen Bestandteilen und entsprechend der ursprünglichen Planung dem Betrieb zur Verfügung steht (BFH vom 21.7.1989 - BStBl II S. 906). Der Zeitpunkt der Anschaffung eines Gebäudes ist regelmäßig der Zeitpunkt der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht; das ist in der Regel der Fall, wenn Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen (BFH vom 26.1.1999 - BStBl II S. 589).

76 (5) Errichtet ein Investor auf fremdem Grund und Boden ein Gebäude für eigenbetriebliche Zwecke, ist er wirtschaftlicher Eigentümer, wenn er im Einverständnis mit dem zivilrechtlichen Eigentümer auf eigene Rechnung und Gefahr ein Gebäude herstellt und ihm ein Anspruch auf Entschädigung in Höhe des Wertes des Gebäudes bei Beendigung des Nutzungsverhältnisses zusteht. Ein solcher Anspruch kann sich aus einer vertraglichen Vereinbarung oder aus dem Gesetz ergeben. Dem Hersteller eines Gebäudes auf einem fremden Grundstück steht in der Regel ein Ersatzanspruch gem. §§ 951, 812 BGB zu, wenn er die Baulichkeit aufgrund eines Nutzungsrechts im eigenen (betrieblichen) Interesse und ohne Zuwendungsabsicht errichtet hat (BFH vom 14.5.2002 - BStBl II S. 741).

2.3 Verwendungsvoraussetzung

77 (1) Die Investitionszulage kommt nur in Betracht, soweit das Gebäude mindestens fünf Jahre nach der Anschaffung oder Herstellung in einem Betrieb des verarbeitenden Gewerbes oder einem Betrieb der produktionsnahen Dienstleistungen im Fördergebiet verwendet wird. Der Fünfjahreszeitraum beginnt mit der Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes.

78 (2) Ohne Bedeutung ist, ob ein im Fördergebiet belegenes Gebäude zum Privatvermögen, zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte im Fördergebiet, zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte außerhalb des Fördergebiets oder zum Umlaufvermögen gehört. Die Verwendungsvoraussetzung erfordert, dass das im Fördergebiet belegene Gebäude während des Verwendungszeitraums ununterbrochen von einem Betrieb des verarbeitenden Gewerbes oder der produktionsnahen Dienstleistungen tatsächlich eigenbetrieblich verwendet wird (vgl. R 4.2 Abs. 4 EStR 2005). Begünstigt ist auch die entgeltliche oder unentgeltliche Nutzungsüberlassung an einen Betrieb der begünstigten Wirtschaftszweige, soweit das Gebäude aus Sicht des nutzenden Betriebs 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 jeweils nicht länger als drei Monate dauert. Eine Veräußerung des ge-

.../26

förderten Gebäudes während des Verwendungszeitraums ist ohne Bedeutung, wenn die Verwendungsvoraussetzung weiterhin erfüllt wird.

79 (3) An Arbeitnehmer vermietete Wohnräume können die Verwendungsvoraussetzung nur erfüllen, wenn die Wohnräume notwendiges Betriebsvermögen eines begünstigten Betriebs sind, der sie an die eigenen Arbeitnehmer zur Nutzung überlässt. Für die Vermietung gerade an die Arbeitnehmer müssen betriebliche Gründe maßgebend sein (BFH vom 1.12.1976 - BStBl 1977 II S. 315). Ist ein Arbeitnehmer oder eine ihm nahe stehende Person gleichzeitig Gesellschafter der Kapitalgesellschaft, die Inhaber des Betriebs der begünstigten Wirtschaftszweige ist, ist die Verwendungsvoraussetzung nicht erfüllt, wenn die Vermietung nicht betrieblich, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis begründet ist. Die Feststellungslast hierfür trägt die Kapitalgesellschaft (BFH vom 6.4.1990 - BStBl II S. 752).

80 (4) Wird ein Gebäude teils begünstigt und teils nicht begünstigt verwendet, sind nur die Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigt, die auf die begünstigt verwendete Gebäudefläche im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung entfallen. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind im Verhältnis der Nutzflächen aufzuteilen, soweit eine unmittelbare Zuordnung nicht möglich ist. Die Nutzfläche ist in sinngemäßer Anwendung der Verordnung zur Berechnung der Wohnfläche (Wohnflächenverordnung) vom 25.11.2003 (BGBl. I S. 2346) zu ermitteln. Gemeinschaftsflächen, d. h. Nutzflächen, die von mehreren Nutzungsberechtigten genutzt werden (z.B. Flure und Treppen), sind im Flächenverhältnis der Räume, die die Verwendungsvoraussetzung erfüllen, und der Räume, die die Verwendungsvoraussetzung nicht erfüllen, der jeweiligen Verwendung zuzuordnen. Aus Vereinfachungsgründen ist für die Berechnung der Flächenanteile auf das jeweilige Gebäude, die im Teileigentum stehenden Räume oder die jeweilige Eigentumswohnung abzustellen. Eine Unterteilung der begünstigt verwendeten Gebäudefläche nach eigenbetrieblich und fremdbetrieblich genutzten Gebäudeteilen ist nicht vorzunehmen. Vermindert sich die begünstigt verwendete Gebäudefläche während des Fünfjahreszeitraums, entfällt die Begünstigung für diesen Flächenanteil.

Beispiel

Die A-GmbH, ein Betrieb der Werbung, errichtet in Magdeburg ein Gebäude, das nach Fertigstellung im Jahr 2005 wie folgt genutzt wird:

1. Etage:

100 m² Nutzung für eigenbetriebliche Zwecke und 50 m² Vermietung an den Rechtsanwalt B

2. Etage:

100 m2 Vermietung an C, einen Betrieb der Markt- und Meinungsforschung, und 50 m2 Vermietung an D zu Wohnzwecken.

Die Gemeinschaftsflächen betragen 30 m2, die gesamte Nutzfläche des Gebäudes beträgt 330 m2.

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

Investitionszulage für 2005

Investitionszulagenbegünstigt nach § 2 Abs. 2 InvZulG 2005 sind 200 m2 (100 m2 Werbebetrieb, 100 m2 Betrieb der Markt- und Meinungsforschung); 100 m2 sind nach § 2 Abs. 2 InvZulG 2005 nicht begünstigt. Die Gemeinschaftsflächen von 30 m2 sind im Verhältnis 200:100 ebenfalls dem begünstigten (20 m2) und dem nicht begünstigten (10 m2) Bereich zuzuordnen. Von den Herstellungskosten sind folglich begünstigt:

$50.000 \text{ €} + 220/330 \text{ von } 660.000 \text{ €} = 490.000 \text{ €}.$

Änderung der Verwendung des Gebäudes im Jahr 2007

Im Jahr 2007 einigen sich A, B und C, dass ab sofort B und C wegen geänderter wirtschaftlicher Gegebenheiten die Räumlichkeiten tauschen.

Änderung der Investitionszulage

2007 werden nur noch 150 m2 zuzüglich 15 m2 Gemeinschaftsfläche im begünstigten Bereich genutzt. Die Bemessungsgrundlage beträgt nunmehr $50.000 \text{ €} + 165/330 \text{ von } 660.000 \text{ €} = 380.000 \text{ €}$. Die Investitionszulage auf den Differenzbetrag von 110.000 € ist zurückzuzahlen.

Änderung der Verwendung des Gebäudes im Jahr 2008

Im Jahr 2008 zieht D aus. Die von ihm bisher genutzte Wohnung mietet nunmehr E, der darin ein Ingenieurbüro für technische Fachplanung betreibt.

Änderung der Investitionszulage

Die begünstigte Nutzung von weiteren 50 m2 ab dem Jahr 2008 führt nicht zu einer Erhöhung der Investitionszulage, weil insoweit nicht ununterbrochen seit der Herstellung eine begünstigte Verwendung vorliegt.

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

2.4 Kumulationsverbot

82 Ein Gebäude ist nur begünstigt, wenn im Fall der Anschaffung für das Gebäude kein anderer Anspruchsberechtigter Investitionszulage in Anspruch nimmt (§ 2 Abs. 2 Satz 2 InvZulG 2005).

3. Abgrenzung der begünstigten Wirtschaftszweige

83 (1) Die Abgrenzung des verarbeitenden Gewerbes und der produktionsnahen Dienstleistungen untereinander und von den übrigen Wirtschaftszweigen ist entsprechend der Einordnung nach der Klassifikation der Wirtschaftszweige, Ausgabe 2003 (WZ 2003), vorzunehmen (BFH vom 23.10.2002 - BStBl 2003 II S. 360 und 23.3.2005 - BStBl II S. 497).

84 (2) In der Klassifikation der Wirtschaftszweige 2003 sind aufgeführt

- das verarbeitende Gewerbe in Abschnitt D Unterabschnitte DA bis DN Abteilungen 15 bis 37.
- die produktionsnahen Dienstleistungen gem. § 2 Abs. 1 Satz 7 InvZulG 2005, d. h.
 - Datenverarbeitung und Datenbanken in Abschnitt K Unterabschnitt KA Abteilung 72,
 - Forschung und Entwicklung in Abschnitt K Unterabschnitt KA Abteilung 73,
 - Markt- und Meinungsforschung in Abschnitt K Unterabschnitt KA Abteilung 74 Gruppe 74.1 Klasse 74.13,
 - Ingenieurbüros für bautechnische Gesamtplanung in Abschnitt K Unterabschnitt KA Abteilung 74 Gruppe 74.2 Klasse 74.20 Unterklasse 74.20.4,
 - Ingenieurbüros für technische Fachplanung in Abschnitt K Unterabschnitt KA Abteilung 74 Gruppe 74.2 Klasse 74.20 Unterklasse 74.20.5,
 - Büros für Industrie-Design in Abschnitt K Unterabschnitt KA Abteilung 74 Gruppe 74.2 Klasse 74.20 Unterklasse 74.20.6,

- die technische, physikalische und chemische Untersuchung in Abschnitt K Unterabschnitt KA Abteilung 74 Gruppe 74.3,
- Werbung in Abschnitt K Unterabschnitt KA Abteilung 74 Gruppe 74.4 sowie
- fotografisches Gewerbe in Abschnitt K Unterabschnitt KA Abteilung 74 Gruppe 74.8 Klasse 74.81 Unterklasse 74.81.1.

85 (3) Eine Gliederung der Klassifikation der Wirtschaftszweige, Ausgabe 2003 (WZ 2003), ist auf der Internetseite des Statistischen Bundesamts veröffentlicht. 6) Bei Zuordnungsfragen kann ein Internet gestütztes Suchsystem für Wirtschaftsklassifikationen des Bayerischen Landesamts für Statistik und Datenverarbeitung verwendet werden. 7) Dieses enthält neben der WZ 2003 auch das Güterverzeichnis für Produktionsstatistiken, Ausgabe 2002 (GP 2002), das als Hilfsmittel zur WZ 2003 verwendet werden kann, um die Einordnung anhand des jeweiligen Produkts vorzunehmen (BFH vom 23.3.2005 - BStBl II S. 497).

86 (4) Die Entscheidung über die Einordnung des Betriebs trifft grundsätzlich das Finanzamt. Hat das Statistische Bundesamt oder das Statistische Landesamt einen Betrieb entsprechend der jeweils gültigen WZ nach dem Schwerpunkt seiner unternehmerischen Tätigkeit in einen bestimmten Wirtschaftszweig eingeordnet, kommt dieser Einordnung erhebliche Bedeutung zu. Zwar hat sie nicht die Qualität eines Grundlagenbescheides i.S.d. § 171 Abs. 10 AO, sie ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH jedoch von den Finanzämtern in aller Regel bei der Entscheidung über die Gewährung der Investitionszulage zu übernehmen, soweit sie nicht zu einem offensichtlich falschen Ergebnis führt (BFH vom 23.3.2005 - BStBl II S. 497, BFH-Urteil vom 23.10.2002 - BStBl 2003 II S. 360). Eine Umgruppierung des Betriebs zu einem nicht begünstigten Wirtschaftszweig vor Ablauf des Verbleibenszeitraums darf sich aus Gründen des Vertrauensschutzes nicht auf eine abgeschlossene Investition auswirken. Dies gilt sowohl für Umgruppierungen aufgrund neuer statistischer Verzeichnisse als auch für Umgruppierungen aufgrund der geänderten Auffassung der Behörde, es sei denn, die ursprüngliche Zuordnung war offensichtlich unzutreffend oder die für die Zuordnung maßgebenden Verhältnisse haben sich geändert.

87 (5) Es obliegt dem Antragsteller, sich vor Investitionsbeginn über die zutreffende Eingruppierung des Betriebs nach der jeweils aktuellen WZ zu informieren. Ändert sich die Zuordnung eines Betriebs aufgrund geänderter statistischer Verzeichnisse, ist es unerheblich, ob die geänderte Zuordnung durch das Statistische Bundesamt oder das Statistische Landesamt dem Investor vor Beginn seiner Investition tatsächlich mitgeteilt worden ist (vgl. BFH vom 23.3.2005 - BStBl II S. 497). Ohne Bedeutung

.../30

sind die Rechtsform des Betriebs und die Einkunftsart (BFH vom 23.2.1979 - BStBl II S. 455).

88 (6) Übt ein Betrieb mehrere nach der Klassifikation der Wirtschaftszweige unterschiedlich einzuordnende Tätigkeiten aus (Mischbetrieb), ist die Einordnung nach dem Schwerpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit vorzunehmen, d. h. in der Regel nach der Tätigkeit, auf die der größte Teil der entstandenen Wertschöpfung entfällt (BFH vom 20.9.1999 - BStBl 2000 II S. 208, vom 16.3.2000 - BStBl II S. 444 und 23.10.2002 - BStBl 2003 II S. 360). Sind die unterschiedlichen Tätigkeiten verschiedenen Abschnitten der Klassifikation der Wirtschaftszweige zuzuordnen, ist für die Einordnung des Betriebs der Abschnitt maßgebend, auf den der höchste Anteil der Wertschöpfung entfällt. Entfallen z.B. 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.

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

Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 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

90 (8) Die Wertschöpfungsanteile sind jeweils für das Wirtschaftsjahr des Betriebs zu ermitteln, in dem die beweglichen Wirtschaftsgüter verbleiben (vgl. Rz. 44 bis 51) oder die Gebäude verwendet werden (vgl. Rz. 77 bis 81). Die Voraussetzung des Verbleibens oder der Verwendung in einem Betrieb der begünstigten Wirtschaftszweige muss grundsätzlich ununterbrochen während des Verbleibens- und Verwendungszeitraums erfüllt werden.

91 (9) 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. Im Fall der Nutzungsüberlassung tritt an die Stelle der Anschaffung oder Herstellung die Übernahme durch den nutzenden Betrieb.

92 (10) Bei Wirtschaftsgütern, die vor dem Beginn der betrieblichen Tätigkeit angeschafft oder hergestellt werden, ist die Abgrenzung der Wirtschaftszweige in dem Jahr nach Beginn der betrieblichen Tätigkeit maßgebend. Es ist zusätzlich erforderlich, dass der zeitliche und sachliche Zusammenhang zur Betriebseröffnung gewahrt ist. Dies ist der Fall, wenn die Wirtschaftsgüter objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sind und der Betrieb zügig errichtet und alsbald eröffnet wird (BFH vom 7.3.2002 - BStBl II S. 582). Davon ist regelmäßig auszugehen, wenn zwischen der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter und der Eröffnung des Betriebs nicht mehr als zwölf Monate liegen.

93 (11) Werden im Jahr der Betriebseröffnung noch keine Umsätze durch die zum begünstigten Wirtschaftszweig zählende Tätigkeit erzielt, ist dies für die Einordnung in einen begünstigten Wirtschaftszweig nicht schädlich, wenn umfassende Investitionen zur Vorbereitung dieser Tätigkeit vorgenommen werden (BFH vom 7.3.2002 - BStBl II S. 545)

94 (12) Für die Einordnung des Betriebs in das verarbeitende Gewerbe oder in die produktionsnahen Dienstleistungen werden nur die Tätigkeiten der Betriebsstätten im Fördergebiet berücksichtigt. Betriebsstätten außerhalb des Fördergebiets bleiben außer Betracht (§ 2 Abs. 1 Satz 8 InvZulG 2005). Deshalb kann die Gesamtheit aller Betriebsstätten im Fördergebiet einen begünstigten Betrieb darstellen, auch wenn der gesamte Betrieb einschließlich der Betriebsstätten außerhalb des Fördergebiets insgesamt nicht zu einem begünstigten Gewerbe gehört. Die Investitionszulage kommt - sofern Rz. 38 nicht einschlägig ist - auch für Investitionen in Betriebsstätten eines begünstigten Betriebs im Fördergebiet in Betracht, die für sich betrachtet nicht zum verarbeitenden Gewerbe oder den produktionsnahen Dienstleistungen gehören würden.

4. Erstinvestitionen

95 (1) Die Anschaffung und Herstellung neuer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (§ 2 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 2005) sowie die Anschaffung und Her-

stellung neuer Gebäude (§ 2 Abs. 2 InvZulG 2005) ist nur begünstigt, wenn es sich um Erstinvestitionen handelt.

96 (2) Nach § 2 Abs. 3 InvZulG 2005 sind Erstinvestitionen die Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern, die einem der folgenden Vorgänge dienen:

1. Errichtung einer neuen Betriebsstätte (vgl. Rz. 98),
2. Erweiterung einer bestehenden Betriebsstätte (vgl. Rz. 99),
3. grundlegende Änderung eines Produkts oder eines Produktionsverfahrens eines bestehenden Betriebs oder einer bestehenden Betriebsstätte (vgl. Rz. 100) oder
4. Übernahme eines Betriebs, der geschlossen worden ist oder geschlossen worden wäre, wenn der Betrieb nicht übernommen worden wäre (vgl. Rz. 101).

97 (3) Grundsätzlich ist es bei der Beurteilung einer Investition als Erstinvestition ohne Bedeutung, ob ein vergleichbares Wirtschaftsgut bereits im Betrieb vorhanden war und durch das angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut ersetzt wird. Ausschlaggebend ist, ob die Investition zu einem Investitionsvorhaben gehört, das als ein begünstigter Vorgang im Sinne der Nummern 1 bis 4 anzusehen ist. Nimmt der Anspruchsberechtigte die in § 2 Abs. 1 Satz 4 InvZulG 2005 geregelte Möglichkeit wahr und ersetzt ein ausgeschiedenes Wirtschaftsgut durch ein mindestens gleichwertiges bewegliches Wirtschaftsgut, welches die Zugehörigkeits-, Verbleibens- und Verwendungsvoraussetzungen anstelle des ausgeschiedenen beweglichen Wirtschaftsguts erfüllt, handelt es sich bei dem Ersatzwirtschaftsgut nicht um eine Erstinvestition (vgl. aber Rz. 53). Wird ein Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt, um es einem Betrieb der begünstigten Wirtschaftszweige langfristig zur Nutzung zu überlassen, sind für die Beurteilung als Erstinvestition die Verhältnisse des nutzenden Betriebs im Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung maßgebend. Vorbehaltlich § 42 AO ist es für die Einordnung als Erstinvestition ohne Bedeutung, wenn ein bewegliches Wirtschaftsgut, das die Voraussetzung einer Erstinvestition erfüllt hat, innerhalb des Verbleibenszeitraums in einen anderen Betrieb oder eine andere Betriebsstätte überführt wird.

98 (4) Eine Errichtung einer Betriebsstätte im Sinne der Nr. 1 erfordert, dass ein Betrieb der begünstigten Wirtschaftszweige eine Betriebsstätte im Sinne von § 12 AO neu schafft, in der die beweglichen Wirtschaftsgüter verbleiben oder die Gebäude verwendet werden. Um eine Errichtung einer Betriebsstätte handelt es sich auch, wenn eine aufgegebene Betriebsstätte an einer anderen Stelle neu angesiedelt wird.

99 (5) Eine Erweiterung einer bestehenden Betriebsstätte im Sinne der Nr. 2 setzt voraus, dass die wirtschaftliche Tätigkeit ausgeweitet wird. Dies muss sich nach au-

.../33

ßen dokumentieren, d. h. die Investition muss die Möglichkeit schaffen, die Produktion von Waren oder Dienstleistungen (Ausbringungsmenge/-ergebnis = Output) qualitativ oder quantitativ zu steigern. Wirtschaftsgüter, die nicht unmittelbar für die Produktion von Waren oder Dienstleistungen verwendet werden (z.B. Büromöbel, Computer in der allgemeinen Verwaltung), dienen nur dann der Erweiterung einer bestehenden Betriebsstätte, wenn sie im sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit einem Investitionsvorhaben angeschafft oder hergestellt werden, das eine Steigerung der Produktion von Waren oder Dienstleistungen ermöglicht. Wirtschaftsgüter, die unmittelbar für die Produktion von Waren oder Dienstleistungen verwendet werden (z.B. Produktionsanlagen, Maschinen oder Werkzeug), dienen der Erweiterung einer bestehenden Betriebsstätte, wenn sie zusätzlich angeschafft oder hergestellt werden. Ersetzen sie ein bereits vorhandenes Wirtschaftsgut, dienen sie nur dann der Erweiterung einer bestehenden Betriebsstätte, wenn sie geeignet sind, den Output zu erhöhen. Die Anschaffung oder Herstellung eines neuen Gebäudes dient der Erweiterung einer bestehenden Betriebsstätte, es sei denn, es wird ein baugleiches Gebäude ersetzt.

100 (6) Eine grundlegende Änderung eines Produkts oder eines Produktionsverfahrens im Sinne der Nr. 3 liegt vor, wenn wesentliche Änderungen im bisherigen Verfahrensablauf eintreten. Dabei ist es ohne Bedeutung, ob diese Änderungen durch die Anschaffung oder Herstellung der zulagenbegünstigten Wirtschaftsgüter veranlasst wurden. Soweit das neue Wirtschaftsgut lediglich als Ersatz eines aus dem Produktionsprozess ausgeschiedenen Wirtschaftsguts dient und der Produktionsprozess im Übrigen nicht verändert wird, stellt ein ggf. eintretender geringfügiger Rationalisierungseffekt keine Änderung des Produktionsverfahrens dar. Eine vollständige oder teilweise Rationalisierung oder Modernisierung eines Produktionsverfahrens gilt stets als grundlegende Änderung des Produktionsverfahrens mit der Folge, dass in diesem Zusammenhang angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter stets als Erstinvestitionen gelten. Dies gilt auch, wenn die Investitionen wegen der Änderung eines Produkts erforderlich sind.

101 (7) Im Fall der Übernahme eines Betriebs stellt ausschließlich die Anschaffung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen dieses Betriebs, von mehr als der Hälfte der Anteile an einer bestehenden oder neu gegründeten Personengesellschaft und von mehr als der Hälfte des Kapitals und der Stimmrechte einer Körperschaft selbst eine Erstinvestition dar. Investitionen, die nur im Zusammenhang mit der Übernahme getätigt werden, gehören nach den Leitlinien für staatliche Beihilfen mit regionaler Zielsetzung (Abl. EG Nr. C 74 S. 9) nicht zu diesem Erstinvestitionsvorhaben. Die Übernahme des Betriebs selbst ist keine nach § 2 Abs. 1 und Abs. 2 InvZulG 2005 be-

.../34

günstige Investition. Dieses Erstinvestitionsvorhaben ist daher für die Investitionszulage bedeutungslos.

5. Investitionsfristen

102 (1) Investitionen sind nur begünstigt, wenn sie der Anspruchsberechtigte nach dem 24. März 2004 und vor dem 1. Januar 2007 beginnt und nach dem 31. Dezember 2004 abschließt. Wird eine Investition nach dem 24. März 2004 und vor dem 1. Januar 2007 begonnen und nach dem 31. Dezember 2006 abgeschlossen, sind nur vor dem 1. Januar 2007 erfolgte Teillieferungen und entstandene Teilerstellungskosten begünstigt.

103 (2) Bei der Bestimmung des Zeitpunkts, wann eine Investition begonnen und abgeschlossen wird, ist auf das einzelne Wirtschaftsgut abzustellen (BFH vom 14.7.1989 - BStBl II S. 1024 und vom 7.11.2000 - BStBl 2001 II S. 200).

6. Investitionsbeginn

104 (1) Investitionen sind in dem Zeitpunkt begonnen, in dem die Wirtschaftsgüter bestellt worden sind oder mit ihrer Herstellung begonnen worden ist.

105 (2) Der Begriff der Bestellung ist nach steuerrechtlichen und nicht nach zivilrechtlichen Grundsätzen auszulegen (BFH vom 12.11.1982 - BStBl 1983 II S. 29). Unter Bestellung ist sowohl das Angebot des Bestellers zum Abschluss eines Vertrags auf Lieferung eines Wirtschaftsguts als auch die Annahme eines ihm vom Lieferanten gemachten Angebots zu verstehen. Ein bewegliches Wirtschaftsgut ist jedenfalls dann bestellt, wenn ein rechtswirksamer Vertrag über die Lieferung des Wirtschaftsguts abgeschlossen worden ist (BFH vom 1.6.1979 - BStBl II S. 580 und 638). Das gilt auch, wenn der Vertrag unter einem Rücktrittsvorbehalt oder einer Bedingung abgeschlossen worden ist, auf dessen oder deren Eintritt der Anspruchsberechtigte keinen Einfluss hat (BFH vom 1.6.1979 - BStBl II S. 580 und vom 9.11.1990 - BStBl 1991 II S. 425).

106 (3) Eine Bestellung eines beweglichen Wirtschaftsguts ist in dem Zeitpunkt vorgenommen worden, in dem das Auftragschreiben an den Lieferanten nachweislich zur Post gegeben worden ist (BFH vom 6.6.1986 - BStBl 1987 II S. 37). Hat der Verkäufer einen Vertragsantrag abgelehnt und der Anspruchsberechtigte daraufhin ein Gegenangebot des Verkäufers angenommen, ist der Zeitpunkt der neuen Bestellung maßgebend. Bei einer Änderung der Bestellung ist grundsätzlich der Zeitpunkt der geänderten Bestellung maßgebend (BFH vom 14.3.1980 - BStBl II S. 476). Wird eine Bestellung annulliert und anschließend eine Bestellung desselben Wirtschaftsguts

.../35

wiederholt, bleibt jedoch die ursprüngliche Bestellung maßgebend (BFH vom 12.11.1982 - BStBl 1983 II S. 29).

107 (4) Gebäude gelten in dem Zeitpunkt als bestellt, in dem über ihre Anschaffung ein rechtswirksam abgeschlossener obligatorischer Vertrag oder ein gleichstehender Rechtsakt vorliegt (§ 2 Abs. 4 Satz 3 InvZulG 2005).

108 (5) Tritt ein Anspruchsberechtigter in einen Vertrag über die Anschaffung eines beweglichen Wirtschaftsguts oder Gebäudes ein, ist - vorbehaltlich des § 42 AO - als Investitionsbeginn nicht der Zeitpunkt des ursprünglichen Vertragsabschlusses, sondern der Zeitpunkt des Eintritts in den Vertrag maßgebend.

109 (6) Das bestellte und das gelieferte Wirtschaftsgut müssen identisch sein. Dies gilt insbesondere bei einer Änderung der Bestellung (BFH vom 12.11.1982 - BStBl 1983 II S. 29). Ein Wechsel des Lieferanten führt grundsätzlich dazu, dass das bestellte und das gelieferte Wirtschaftsgut nicht mehr identisch sind und dass daher als Beginn der Investition der Zeitpunkt der Bestellung beim neuen Lieferanten anzusehen ist. Wird jedoch ein Lieferantenwechsel aus Gründen notwendig, die ausschließlich außerhalb des Einflussbereichs des Investors liegen und von ihm nicht zu vertreten sind, kann in Ausnahmefällen vom Zeitpunkt der ursprünglichen Bestellung ausgegangen werden. Den Anspruchsberechtigten trifft die Darlegungs- und Beweislast für die Gründe zum Lieferantenwechsel (BFH vom 22.4.1982 - BStBl II S. 571). Entsprechendes gilt, wenn das zunächst bestellte Wirtschaftsgut vom gleichen Lieferanten aus Gründen, die vom Anspruchsberechtigten nicht zu vertreten sind, nicht mehr geliefert werden kann.

110 (7) Die Herstellung eines beweglichen Wirtschaftsguts beginnt grundsätzlich an dem Tage, an dem mit den eigentlichen Herstellungsarbeiten begonnen wird. Als Beginn der Herstellung kann jedoch ein früherer Zeitpunkt in Betracht kommen, wenn der Anspruchsberechtigte Material, das er für die Herstellung des Wirtschaftsguts benötigt, bestellt (BFH vom 13.7.1990 - BStBl II S. 923 und vom 9.11.1990 - BStBl 1991 II S. 425) oder wenn er einen Dritten mit der Herstellung des Wirtschaftsguts beauftragt. Planungsarbeiten sind, gleichgültig, ob der Anspruchsberechtigte sie in seiner Betriebsstätte ausführt oder ob er damit einen Dritten beauftragt, nicht als Beginn der Herstellung eines Wirtschaftsguts anzusehen. Wird ein Generalunternehmer beauftragt, im eigenen Namen und für eigene Rechnung eine Anlage herzustellen, die aus mehreren Wirtschaftsgütern besteht, ist für alle Wirtschaftsgüter, die Gegenstand des Auftrags sind, grundsätzlich der Zeitpunkt der Bestellung bei dem Generalunternehmer maßgebend. Der Auftrag muss so genau beschrieben sein, dass der Anspruchsberechtigte nach Fertigstellung der gesamten Anlage den Zusammen-

.../36

hang zwischen den angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgütern und dem Auftrag nachweisen kann.

111 (8) Bei der Herstellung von Gebäuden, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, gilt der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt worden ist, als Investitionsbeginn (§ 2 Abs. 4 Satz 4 InvZulG 2005). Dies gilt auch für Betriebsvorrichtungen im Rahmen von Baumaßnahmen, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist. Bei baugenehmigungsfreien Bauvorhaben, für die Bauunterlagen einzureichen sind, gilt als Investitionsbeginn der Zeitpunkt, in dem die Bauunterlagen eingereicht werden. Ein Bauantrag ist gestellt, wenn der Antrag auf Baugenehmigung bei der Gemeinde oder, wenn diese nicht Baugenehmigungsbehörde ist, bei der nach Landesrecht zuständigen Baugenehmigungsbehörde eingereicht wird (BFH vom 30.9.2003 - BStBl 2004 II S. 262).

112 (9) Erwirbt ein Anspruchsberechtigter einen Rohbau, den er fertig stellt, ist als Investitionsbeginn nicht der Zeitpunkt der Einreichung des Bauantrags, sondern der Zeitpunkt des rechtswirksamen Abschlusses des obligatorischen Vertrags über den Erwerb des Rohbaus oder eines gleichstehenden Rechtsakts maßgebend. Rz. 108 gilt entsprechend.

7. Investitionsabschluss

113 (1) Investitionen sind in dem Zeitpunkt abgeschlossen, in dem die Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt worden sind.

114 (2) Ein Wirtschaftsgut ist investitionszulagenrechtlich in dem Zeitpunkt angeschafft, in dem der Erwerber nach dem Willen der Vertragsparteien darüber wirtschaftlich verfügen kann und in dem es betriebsbereit ist (BFH vom 25.9.1996 - BStBl 1998 II S. 70). Wirtschaftliche Verfügungsmacht hat der Erwerber in der Regel, wenn Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf ihn übergehen. Die Übergabe des Wirtschaftsguts kann nicht durch die Vereinbarung eines Besitzmittlungsverhältnisses im Sinne von § 868 BGB ersetzt werden (BFH vom 7.12.1990 - BStBl 1991 II S. 377 und vom 19.6.1997 - BStBl 1998 II S. 72). Ein vom Veräußerer zur Abholung bereitgestelltes Wirtschaftsgut ist daher erst im Zeitpunkt der Abholung durch den Anspruchsberechtigten oder einen seiner Betriebsangehörigen investitionszulagenrechtlich angeschafft. Sind für die Nutzbarkeit eines Wirtschaftsguts zunächst noch Montagearbeiten erforderlich, gilt das Wirtschaftsgut erst in dem Zeitpunkt als angeschafft, in dem es nach Beendigung der Montagearbeiten betriebsbereit ist (BFH vom 2.9.1988 - BStBl II S. 1009). Bagatellmontagen sind jedoch ohne Bedeutung (BFH vom 25.9.1996 - BStBl 1998 II S. 70).

.../37

115 (3) Die Herstellung eines Wirtschaftsguts ist in dem Zeitpunkt abgeschlossen, in dem es fertig gestellt ist. Ein Wirtschaftsgut ist fertig gestellt, sobald es seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann. Ein Gebäude ist fertig gestellt, wenn die wesentlichen Bauarbeiten abgeschlossen sind und der Bau so weit errichtet ist, dass das Gebäude für den Betrieb in all seinen wesentlichen Bereichen nutzbar ist (BFH vom 21.7.1989 - BStBl II S. 906). Gebäudeteile, die auf Grund ihrer unterschiedlichen Funktionen selbstständige Wirtschaftsgüter sind, sind fertig gestellt, sobald diese Teile bestimmungsgemäß nutzbar sind (BFH vom 9.8.1989 - BStBl 1991 II S. 132).

116 (4) Ist für den Einsatz eines beweglichen Wirtschaftsguts eine behördliche Genehmigung (z.B. TÜV-Abnahme) erforderlich, ist das Wirtschaftsgut erst betriebsbereit und die Investition abgeschlossen, wenn die Genehmigung vorliegt. Lastkraftwagen müssen über eine Betriebserlaubnis nach § 20 oder § 21 StVZO verfügen. Nicht erforderlich ist, dass sie nach § 18 Abs. 1 StVZO für den öffentlichen Straßenverkehr zugelassen sind (BFH vom 25.9.1996 - BStBl 1998 II S. 70 und vom 19.6.1997 - BStBl 1998 II S. 72).

8. Investitionszulagensätze

117 (1) Von Bedeutung für die Höhe der Investitionszulage ist, ob es sich um ein bewegliches Wirtschaftsgut oder ein Gebäude, eine Investition in einer Betriebsstätte in der Arbeitsmarktregion Berlin oder eine Investition in einer Betriebsstätte im Randgebiet des Fördergebiets handelt und ob der Betrieb, in dem die beweglichen Wirtschaftsgüter verbleiben, zusätzlich die Begriffsdefinition für kleine und mittlere Unternehmen i.S.d. Empfehlung der Europäischen Kommission erfüllt.

118 (2) Begünstigte bewegliche Wirtschaftsgüter und Gebäude, die in begünstigten Betrieben im Fördergebiet außerhalb des Randgebietes (vgl. Rz.129) verbleiben, sind mit einer Investitionszulage in Höhe von 12,5 % der Bemessungsgrundlage (§ 2 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 2005; Grundzulage) förderbar.

119 (3) Die Investitionszulage erhöht sich für begünstigte bewegliche Wirtschaftsgüter im Fördergebiet außerhalb des Randgebietes auf 25 % der Bemessungsgrundlage, wenn der Betrieb, in dem die begünstigten beweglichen Wirtschaftsgüter verbleiben, zusätzlich die Begriffsdefinition für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) i.S.d. Empfehlung der Europäischen Kommission (§ 2 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 2005; vgl. Rz.122 bis 128) erfüllt. Bei Investitionen in Betriebsstätten in der Arbeitsmarktregion Berlin ist der erhöhte Fördersatz auf 20 % gemindert (§ 2 Abs. 7 Satz 1 Nr. 3 InvZulG 2005; vgl. Rz. 133 bis 135). Für die Anschaffung und Herstellung von Gebäuden kommt die erhöhte Investitionszulage nicht in Betracht.

.../38

120 (4) Investitionen in Betriebsstätten im Randgebiet (vgl. Rz.129) des Fördergebiets werden im Vergleich zu Investitionen in Betriebsstätten im übrigen Fördergebiet ohne die Arbeitsmarktregion Berlin mit einem jeweils um 2,5 Prozentpunkte erhöhten Investitionszulagensatz (§ 2 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 InvZulG 2005 - 15 % Grundzulage; § 2 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 InvZulG 2005 - 27,5 % erhöhte Zulage) gefördert.

	Randgebiet	Arbeitsmarktregion Berlin	Übriges Fördergebiet
Bewegliche WG und KMU (Erhöhte Investitionszulage)	27,5 %	20 %	25 %
Bewegliche WG und Nicht- KMU (Grundzulage)	15 %	12,5 %	12,5 %
Gebäude (Grundzulage)	15 %	12,5 %	12,5 %

121 (5) Bei Investitionen in sensiblen Sektoren kann sich aus EU-Vorschriften ergeben, dass die Förderung der Höhe nach zu begrenzen ist. Dies gilt insbesondere für Investitionen in der Kfz-Industrie. Eine Beschränkung der Höhe nach kann auch bei Investitionen bestehen, die zu einem Großvorhaben i.S.d. multisektoralen Regionalbeihilferahmes vom 13. Februar 2002 gehören (ABl. EG Nr. C 70 S. 8, geändert durch die Mitteilung der Kommission vom 1. November 2003 ABl. EU Nr. C 263 S. 3). Der Vorrang des EU-Rechts bei der Bemessung der Förderhöhe ist in § 2 Abs. 6 Satz 2 und Abs. 7 Satz 2 InvZulG 2005 geregelt (vgl. Rz. 160 bis 170)

8.1 Erhöhte Förderung für kleine und mittlere Unternehmen i.S.d. Empfehlung der Europäischen Kommission (KMU)

122 (1) Die erhöhte Investitionszulage kommt nur für bewegliche Wirtschaftsgüter in Betracht, die in einem begünstigten Betrieb verbleiben, der zusätzlich den Begriff eines kleinen und mittleren Unternehmens im Sinne der Empfehlung der Europäischen Kommission (KMU) erfüllt (§ 2 Abs. 7 Satz 1 InvZulG 2005). Der KMU-Begriff ist festgelegt durch die Empfehlung der EU-Kommission vom 3. April 1996 betreffend die Definition der kleinen und mittleren Unternehmen (ABl. EG vom 30.4.1996 Nr. L 107 S. 4), ersetzt durch die Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (ABl. EU vom 20.5.2003 Nr. L 124 S. 36). Die Empfehlung vom 6. Mai 2003 ersetzt die Empfehlung vom 3. April 1996 mit Wirkung vom 1. Januar 2005.

123 (2) KMU i.S.d. Empfehlung vom 3. April 1996 sind Unternehmen mit weniger als 250 Beschäftigten und einem Jahresumsatz von höchstens 40 Mio. Euro oder einer

Jahresbilanzsumme von höchstens 27 Mio. Euro. die nicht zu 25 % oder mehr des Kapitals oder der Stimmanteile im Besitz von einem oder mehreren Unternehmen gemeinsam stehen, welche die KMU-Definition nicht erfüllen. Ist das Unabhängigkeitskriterium nicht erfüllt, sind die Werte der Unternehmen zusammen zu rechnen. Die Zahl der Beschäftigten wird in Jahresarbeitseinheiten (JAE) ermittelt. Personen, die nicht das ganze Jahr beschäftigt oder im Rahmen einer Teilzeitregelung tätig sind, werden mit dem Anteil berücksichtigt, der der Arbeitszeit eines während des Jahres Vollbeschäftigten entspricht. Auszubildende sowie Personen, die sich in Mutterschafts- oder Erziehungsurlaub befinden, werden nicht mitgerechnet.

124 (3) Nach der Empfehlung vom 6. Mai 2003 erhöhen sich die finanziellen Schwellenwerte auf einen Jahresumsatz von höchstens 50 Mio. Euro oder eine Jahresbilanzsumme von höchstens 43 Mio. Euro. Zudem wird für die Zusammenrechnung mit vorgeschalteten und nachgeschalteten Unternehmen unterschieden zwischen einer Beteiligung unter 25 %, von 25 bis einschließlich 50 % (Partnerunternehmen) und von mehr als 50 % (verbundene Unternehmen). Bei einer Beteiligung unter 25 % erfolgt grundsätzlich keine Zusammenrechnung. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die als Anlage 1 zu diesem Schreiben enthaltenen Erläuterungen zur KMU-Eigenschaft verwiesen.

125 (4) Maßgeblicher Zeitpunkt für die Bestimmung der Einhaltung der Größenmerkmale ist der Beginn des Wirtschaftsjahres des Investitionsabschlusses. Somit ist grundsätzlich nach der Empfehlung vom 6. Mai 2003 abzugrenzen. Ermittelt der Betrieb den Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr, gilt für im Wirtschaftsjahr 2004/2005 nach dem 31. Dezember 2004 abgeschlossene Investitionen letztmals die Empfehlung vom 3. April 1996. Bei langfristiger Nutzungsüberlassung sind die Größenmerkmale des nutzenden Betriebs maßgebend. Zur Berechnung der Mitarbeiterzahl und der Finanzangaben sind die Daten aus dem letzten genehmigten Jahresabschluss zugrunde zulegen. Bei neu gegründeten Unternehmen, für die noch kein genehmigter Jahresabschluss vorliegt, können die entsprechenden Daten im Laufe des Geschäftsjahres nach Treu und Glauben geschätzt werden

126 (5) Mit dem Investitionszulagenantrag für das Kalenderjahr 2005 oder das Wirtschaftsjahr 2004/2005 hat das Unternehmen erstmalig eine Erklärung über die KMU-Eigenschaft einzureichen. Auf die Erläuterungen in der Anlage 1 wird hingewiesen.

127 (6) Werden im Laufe des Berichtsjahres die Schwellenwerte bezüglich Mitarbeiterzahl und Finanzangaben überschritten, so hat dies keine Auswirkungen auf die Einstufung des Unternehmens. Der zu Beginn des Jahres bestehende KMU-Status bleibt erhalten. Das Unternehmen verliert diesen Status jedoch, wenn die Schwel-

.../40

lenwerte in zwei aufeinander folgenden Rechnungslegungszeiträumen überschritten werden. Im umgekehrten Fall erwirbt ein Unternehmen den KMU-Status, wenn es als ehemals großes Unternehmen die Schwellenwerte in zwei aufeinander folgenden Rechnungslegungsperioden unterschreitet. Werden die Schwellenwerte zum Stichtag 1. Januar 2005 eingehalten, so ist die KMU-Eigenschaft eines Unternehmens auch für im Kalenderjahr 2006 abgeschlossene Investitionen zu übernehmen.

128 (7) Verliert der nutzende Betrieb mit Wirkung für einen Zeitpunkt nach dem Stichtag innerhalb des Verbleibenszeitraums den Status eines KMU, ist dies für die erhöhte Investitionszulage ohne Bedeutung. Schädlich für den Anspruch auf erhöhte Investitionszulage ist jedoch, wenn ein bewegliches Wirtschaftsgut vor Ablauf des Verbleibenszeitraums aus dem nutzenden Betrieb ausscheidet (z. B. durch Veräußerung oder langfristige Nutzungsüberlassung) und in einem anderen Betrieb verbleibt, der kein KMU ist.

8.2 Höhere Förderung von Investitionen im Randgebiet des Fördergebiets

129 (1) Die Landkreise, kreisfreien Städte und Gemeinden, die das Randgebiet des Fördergebiets bilden, sind in der Anlage 2 zum InvZulG 2005 genannt. Bei Gebiets- und Namensänderungen nach dem 1. Januar 2002 bleibt der Gebietsstand vom 1. Januar 2002 maßgebend. Zur Gebietsabgrenzung siehe auch Anlage 2 zu diesem Schreiben. Liegt eine Betriebsstätte gebietsübergreifend innerhalb und außerhalb des Randgebiets, gilt sie als Betriebsstätte im Randgebiet, wenn sie sich überwiegend im Randgebiet befindet.

130 (2) Für die um 2,5 Prozentpunkte erhöhte Grundförderung (15 %) werden die Gemeinden der Landkreise Barnim, Märkisch-Oderland und Oder-Spree, die auch zur Arbeitsmarktregion Berlin gehören, in das Randgebiet einbezogen.

131 (3) Die um 2,5 Prozentpunkte höheren Investitionszulagen (15 % und 27,5 %) erfordern, dass bewegliche Wirtschaftsgüter während des Verbleibenszeitraums in einer Betriebsstätte im Randgebiet verbleiben, d. h. einer solchen Betriebsstätte i.S.d. Verbleibensvoraussetzung zuzuordnen sind (vgl. Rz. 44 bis 46). Daher kann auch ein Unternehmen für bewegliche Wirtschaftsgüter, die es im Anlagevermögen einer Betriebsstätte im Fördergebiet außerhalb des Randgebiets hält, die erhöhte Investitionszulage für Investitionen in Betriebsstätten im Randgebiet beanspruchen, wenn es die Wirtschaftsgüter langfristig an einen Betrieb zur Nutzung überlässt, der über eine Betriebsstätte im Randgebiet verfügt, in der die Wirtschaftsgüter verbleiben. Schädlich für die Zuordnung zu einer Betriebsstätte im Randgebiet ist jedoch z.B., wenn ein Betrieb im Randgebiet ein bewegliches Wirtschaftsgut einem Betrieb mit Betriebsstätte außerhalb des Randgebiets langfristig zur Nutzung überlässt. Für die

.../41

Zuordnung zu einer Betriebsstätte im Randgebiet ist unschädlich, wenn bewegliche Wirtschaftsgüter, die ihrer Art nach nicht dazu bestimmt und geeignet sind, im räumlich abgegrenzten Bereich einer Betriebsstätte eingesetzt zu werden (z.B. Transportmittel), außerhalb des Randgebiets in der Weise eingesetzt werden, dass sie die Voraussetzungen der Rz. 49 bis 51 erfüllen. Wird ein bewegliches Wirtschaftsgut innerhalb des Verbleibenszeitraums in eine Betriebsstätte außerhalb des Randgebiets überführt (z.B. im Rahmen einer Veräußerung oder langfristigen Nutzungsüberlassung), mindert sich die Investitionszulage auf den Investitionszulagensatz, der bestanden hätte, wenn das bewegliche Wirtschaftsgut von vornherein in der Betriebsstätte außerhalb des Randgebiets verblieben wäre.

132 (4) Hat ein Betrieb Betriebsstätten innerhalb und außerhalb des Randgebiets, erfordern die um 2,5 Prozentpunkte erhöhten Investitionszulagen, dass die beweglichen Wirtschaftsgüter nur in den Betriebsstätten im Randgebiet verbleiben, d. h., dass sie nur diesen Betriebsstätten i.S.d. Verbleibensvoraussetzung zuzuordnen sind. Bewegliche Wirtschaftsgüter, die nicht im räumlich abgegrenzten Bereich einer Betriebsstätte verwendet werden, wie z.B. Transportmittel, sind der Betriebsstätte zuzuordnen, zu der die engeren wirtschaftlichen Beziehungen bestehen.

8.3 Einschränkung der erhöhten Förderung von Investitionen in der Arbeitsmarktregion Berlin

133 (1) Zur Arbeitsmarktregion Berlin gehören das Land Berlin und die umliegenden Gemeinden des Landes Brandenburg, die in der Anlage 3 zum InvZulG 2005 genannt sind. Bei Gebiets- und Namensänderungen nach dem 1. Januar 2002 bleibt der Gebietsstand vom 1. Januar 2002 maßgebend. Zur Gebietsabgrenzung vgl. auch Anlage 3 zu diesem Schreiben.

134 (2) Bei beweglichen Wirtschaftsgütern gelten die Einschränkungen für Investitionen in Betriebsstätten in der Arbeitsmarktregion Berlin, wenn die beweglichen Wirtschaftsgüter während des Verbleibenszeitraums in einer Betriebsstätte in der Arbeitsmarktregion Berlin verbleiben, d. h. einer solchen Betriebsstätte i.S.d. Verbleibensvoraussetzung zuzuordnen sind (vgl. Rz. 44 bis 46). Wird ein bewegliches Wirtschaftsgut innerhalb des Verbleibenszeitraums von einer Betriebsstätte im Fördergebiet außerhalb der Arbeitsmarktregion Berlin in eine Betriebsstätte innerhalb der Arbeitsmarktregion Berlin überführt (z.B. im Rahmen einer Veräußerung oder einer langfristigen Nutzungsüberlassung), mindert sich die Investitionszulage auf den Investitionszulagensatz, der bestanden hätte, wenn das bewegliche Wirtschaftsgut von vornherein in der Betriebsstätte innerhalb der Arbeitsmarktregion Berlin verblieben wäre.

135 (3) Hat ein Betrieb Betriebsstätten innerhalb und außerhalb der Arbeitsmarktre-gion Berlin, hängt der Anspruch auf Investitionszulage davon ab, in welcher Be-triebsstätte die beweglichen Wirtschaftsgüter verbleiben, d. h. welcher sie i.S.d. Verbleibensvoraussetzung zuzuordnen sind. Bewegliche Wirtschaftsgüter, die nicht im räumlich abgegrenzten Bereich einer Betriebsstätte verwendet werden, wie z.B. Transportmittel, sind der Betriebsstätte zuzuordnen, zu der die engeren wirtschaftli-chen Beziehungen bestehen.

Zweiter Teil

Bemessungsgrundlage der Investitionszulage

1. Allgemeines

136 (1) Die Investitionszulage wird für die begünstigten Investitionen eines Wirt-schaftsjahrs gewährt. Bemessungsgrundlage ist die Summe aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten für begünstigte Investitionen eines Wirtschaftsjahrs. In die Bemessungsgrundlage können außerdem die im Wirtschaftsjahr geleisteten Anzah-lungen auf Anschaffungskosten und entstandene Teilerstellungskosten für begüns-tigte Wirtschaftsgüter einbezogen werden. In diesen Fällen gehören im Wirtschafts-jahr der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter nur die um die Anzah-lungen oder Teilerstellungskosten verminderten Anschaffungs- oder Herstellungs-kosten zur Bemessungsgrundlage.

137 (2) Wegen der Aufteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Ge-bäuden, die teils begünstigt und teils nicht begünstigt verwendet werden, wird auf die Rz. 80 hingewiesen.

138 (3) Werden Wirtschaftsgüter zulässigerweise mit einem Festwert angesetzt, sind bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage die Anschaffungs- oder Herstellungs-kosten dieser Wirtschaftsgüter und nicht der Festwert zu berücksichtigen (BFH vom 29.7.1966 - BStBl 1967 III S. 151).

139 (4) Die Vorschrift des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG ist bei der Ermittlung der Be-messungsgrundlage zu berücksichtigen (BFH vom 19.6.1975 - BStBl 1976 II S. 97). Das bedeutet, dass bei der Investitionszulage der Teil der Anschaffungs- oder Her-stellungskosten eines die Lebensführung berührenden Wirtschaftsguts in die Bemes-sungsgrundlage nicht einbezogen werden darf, der nach der allgemeinen Ver-kehrsauffassung als unangemessen anzusehen und deshalb nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG eine nicht abziehbare Betriebsausgabe ist. Auf die BFH-Urteile vom 2.2.1979 (BStBl II S. 387) und vom 2.2.1979 (BStBl 1980 II S. 340) wird hingewiesen.

140 (5) Die Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie die Anzahlungen auf Anschaffungskosten und die Teilerstellungskosten werden durch Zuschüsse aus öffentlichen oder privaten Mitteln (vgl. R 6.5 EStR 2005) und durch die Übertragung aufgedeckter stiller Reserven (z.B. auf Grund des § 6b EStG oder der R 6.6 EStR 2005) nicht gemindert (BFH vom 17.6.1999 - BStBl 2000 II S. 9).

141 (6) Für die Frage, ob die Umsatzsteuer zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehört, ist § 9b EStG zu beachten. Nach § 9b Abs. 2 EStG führt eine Vorsteuerberichtigung nicht zu einer Änderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Eine Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG bewirkt daher keine Änderung der Bemessungsgrundlage der Investitionszulage.

2. Anschaffung oder Herstellung

142 (1) Anschaffung ist der entgeltliche Erwerb eines Wirtschaftsguts durch Lieferung. Ist Liefergegenstand ein erst herzustellendes Wirtschaftsgut, liegt nur dann eine Anschaffung vor, wenn unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten nicht der Abnehmer, sondern der Lieferant oder ein von diesem beauftragter Dritter als Hersteller des Wirtschaftsguts zu beurteilen ist (BFH vom 5.3.1992 - BStBl II S. 725). Für die Zurechnung ist die Begründung des wirtschaftlichen Eigentums maßgebend (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Ein Wirtschaftsgut ist deshalb z.B. bereits dann angeschafft worden, wenn es unter Eigentumsvorbehalt verkauft und übergeben worden ist. Auch in den Fällen der Nutzungsüberlassung kann eine Anschaffung durch den Nutzenden in Betracht kommen. Fälle dieser Art sind Leasingverträge, bei denen der Leasinggegenstand dem Leasingnehmer zuzurechnen ist (vgl. z.B. BMF vom 19.4.1971 - BStBl I S. 264). Entsprechendes gilt bei Mietkaufverträgen, bei denen der Mietgegenstand dem Mieter zuzurechnen ist, z.B. weil er ihm für eine unkündbare Dauer überlassen wird, wobei dem Mieter sämtliche Gefahren auferlegt und die Mietzahlungen auf den späteren Kaufpreis angerechnet werden (BFH vom 12.9.1991 - BStBl 1992 II S. 182).

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

144 (3) Herstellung ist die Schaffung eines bisher noch nicht vorhandenen Wirtschaftsguts. Werden Wirtschaftsgüter mit der Bestimmung angeschafft, mit anderen

.../44

Wirtschaftsgütern zur Herstellung eines Wirtschaftsguts vermischt oder verbunden zu werden, liegt insgesamt ein Herstellungsvorgang vor (BFH vom 20.3.1981 - BStBl II S. 785, vom 27.11.1981 - BStBl 1982 II S. 176 und vom 9.11.1990 - BStBl 1991 II S. 425). Hersteller eines Gebäudes (Bauherr) ist, wer auf eigene Rechnung und Gefahr baut oder bauen lässt und das Baugeschehen beherrscht (BFH vom 13.9.1989 - BStBl II S. 986 und vom 14.11.1989 - BStBl 1990 II S. 299). Der Bauherr muss das umfassend zu verstehende Bauherrenwagnis haben, d. h. wirtschaftlich das für die Durchführung des Bauvorhabens auf seinem Grundstück typische Risiko tragen, sowie rechtlich und tatsächlich die Planung und Ausführung in der Hand haben (vgl. BMF vom 20.10.2003 - BStBl I S. 546). Dieser Voraussetzung kommt insbesondere bei Beauftragung eines Generalunternehmers Bedeutung zu.

3. Teillieferung

145 (1) Eine Teillieferung i.S.d. § 2 Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2 InvZulG 2005 liegt vor, wenn im Fall der Anschaffung das Wirtschaftsgut geliefert worden ist, sich aber noch nicht im betriebsbereiten Zustand befindet, oder wenn Teile eines aus mehreren unselbständigen Wirtschaftsgütern bestehenden Wirtschaftsgutes an den Anspruchsberechtigten geliefert worden sind. Nach der Rechtsprechung zu § 9a EStDV ist ein Wirtschaftsgut in dem Zeitpunkt geliefert, in dem der Erwerber nach dem Willen der Vertragsparteien darüber wirtschaftlich verfügen kann; das ist in der Regel der Fall, wenn Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen. Hiervon ausgehend, setzt eine Teillieferung voraus, dass der Anspruchsberechtigte die wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangt hat. In Montagefällen beweglicher Wirtschaftsgüter reicht für den Gefahrenübergang in der Regel die Übergabe an den Erwerber aus. Für Zwecke des § 2 Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2 InvZulG 2005 ist entscheidend, dass das bewegliche Wirtschaftsgut oder unselbständige Teile eines beweglichen Wirtschaftsguts dem Anspruchsberechtigten oder einem seiner Betriebsangehörigen vor dem 1. Januar 2007 übergeben worden ist.

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

4. Anschaffungskosten

147 (1) Anschaffungskosten sind alle Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (vgl. § 255 Abs. 1 HGB, H 32a EStH 2004). Dazu gehören der Anschaffungspreis und die Nebenkosten der Anschaffung, soweit sie dem Wirtschaftsgut einzeln zugeordnet werden können. Nicht zu den Anschaffungskosten gehören die Finanzierungs-

.../45

(Geldbeschaffungs-)kosten, wie z.B. Kreditkosten und Teilzahlungszuschläge (BFH vom 24.5.1968 - BStBl II S. 574).

148 (2) Anschaffungskosten für ein Wirtschaftsgut, die nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs seiner Lieferung entstehen, sind grundsätzlich bei der Bemessung der Investitionszulage für das Wirtschaftsjahr der Lieferung zu berücksichtigen. Es ist jedoch nicht zu beanstanden, wenn solche Anschaffungskosten erst für das Wirtschaftsjahr ihrer Entstehung geltend gemacht werden.

149 (3) Die Anschaffungskosten werden durch Preisnachlässe (Skonti, Rabatte oder Ähnliches) gemindert (BFH vom 22.4.1988 - BStBl II S. 901 und vom 27.2.1991 - BStBl II S. 456). Freiwillig zurückgewährte Preisnachlässe erhöhen nicht die Anschaffungskosten (BFH vom 12.3.1976 - BStBl II S. 527).

5. Herstellungskosten

150 (1) Wegen des Begriffs der Herstellungskosten wird auf § 255 Abs. 2 HGB hingewiesen (vgl. auch R 6.3 EStR 2005). Herstellungskosten sind danach alle Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Wirtschaftsguts entstehen (BFH vom 4.7.1990 - BStBl II S. 830). Zu den Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts gehören deshalb auch die Anschaffungskosten beweglicher Wirtschaftsgüter, soweit sie bestimmungsgemäß zur Herstellung eines Wirtschaftsguts angeschafft werden. Zur Behandlung von Abbruchkosten wird auf H 33a EStH 2004 (Abbruchkosten) hingewiesen.

151 (2) Aufwendungen, die nach R 6.3 EStR 2005 zu den Herstellungskosten gerechnet werden können, aber nicht müssen, gehören für die Bemessung der Investitionszulage zu den Herstellungskosten, wenn sie vom Anspruchsberechtigten bei der Einkommensbesteuerung als Teil der Herstellungskosten behandelt worden sind. Das Wahlrecht, ob Aufwendungen in die Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts einbezogen oder nicht einbezogen werden sollen, kann für die Investitionszulage und für die Ertragsbesteuerung mithin nur einheitlich ausgeübt werden.

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

6. Anzahlungen auf Anschaffungskosten

153 Wegen des Begriffs der Anzahlungen auf Anschaffungskosten und wegen des Zeitpunkts, in dem eine Anzahlung geleistet worden ist, wird auf R 7a Abs. 5 EStR 2005 und auf § 7a Abs. 2 Satz 3 bis 5 EStG hingewiesen. Die Höhe der Anzahlungen

.../46

auf Anschaffungskosten wird durch die Höhe der tatsächlichen Anschaffungskosten begrenzt.

7. Teilerstellungskosten

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

Beispiel:

Ein Betrieb des verarbeitenden Gewerbes, der den Gewinn für das Kalenderjahr ermittelt, beginnt im Jahr 2006 mit der Errichtung einer Produktionshalle. Der Bauantrag wurde nach dem 24. März 2004 gestellt. Die Fertigstellung der Halle erfolgt im März 2007. Von den Gesamterstellungskosten von 150.000 € entfallen 100.000 € auf teilfertige Bauten, die am 31.12.2006 vorhanden sind.

Lösung:

Als Teilerstellungskosten begünstigt sind 100.000 €, für die die Investitionszulage für 2006 beantragt werden kann. Auf im Jahr 2006 evtl. geleistete Zahlungen für die teilfertigen Bauten kommt es somit nicht an.

8. Anschaffungskosten bei Teillieferung

155 (1) Werden im Fall eines Anschaffungsvorgangs Investitionen nach dem 31. Dezember 2006 abgeschlossen und erfolgen vor dem 1. Januar 2007 Teillieferungen (vgl. Rz. 145), sind die Anschaffungskosten entsprechend dem Wert der gelieferten Teile zu ermitteln.

Beispiel:

Ein Betrieb des verarbeitenden Gewerbes erwirbt eine Produktionsanlage und vereinbart die Montage durch den Lieferanten.

- a) Die Anlage wird vollständig vor dem 1. Januar 2007 geliefert. Die Montage erfolgt Anfang 2007.
- b) Die Anlage wird nur zur Hälfte vor dem 1. Januar 2007 geliefert. Die Restlieferung und Montage erfolgen im Jahr 2007.

Lösung:

.../47

Im Fall a)

Die Übergabe erfolgte vollständig vor dem 1. Januar 2007. Die gesamten Anschaffungskosten einschließlich der Montagekosten sind begünstigt.

Im Fall b)

Der Teil der Anschaffungskosten, der auf die vor dem 1. Januar 2007 gelieferten Teile entfällt, ist investitionszulagenbegünstigt. Die Montagekosten sind im Verhältnis der Aufteilung der Anschaffungskosten anteilig zuzuordnen und in die Bemessungsgrundlage aufzunehmen.

156 (2) Bei nach dem 31. Dezember 2006 abgeschlossenen Investitionen sind die vor dem 1. Januar 2007 geleisteten Anzahlungen auf Anschaffungskosten nicht investitionszulagenbegünstigt, soweit sie den Wert der Teillieferung übersteigen.

Dritter Teil

Vorbehalte aufgrund EU-rechtlicher Vorschriften

I. Multisektoraler Regionalbeihilferahmen

1. Genehmigungsvorbehalt der EU-Kommission in Fällen des multisektoralen Regionalbeihilferahmens für große Investitionsvorhaben vom 16. Dezember 1997

157 (1) Für Investitionen, die zu einem Investitionsvorhaben gehören, das die Anmeldevoraussetzungen des multisektoralen Regionalbeihilferahmens für große Investitionsvorhaben vom 16. Dezember 1997 (ABl. EG 1998 Nr. C 107 S. 7) erfüllt, darf eine Investitionszulage nach § 2 InvZulG 2005 erst festgesetzt werden, wenn die EU-Kommission die höchstzulässige Beihilfeintensität festgelegt hat (§ 5 Abs. 2 Satz 2 InvZulG 2005) 8). Für Zwecke des InvZulG 2005 sind Investitionsvorhaben nach dem multisektoralen Regionalbeihilferahmen vom 16. Dezember 1997 zu beurteilen, wenn das Vorhaben bis zum 31. Dezember 2003 bei der Europäischen Kommission angemeldet wurde.

158 (2) Wurde ein Investitionsvorhaben wegen des multisektoralen Regionalbeihilferahmens für große Investitionsvorhaben bei der EU-Kommission angemeldet, ist für die betroffenen Investitionen bis zum Ergehen der Entscheidung der EU-Kommission die Investitionszulage vorläufig nach § 165 AO mit 0 Euro festzusetzen. Liegt die Entscheidung der EU-Kommission vor, ist die Festsetzung entsprechend zu ändern. Dabei darf der Subventionswert aller für das Investitionsvorhaben gewährten Beihilfen einschließlich der Investitionszulagen den in der Entscheidung der Kommission genannten Höchstfördersatz nicht überschreiten.

.../48

159 (3) Da der multisektorale Regionalbeihilferahmen für große Investitionsvorhaben auch für die Gewährung von GA-Zuschüssen gilt (siehe vierunddreißigster Rahmenplan der Gemeinschaftsaufgabe „Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur“ für den Zeitraum 2005 - 2008 Bundestags-Drucksache 15/5141), kann das Finanzamt die von der GA-Behörde getroffene Entscheidung übernehmen.

2. Anwendung des Multisektoralen Regionalbeihilferahmen für große Investitionsvorhaben vom 13. Februar 2002

2.1 Allgemeines

160 (1) Investitionsvorhaben, die nicht in den zeitlichen Anwendungsbereich des multisektoralen Regionalbeihilferahmens vom 16. Dezember 1997 fallen, weil sie nach dem 31. Dezember 2003 bei der Europäischen Kommission angemeldet worden sind, sind vor dem Hintergrund des multisektoralen Regionalbeihilferahmens vom 13. Februar 2002 (ABl. EG Nr. C 70 S. 8), geändert durch Mitteilung der Kommission vom 1. November 2003 (ABl. EU Nr. C 263 S. 3), zu prüfen.

161 (2) Ob ein Investitionsvorhaben in den Anwendungsbereich des multisektoralen Regionalbeihilferahmens fällt, richtet sich nach der Höhe der Gesamtkosten eines Investitionsvorhabens. Unter „Investitionsvorhaben“ ist eine Erstinvestition i.S.d. Nr. 4 der Leitlinien für staatliche Beihilfen (siehe Rz. 95 ff.) zu verstehen. Dabei gelten alle Anlageinvestitionen, die ein oder mehrere Unternehmen innerhalb von drei Jahren in einer Betriebsstätte getätigt haben, als ein Investitionsvorhaben; Investitionen in Forschung und Entwicklung (F+E) sind nicht zu berücksichtigen. Danach sind also unter Investitionsvorhaben sämtliche Einzelinvestitionen (mit Ausnahme F+E) zu verstehen, die innerhalb von drei Jahren in einer Betriebsstätte getätigt werden und die z.B. dem Erstinvestitionsvorhaben „Errichtung einer Betriebsstätte“ zugerechnet werden können.

2.2 Absenkung der Fördersätze und Genehmigungsvorbehalt der EU-Kommission

162 (1) Durch den multisektoralen Regionalbeihilferahmen wird der zulässige Regionalbeihilfehöchstsatz für Großvorhaben in Abhängigkeit von der Höhe des durch die Fördergebietskarte festgelegten regionalen Beihilfehöchstsatzes und der Höhe der beihilfefähigen Kosten gesenkt.

163 (2) Nach der von der Kommission am 2. April 2003 genehmigten Fördergebietskarte für 2004 bis 2006 wurden die regionalen Beihilfehöchstsätze wie folgt festgelegt:

A-Fördergebiete (gesamtes Fördergebiet des InvZulG 2005 mit Ausnahme der Arbeitsmarktregion Berlin und der Gebiete des B-Fördergebiets):

Betriebsstätten von KMU (vgl. Rz. 122 bis 128) 50 %
sonstige Betriebsstätten 35 %

B-Fördergebiete (vgl. Anlage 4):

Betriebsstätten von KMU (vgl. Rz. 122 bis 128) 43 %
sonstige Betriebsstätten 28 %

Arbeitsmarktregion Berlin (vgl. Anlage 3)

Betriebsstätten von KMU (vgl. Rz. 122 bis 128) 30 %
sonstige Betriebsstätten 20 %

164 (3) Betragen die Investitionskosten für ein Investitionsvorhaben i.S.d. Rz. 161 nicht mehr als 50 Mio. Euro, ergeben sich aus dem Multisektoralen Regionalbeihilferahmen vom 13. Februar 2002 keine Einschränkungen für die Gewährung der Investitionszulage.

165 (4) Betragen die Investitionskosten für ein Investitionsvorhaben zwischen 50 Mio. und 100 Mio. Euro, können die Regionalbeihilfen (Summe aller regionalen Beihilfen einschließlich Investitionszulage) für die ersten 50 Mio. Euro der Investitionskosten bis zum maximalen Beihilfemaximalsatz uneingeschränkt gewährt werden. Für die restlichen Investitionskosten ist der beihilferechtliche Regionalfördersatz zu halbieren, darf also nicht über 17,5 % (A-Fördergebiet), 14 % (B-Fördergebiet) oder 10 % (Arbeitsmarktregion Berlin) liegen. Die Senkung der beihilferechtlichen Regionalfördersätze betrifft nicht den KMU-Zuschlag in Höhe von 15 % (10 % in der Arbeitsmarktregion Berlin). Für die Förderung des Vorhabens ist keine Einzelfallgenehmigung der Europäischen Kommission erforderlich. Das Vorhaben ist der Europäischen Kommission aber schriftlich anzuzeigen.

166 (5) Liegen die Investitionskosten über 100 Mio. Euro, darf der Teil der Investitionskosten über 100 Mio. Euro nur mit 34 % des durch die Fördergebietskarte festgelegten regionalen Beihilfemaximalsatzes gefördert werden.

167 (6) Der zulässige Beihilfemaximalsatz für ein Vorhaben über 50 Mio. Euro wird anhand folgender Rechenformel berechnet: $\text{Beihilfemaximalsatz} = R \times (50 + 0,50 \times B + 0,34 \times C)$. R ist der ungekürzte regionale Beihilfemaximalsatz, B sind die beihilfefähigen Kosten zwischen 50 Mio. Euro und 100 Mio. Euro und C sind ggf. die beihilfefähigen Kosten über 100 Mio. Euro. Die Absenkung der beihilferechtlichen Regionalförder-

.../50

sätze betrifft nicht den KMU-Zuschlag in Höhe von 15 % (10 % in der Arbeitsmarktregion Berlin), der zusätzlich zu den abgesenkten Grundfördersätzen und stets ungekürzt gewährt werden darf. Aus der nachfolgenden Tabelle ergeben sich die höchstzulässigen Beihilfeintensitäten in Abhängigkeit von ausgewählten Investitionskosten und den im Fördergebiet geltenden regionalen Beihilfehöchstsätzen:

Beihilfefähige Kosten für das Vorhaben	Beihilfehöchstsatz lt. Fördergebietskarte		
	20 % Arbeitsmarktregion Berlin	28 % B-Fördergebiet	35 % A-Fördergebiet
50 Mio. Euro	20,00 %	28,00 %	35,00 %
100 Mio. Euro	15,00 %	21,00 %	26,25 %
200 Mio. Euro	10,90 %	15,26 %	19,08 %
500 Mio. Euro	8,44 %	11,81 %	14,77 %

Beispiel:

Ein Unternehmen in Dresden (B-Fördergebiet, Beihilfehöchstsatz 28 %) stellt sein Produktionsverfahren grundlegend um und erwirbt dazu im Jahr 2006 Maschinen und Anlagen für 300 Mio. € (netto).

Lösung:

Unbeschadet der Einzelnotifizierungspflicht (vgl. Rz. 168) ergeben sich folgende Lösungen.

a) Das Unternehmen erfüllt die KMU-Kriterien nicht:

maximale Beihilfe:

$$0,289 \times (50 \text{ Mio. €} + 0,5 \times 50 \text{ Mio. €} + 0,34 \times 200 \text{ Mio. €}) = 40,04 \text{ Mio. €} = 13,35 \% \text{ von } 300 \text{ Mio. €}$$

Die Investitionszulage darf maximal in Höhe von 40,04 Mio. € (13,35 % von 300 Mio. €) gewährt werden (vgl. § 2 Abs. 6 Satz 2 InvZulG 2005); der Zulagensatz in Höhe von 15 % nach § 2 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 InvZulG 2005 darf nicht gewährt werden.

b) Das Unternehmen erfüllt die KMU-Kriterien; der KMU-Bonus in Höhe von 15 % ist ungekürzt zu gewähren.

maximale Beihilfe:

$$0,1510 \times 300 \text{ Mio. €} + 0,285 \times (50 \text{ Mio. €} + 0,5 \times 50 \text{ Mio. €} + 0,34 \times 200 \text{ Mio. €})$$

Die Investitionszulage darf gem. § 2 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 InvZulG 2005 in Höhe von 27,5 % gewährt werden (27,5 % von 300 Mio. € = 82,5 Mio. €).

Anmerkung:

Bei nicht einzelnotifizierungspflichtigen Projekten (Investitionskosten bis 100 Mio. Euro) liegen die höchstzulässigen Beihilfeintensitäten stets über den entsprechenden Investitionszulagesätzen (sowohl für KMU, als auch für Nicht-KMU und auch für die Arbeitsmarktregion Berlin), so dass die Investitionszulage in diesen Fällen, soweit nicht daneben noch andere Beihilfen gewährt werden, immer in voller Höhe festgesetzt werden darf.

168 (7) Liegen die Investitionskosten über 100 Mio. Euro, dürfen die Beihilfen erst nach einer Einzelfallgenehmigung durch die Europäische Kommission gewährt werden. Bei der Gewährung der Investitionszulage ist sicherzustellen, dass der in der Genehmigung ausgewiesene beihilferechtliche Regionalfördersatz auf keinen Fall überschritten wird. Auf die Einzelfallgenehmigung der Europäischen Kommission kann bei Vorhaben, deren Investitionskosten über 100 Mio. Euro liegen, verzichtet werden, wenn die Summe der Beihilfen je nach Fördergebiet auf 26,25 Mio. Euro (A-Fördergebiete), 21 Mio. Euro (B-Fördergebiete) oder 15 Mio. Euro (Arbeitsmarktregion Berlin) beschränkt wird.

169 (8) Wird ein Großvorhaben, das der Einzelnotifizierungspflicht unterliegt, auch mit anderen öffentlichen Mitteln (insbesondere GA-Zuschüssen) gefördert, erfolgt die Vorlage bei der EU-Kommission daher im Rahmen des Genehmigungsverfahrens der anderen Fördermittel. Wird ein Vorhaben der Kommission zur Genehmigung vorgelegt, kann die Investitionszulage erst nach der Entscheidung der Kommission festgesetzt werden. Rz. 158 gilt entsprechend.

170 (9) Rz. 159 gilt entsprechend.

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

171 (1) Die Investitionszulage nach § 2 InvZulG 2005 ist gem. § 5 Abs. 2 Satz 5 InvZulG 2005 i. V. m. der Verordnung zur Durchführung von § 5 Abs. 2 Satz 4 des Investitionszulagengesetzes 2005 (BGBl. I S. 2484) der EU-Kommission zur Genehmigung vorzulegen und erst nach deren Genehmigung festzusetzen, wenn sie für Unternehmen bestimmt ist, die

1. keine kleinen Unternehmen i.S.d. Empfehlung der EU-Kommission vom 3. April 1996 (ABl. EG Nr. L 107 S. 4), ersetzt durch die Empfehlung der Kommission vom

.../52

6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (ABl. EU Nr. L 124 S. 36), sind,
2. als Unternehmen in Schwierigkeiten Umstrukturierungsbeihilfen im Sinne
 - der „Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung von Unternehmen in Schwierigkeiten“ vom 8. Juli 1999 (ABl. EG Nr. C 288 S. 2) oder
 - der „Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung von Unternehmen in Schwierigkeiten“ vom 1. Oktober 2004 (ABl. EU Nr. C 244 S. 2) erhalten haben
 - und im genehmigten Umstrukturierungsplan Investitionszulage nach dem Inv-ZulG 2005 bisher nicht berücksichtigt worden ist und
 3. sich noch in der Umstrukturierungsphase befinden. Die Umstrukturierungsphase beginnt mit der Genehmigung des Umstrukturierungsplans i.S.d. „Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung von Unternehmen in Schwierigkeiten“ und endet mit der vollständigen Durchführung des Umstrukturierungsplans.

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

173 (3) Beihilfen an kleine Unternehmen i.S.d. EU-rechtlichen KMU-Begriffs (vgl. Rz. 122) bedürfen nicht der Genehmigung der Europäischen Kommission.

174 (4) Rz. 159 gilt entsprechend.

III. Einschränkung der Förderung in sensiblen Sektoren

1. Allgemeines

175 (1) Die Investitionszulage nach § 2 InvZulG 2005 kann nur gewährt werden, soweit in den sensiblen Sektoren (Anlage 1 zum InvZulG 2005) die Förderbarkeit nicht eingeschränkt oder ausgeschlossen ist (§ 2 Abs. 1 Satz 9 und Abs. 2 Satz 3 InvZulG 2005). Wird ein Wirtschaftsgut einem Betrieb der begünstigten Wirtschaftszweige langfristig zur Nutzung überlassen, sind für die Beurteilung der Förderbarkeit innerhalb der sensiblen Sektoren die Verhältnisse des nutzenden Betriebs maßgebend.

176 (2) Rz. 159 gilt entsprechend.

2. Stahlindustrie

177 Beihilfen für Investitionsvorhaben (vgl. Rz. 161) in der Stahlindustrie sind gem. Rn. 27 des Multisektoralen Regionalbeihilferahmens für große Investitionsvorhaben vom 13. Februar 2002 (ABl. EG Nr. C 70 S. 8), geändert durch Mitteilung der Kommission vom 1. November 2003 (ABl. EU Nr. C 263 S. 3), nicht zulässig. Zur Definition der Stahlindustrie vgl. Anhang B des Multisektoralen Regionalbeihilferahmens für große Investitionsvorhaben (Anlage 5).

3. Schiffbau

178 (1) Rechtsgrundlage sind die Rahmenbestimmungen für Beihilfen an den Schiffbau (ABl. EU Nr. C 317 S. 11 vom 30.12.2003), geändert durch Berichtigung vom 30.4.2004 (ABl. EU Nr. C 104 S. 71 vom 30.4.2004). Die Bestimmungen gelten für den Schiffbau, Schiffumbau und die Schiffsreparatur.

179 (2) Beihilfen für den Schiffbau sind staatliche Beihilfen, die einer Werft, einer verbundenen Einheit, einem Schiffseigner und Dritten direkt oder indirekt für den Bau, die Reparatur oder den Umbau von Schiffen gewährt werden. Zur Definition der Begriffe siehe Anlage 6 .

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

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

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

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

4. Kraftfahrzeug-Industrie

182 Beihilfen für Investitionsvorhaben (vgl. Rz. 161) in der Kfz-Industrie, die 5 Mio. Euro übersteigen, sind gem. Rn. 42a des Multisektoralen Regionalbeihilferahmens für große Investitionsvorhaben vom 13. Februar 2002 nur mit einer Beihilfemaximalintensität von 30 % des durch die Fördergebietskarte festgelegten regionalen Beihilfemaximalsatzes (vgl. Rz. 163) zulässig. Zur Definition der Kfz-Industrie vgl. Anhang C des Multisektoralen Regionalbeihilferahmens für große Investitionsvorhaben (Anlage 7).

5. Kunstfaserindustrie

183 Beihilfen für Investitionsvorhaben (vgl. Rz. 161) in der Kunstfaserindustrie sind gem. Rn. 42b des Multisektoralen Regionalbeihilferahmens für große Investitionsvorhaben vom 13. Februar 2002 nicht zulässig. Zur Definition der Kunstfaserindustrie vgl. Anhang D des Multisektoralen Regionalbeihilferahmens für große Investitionsvorhaben (Anlage 8).

6. Landwirtschaftssektor

184 (1) Rechtsgrundlage für den Landwirtschaftssektor ist der Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen im Agrarsektor (ABl. EG Nr. C 28 S. 2 vom 1.2.2000). Der Gemeinschaftsrahmen ist nur anwendbar, wenn es sich bei der zu fördernden Investition um eine Maßnahme handelt, die der Erzeugung, Verarbeitung und Vermarktung eines landwirtschaftlichen Erzeugnisses dient.

185 (2) Um ein landwirtschaftliches Erzeugnis handelt es sich, wenn es im Anhang I zum EG-Vertrag genannt ist (vgl. Anlage 9). Außerdem zählen zu den landwirtschaftlichen Erzeugnissen bestimmte Korkerzeugnisse (grob zugerichteter Naturkork, Waren aus Naturkork, Presskork und Waren aus Presskork) und Imitations- und Substitutionserzeugnisse für Milch und Milcherzeugnisse, die sich in ihrer Zusammensetzung dadurch unterscheiden, dass sie neben etwaigen Milchbestandteilen Fett- oder Eiweißstoffe enthalten, die nicht aus Milch stammen. Fischereierzeugnisse unterliegen nicht dem Geltungsbereich des Landwirtschaftssektors, obwohl sie im Anhang I des EG-Vertrages aufgeführt sind. Für sie gilt vielmehr der Fischerei- und Aquakultursektor (vgl. Rz. 193).

186 (3) Die Verarbeitung landwirtschaftlicher Erzeugnisse i.S.d. Gemeinschaftsrahmens ist definiert als die Einwirkung auf ein landwirtschaftliches Erzeugnis, bei der

.../55

durch den Vorgang wiederum ein landwirtschaftliches Erzeugnis entsteht, das im Anhang I des EG-Vertrags aufgeführt ist. Beispiele hierfür sind die Herstellung von Saft aus Obst oder die Schlachtung von Tieren zur Fleischgewinnung. Die Verarbeitung von in Anhang I des EG-Vertrags genannten Erzeugnissen zu darin nicht genannten Erzeugnissen fällt daher nicht in den Geltungsbereich des Gemeinschaftsrahmens (z.B. Herstellung von Backerzeugnissen aus Getreidemehl).

187 (4) Ein Abgleich der zu beurteilenden Erzeugnisse mit den im Anhang I des EG-Vertrages aufgeführten Produkten ist anhand der Zolltarifnummer des Produkts möglich. Betriebe, die ihre Waren exportieren, kennen regelmäßig die Zolltarifnummer ihrer Produkte. Zur Orientierung kann mithilfe einer im Internet abrufbaren EU-Datenbank 11) ein Abgleich der Zolltarifnummer des Produkts mit den Zolltarifnummern des Anhangs I des EG-Vertrages erfolgen.

Beispiel:

Knäckebrot hat den TARIC-Code (entspricht der Nummer des Brüsseler Zolltarifschemas) 1905 10.

Lösung:

Im Anhang I des EG-Vertrages sind keine Nummern aus Kapitel 19 des Brüsseler Zolltarifschemas aufgeführt. Die Herstellung von Knäckebrot fällt somit nicht in den Geltungsbereich des Landwirtschaftssektors.

Beispiel:

Käse aller Art, gerieben oder in Pulverform hat den TARIC-Code 0406 20 00.

Lösung:

Im Anhang I des EG-Vertrages ist Kapitel 4 des Brüsseler Zolltarifschemas aufgeführt. Die Herstellung von Käse fällt somit in den Geltungsbereich des Landwirtschaftssektors.

188 (5) Im Zweifelsfall kann durch eine Zolltarifauskunft geklärt werden, ob ein bestimmtes Erzeugnis zu den im Anhang I genannten Produkten gehört.

Solche Auskünfte erteilen:

- OFD Cottbus, Zolltechnische Prüfungs- und Lehranstalt Berlin, Grellstraße 16-31, 10409 Berlin, für Waren der Kap. 10, 11, 20, 22, der Positionen 2301, 2302 und 2307 bis 2309 sowie der Kap. 86 bis 92 und 94 bis 97 der Zollnomenklatur,
- OFD Hamburg, Zolltechnische Prüfungs- und Lehranstalt, Baumacker 3, 22523 Hamburg, für Waren der Kap. 2, 3, 5, 9, 12 bis 16, 18, 23 (ohne Positio-

.../56

nen 2301, 2302 und 2307 bis 2309), 24, und 27, der Positionen 3505 und 3506 sowie der Kap. 38 bis 40, 45 und 46 der Zollnomenklatur,

- OFD Koblenz, Zolltechnische Prüfungs- und Lehranstalt Frankfurt a. M., Gutleutstr. 185, 60327 Frankfurt a. M., für Waren der Kap. 25, 32, 34 bis 37 (ohne Positionen 3505 und 3506), 41 bis 43 und 50 bis 70 der Zollnomenklatur,
- OFD Köln, Zolltechnische Prüfungs- und Lehranstalt, Merianstr. 110, 50765 Köln, für Waren der Kap. 17, 26, 28 bis 31, 33, 47 bis 49, 71 bis 83, und 93 der Zollnomenklatur,
- OFD Nürnberg, Zolltechnische Prüfungs- und Lehranstalt München, Landsberger Str. 122, 80339 München, für Waren der Kap. 1, 4, 6 bis 8, 19, 21, 44, 84 und 85 der Zollnomenklatur.

189 (6) Unabhängig von der Höhe der begünstigten Aufwendungen kann Investitionszulage im Zusammenhang mit der Erzeugung, Verarbeitung oder Vermarktung von landwirtschaftlichen Erzeugnissen i.S.d. Anhang I des EG-Vertrags nur gewährt werden, wenn folgende Kriterien erfüllt sind:

- Der Betrieb des Investors muss auf Grund einer Bewertung der Aussichten seines Unternehmens wirtschaftlich lebensfähig sein.
- Der Betrieb des Investors muss die Mindeststandards im Hinblick auf den Umweltschutz, die Hygiene und den Tierschutz erfüllen. Investitionen, die dazu dienen, den Begünstigten in die Lage zu versetzen, neu eingeführte Mindestanforderungen an den Umweltschutz, die Hygienebedingungen und den Tierschutz zu erfüllen, sind förderbar. Die Unternehmen, die diese Voraussetzungen erfüllen, können dies durch ein von einer öffentlichen Stelle oder einem unabhängigen, zu einer solchen Bewertung befähigten Dritten ausgestelltes Zertifikat nachweisen.
- Der Investor muss nachweisen, dass für die betreffenden Erzeugnisse normale Absatzmöglichkeiten bestehen. Das ist im Hinblick auf die Erzeugnisse, die Investitionsarten und die bestehenden und geplanten Kapazitäten auf geeigneter Ebene zu bewerten. Die Bewertung ist von einer öffentlichen Stelle oder einem Dritten vorzunehmen, der unabhängig und zu einer solchen Bewertung befähigt ist. Die Bewertung muss auf aktuelles Datenmaterial gestützt sein und öffentlich zugänglich sein.

190 (7) Überschreiten die beihilfefähigen Kosten 25 Mio. Euro oder ist der Gesamtbeitrag der gewährten Beihilfe (z.B. GA-Mittel und Investitionszulage) höher als 12 Mio. Euro, ist vor Investitionsbeginn die beihilferechtliche Genehmigung der Maßnahme

.../57

bei der Kommission einzuholen. Ausgaben, die vor der Genehmigung durch die Kommission getätigt werden, sind nach dem InvZulG 2005 nicht förderbar. Unter getätigten Ausgaben sind alle bis zum Stichtag, hier dem Tag der Genehmigung, gezahlten oder überwiesenen Rechnungs- oder Abschlagsbeträge zu verstehen. Als Nachweis hierfür können die entsprechenden Kontoauszüge dienen.

191 (8) Investitionen, die

- die Herstellung oder Vermarktung von Erzeugnissen betreffen, die Milch oder Milcherzeugnisse nachahmen oder ersetzen oder
- die Verarbeitungs- oder Vermarktungstätigkeiten im Zuckersektor betreffen,

sind von jeder Förderung ausgeschlossen.

192 (9) Für die landwirtschaftlichen Erzeugnisse i.S.d. Anhangs I des EG-Vertrags bestehen so genannte Marktorganisationen. Die in den Marktorganisationen enthaltenen Förderausschlüsse schließen eine Förderung mit Beihilfen auch dann aus, wenn sie sich nur auf Zuschüsse der Gemeinschaft bezieht. Im Milchbereich ist eine Förderung nur zulässig, wenn sich die mit der Investition geschaffene Kapazität im Rahmen der verfügbaren Quote hält. Nähere Auskünfte zu den einzelnen Regelungen kann das für Landwirtschaft zuständige Ministerium des Landes erteilen, in dem sich die Betriebsstätte befindet, in der die Investition vorgenommen wird.

7. Fischerei und Aquakulturen

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

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

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

Hierunter fallen sämtliche Vorgänge von der Anlandung oder der Ernte bis zum Stadium des Endprodukts, wie z. B. der Umgang mit den Erzeugnissen, die Behandlung, die Produktion und die Verteilung. Nicht förderbar sind Investitionen

.../58

für Erzeugnisse der Fischerei und der Aquakultur, die zu anderen Zwecken als dem menschlichen Konsum genutzt und verarbeitet werden sollen, es sei denn, es handelt sich ausschließlich um die Behandlung, Verarbeitung und Vermarktung von Abfällen von Fischerei- und Aquakulturerzeugnissen. Auch nicht förderbar sind Investitionen für den Handel.

b) Ausrüstung von Fischereihäfen;

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

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

Der Neubau von Fischereifahrzeugen ist nicht förderbar.

8. Verkehrssektor

195 (1) Rechtsgrundlagen sind die Verordnung (EWG) Nr. 1107/70 des Rates vom 4.6.1970 über Beihilfen im Eisenbahn-, Straßen- und Binnenschiffsverkehr in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 543/97 des Rates vom 17.3.1997 (ABl. EG vom 26.3.1997 Nr. L 84 S. 6), die Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (ABl. EU Nr. C 13 S. 3 vom 17.1.2004) und Anwendung der Artikel 92 und 93 des EG-Vertrags sowie des Artikels 61 des EWR-Abkommens auf staatliche Beihilfen im Luftverkehr (ABl. EG Nr. C 350 S. 5 vom 10.12.1994).

196 (2) Grundsätzlich besteht für Beihilfen im Verkehrsbereich eine Einzelnotifizierungspflicht. Da Verkehrsunternehmen nicht zu den begünstigten Wirtschaftszweigen nach dem InvZulG 2005 gehören, haben die Bestimmungen daher nur geringe Bedeutung für die Investitionszulage. Ob Investitionen in Anlagegüter ggf. unter die Beihilfebeschränkungen des Verkehrssektors fallen und somit vor Gewährung der Investitionszulage zu notifizieren wären, ist im Einzelfall zu prüfen. Nähere Auskünfte kann das für Verkehr zuständige Ministerium des Landes, in dem die Investition durchgeführt wird, erteilen.

Vierter Teil Verfahrensrechtliche Vorschriften

I. Antragstellung

1. Allgemeines

197 Gehören die Wirtschaftsgüter, für die Investitionszulage nach § 2 InvZulG 2005 beansprucht wird, zu einem Betriebsvermögen, ist Antrags- und Festsetzungszeitraum das Wirtschaftsjahr. Ansonsten ist Antrags- und Festsetzungszeitraum das Kalenderjahr.

2. Antragsberechtigung

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

199 (2) Bei einer atypisch stillen Gesellschaft ist abweichend von der Anspruchsberechtigung (Rz. 5) der Inhaber des Handelsgeschäfts antragsberechtigt.

3. Antragsfrist

200 (1) Das InvZulG 2005 sieht keine Antragsfrist vor. Die für Steuervergütungen geltenden Vorschriften der AO sind entsprechend anzuwenden. Damit kann der Antrag auf Investitionszulage nach § 2 InvZulG 2005 bis Ablauf der Festsetzungsfrist gestellt werden. Diese beträgt grundsätzlich vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO). Sie beginnt mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Investitionen abgeschlossen worden sind. Wird Investitionszulage für Anzahlungen auf Anschaffungskosten, Teilerstellungskosten oder Teillieferungen beantragt, ist das Kalenderjahr maßgebend, in dem die Anzahlungen auf Anschaffungskosten geleistet worden, Teilerstellungskosten entstanden oder die Teillieferungen erfolgt sind. Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem das Wirtschaftsjahr endet. Diese Grundsätze gelten auch in Fällen eines Feststellungsverfahrens nach § 4 InvZulG 2005 (vgl. Rz. 212). Wird ein wirksamer Antrag innerhalb der Festsetzungsfrist gestellt, läuft diese nicht ab, bevor über den Antrag unanfechtbar entschieden worden ist (§ 171 Abs. 3 AO).

.../60

201 (2) Für begünstigte Investitionen, die bereits vor Betriebseröffnung vorgenommen worden sind, ist der Antrag ebenfalls innerhalb der Festsetzungsfrist zu stellen. Maßgebend ist hierbei allein das Kalenderjahr, in dem die Investition abgeschlossen worden ist. Der Antrag kann rechtswirksam auch schon vor Ablauf des maßgebenden Wirtschafts- oder Kalenderjahrs gestellt werden (BFH vom 23.7.1976 - BStBl II S. 759). Vgl. jedoch Rz. 215. Ist die Festsetzungsfrist abgelaufen, führt dies zum Verlust des Antragsrechts. Auch eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 110 AO ist nicht möglich, da § 110 AO für die Festsetzungsfrist nicht einschlägig ist (BFH vom 19.8.1999 - BStBl 2000 II S. 330).

202 (3) Der Antrag auf Investitionszulage nach § 2 InvZulG 2005 muss wirksam bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist bei dem für die Gewährung der Investitionszulage zuständigen Finanzamt (vgl. Rzn. 210 und 211) eingereicht werden.

4. Form und Inhalt des Antrags

203 (1) Ein Antrag auf Investitionszulage ist nur wirksam, wenn er nach amtlichem Vordruck gestellt wird. Ein Antrag auf Investitionszulage ist grundsätzlich nicht nach amtlichem Vordruck gestellt und deshalb unwirksam, wenn ein für ein anderes Antragsjahr vorgesehener Vordruck verwendet wird (BFH vom 16.7.1997 - BStBl 1998 II S. 31, und vom 4.8.1999 - BStBl II S. 791).

204 (2) Bei der Verwendung nichtamtlicher Vordrucke sind die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 27. Dezember 1999 (BStBl I S. 1049) zur Verwendung von Steuererklärungsvordrucken auf Anträge auf Investitionszulage entsprechend anwendbar. Die Textziffern 1.2 und 3 des o. g. BMF-Schreibens sowie die Regelungen des BMF-Schreibens vom 5. Februar 2003 (BStBl I S. 160) über die elektronische Übermittlung von Steuerklärungsdaten gelten jedoch insoweit nicht. Der Antragsteller muss mit seiner Unterschrift bestätigen, dass er die im amtlichen Vordruck erwähnten Anzeigepflichten erfüllen wird und dass ihm mögliche strafrechtliche Folgen einer Verletzung der Anzeigepflichten bekannt sind.

205 (3) Ein Antrag auf Investitionszulage ist nur wirksam, wenn er vom Anspruchsberechtigten oder seinem gesetzlichen Vertreter unterschrieben worden ist. Ein nicht vom Geschäftsführer einer GmbH, sondern einem anderen Angestellten unterschriebener Antrag auf Investitionszulage ist deshalb unwirksam (BFH vom 15.10.1998 - BStBl 1999 II S. 237 und vom 16.5.2002 - BStBl II S. 668). Ebenfalls unwirksam ist ein nur durch Telefax übermittelter Antrag (BFH vom 17.12.1998 - BStBl 1999 II S. 313).

206 (4) In dem Antrag auf Investitionszulage müssen die Wirtschaftsgüter, für die eine Investitionszulage beansprucht wird, innerhalb der Festsetzungsfrist so genau

bezeichnet werden, dass ihre Feststellung bei einer Nachprüfung möglich ist (BFH vom 29.9.1994 - BStBl 1995 II S. 73, vom 7.11.2000 - BStBl 2001 II S. 200 und vom 21.3.2002 - BStBl II S. 547). Das gilt auch für den Fall, dass eine Investitionszulage für Anzahlungen auf Anschaffungskosten, für Teilerstellungskosten oder Teillieferungen beantragt wird (BFH vom 30.3.1979 - BStBl II S. 450).

207 (5) In dem Antrag sind außerdem alle weiteren Anspruchsvoraussetzungen, insbesondere die Anschaffungskosten, Herstellungskosten, Anzahlungen auf Anschaffungskosten und Teilerstellungskosten der begünstigten Investitionen anzugeben, für die eine Investitionszulage beantragt wird.

208 (6) Ein Antrag auf Investitionszulage ist für das Jahr des Abschlusses der Investition auch dann zu stellen, wenn die Anschaffungskosten oder Herstellungskosten nicht über die Anzahlungen auf Anschaffungskosten oder Teilerstellungskosten hinausgehen, für die bereits eine Investitionszulage gewährt worden ist (BFH vom 26.6.2003 - BStBl 2004 II S. 22). Das gilt nicht für Investitionen, die nach dem 31. Dezember 2006 abgeschlossen werden, und Investitionszulage für vor dem 1. Januar 2007 erfolgte Teillieferungen oder entstandene Teilerstellungskosten gewährt worden ist.

209 (7) Die für die Wirksamkeit des Antrags erforderlichen Voraussetzungen sowie die Angaben zu den übrigen Anspruchsvoraussetzungen können nachgeholt, ergänzt oder berichtigt werden, solange die Festsetzungsfrist nicht abgelaufen ist und für das Wirtschafts- oder Kalenderjahr ein Investitionszulagenbescheid noch nicht erteilt ist oder nach den verfahrensrechtlichen Vorschriften noch geändert werden kann (BFH vom 19.10.1984 - BStBl 1985 II S. 63). Für Wirtschaftsgüter des maßgebenden Wirtschafts- oder Kalenderjahrs, die in dem Antrag nicht aufgeführt worden sind, kann unter diesen Voraussetzungen daher auch ein Antrag nachgeholt werden.

II. Gewährung und Festsetzung der Investitionszulage

1. Zuständiges Finanzamt

210 (1) Zuständiges Finanzamt für die Gewährung der Investitionszulage nach § 2 InvZulG 2005 ist

1. bei Steuerpflichtigen i.S.d. EStG und des KStG das für die Besteuerung nach dem Einkommen zuständige Finanzamt (§§ 19, 20 AO),
2. bei Personengesellschaften und bei Gemeinschaften mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung das für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte zuständige Finanzamt (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a AO).

.../62

Satz 1 Nr. 1 gilt auch bei Anspruchsberechtigten, deren Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbstständiger Arbeit nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b AO gesondert festzustellen sind und für die daher ein Feststellungsverfahren nach § 4 InvZulG 2005 durchzuführen ist. Satz 1 Nr. 2 gilt auch, wenn die Investitionszulage für Wirtschaftsgüter beantragt wird, die Sonderbetriebsvermögen sind (vgl. Rz. 6), oder wenn Anspruchsberechtigter eine atypisch stille Gesellschaft ist.

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

2. Gesondertes Feststellungsverfahren

212 (1) Werden beim Anspruchsberechtigten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbstständiger Arbeit nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b AO gesondert festgestellt, sind die Bemessungsgrundlage und der Vomhundertsatz der Investitionszulage für Wirtschaftsgüter, die zum Anlagevermögen des betroffenen Betriebs gehören, von dem für die gesonderte Feststellung zuständigen Finanzamt ebenfalls gesondert festzustellen (§ 4 InvZulG 2005). Das Feststellungsverfahren ist von Amts wegen auf Grund des Antrags auf Investitionszulage durchzuführen. Hierzu hat das für die Besteuerung nach dem Einkommen zuständige Finanzamt den Antrag und die zum Nachweis beigefügten Unterlagen an das für die Feststellung zuständige Finanzamt unverzüglich weiterzuleiten. Unterliegt die Investitionszulage auf Grund von EU-Bestimmungen Beschränkungen (vgl. Rzn. 157 bis 196), sind darüber auch Angaben in den Feststellungsbescheid aufzunehmen.

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

3. Investitionszulagenbescheid

214 (1) Die für die Steuerfestsetzung geltenden Vorschriften der AO sind sinngemäß anzuwenden (§ 5 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 2005 i. V. m. § 155 Abs. 4 AO).

215 (2) Eine Investitionszulage darf nicht vor Ablauf des maßgeblichen Wirtschafts- oder Kalenderjahrs festgesetzt werden. Wirtschaftsgüter, die der Anspruchsberechtigte nicht genau bezeichnet hat oder für die der Anspruchsberechtigte das Vorliegen

.../63

der weiteren für die Begünstigung erforderlichen Voraussetzungen nicht nachweist oder glaubhaft macht, sind bei der Bemessung der Investitionszulage nicht zu berücksichtigen.

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

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

4. Aufhebung und Änderung des Investitionszulagenbescheids

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

219 (2) Ein Investitionszulagenbescheid, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen worden ist, kann ohne Einschränkung aufgehoben oder geändert werden, solange der Vorbehalt wirksam ist (§ 164 AO) und soweit § 176 AO der Aufhebung oder Änderung nicht entgegensteht (BFH vom 21.3.2002 - BStBl II S. 547). Entspre-

.../64

chendes gilt, wenn ein Investitionszulagenbescheid als vorläufiger Bescheid erlassen worden ist, soweit und solange die Vorläufigkeit reicht (§ 165 AO).

220 (3) Der Anspruch auf Investitionszulage entsteht mit Ablauf des Wirtschafts- oder Kalenderjahrs, in dem die begünstigten Investitionen vorgenommen worden, die Anzahlungen geleistet, die Teilerstellungskosten entstanden oder die Teillieferungen erfolgt sind (vgl. BFH vom 20.9.1999 - BStBl 2000 II S. 208). Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Anspruch entstanden ist (§ 170 Abs. 1 AO). Die Festsetzungsfrist beträgt vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO). In Fällen des Subventionsbetrugs oder Betrugs (vgl. Rzn. 227 bis 229) gilt die verlängerte Frist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO von fünf oder zehn Jahren (BFH vom 28.8.1997 - BStBl II S. 827). Die Festsetzungsfrist läuft nicht ab, bevor über den Antrag unanfechtbar entschieden worden ist (§ 171 Abs. 3 AO). Die Frist für die Aufhebung oder Änderung der Festsetzung der Investitionszulage beginnt nicht vor Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Antrag gestellt wurde (§ 170 Abs. 3 AO; BFH vom 29.3.2001 - BStBl II S. 432).

III. Weitere Verfahrensvorschriften

1. Zulässigkeit von Billigkeitsmaßnahmen

221 Eine entsprechende Anwendung des § 163 AO auf die Investitionszulage ist nicht zulässig (§ 5 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 2005). Das bedeutet, dass eine Investitionszulage aus Billigkeitsgründen nicht gewährt und nicht höher festgesetzt werden darf, als dies aus Rechtsgründen möglich ist (BFH vom 2.12.1977 - BStBl 1978 II S. 272). Dagegen sind die Vorschriften über Stundung und Erlass (§§ 222, 227 AO) auf die Investitionszulage entsprechend anwendbar. Hieraus folgt, dass im Einzelfall aus Billigkeitsgründen bei Ansprüchen auf Rückzahlung einer Investitionszulage Stundung gewährt oder auf die Rückzahlung ganz oder teilweise verzichtet werden kann. Wegen des Zuschusscharakters der Investitionszulage kommt jedoch ein Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen grundsätzlich nicht in Betracht (BFH vom 27.4.1978 - BStBl II S. 657 und vom 17.12.1997 - BStBl 1998 II S. 277). Aus Vereinfachungsgründen kann auf die Rückzahlung auch in der Weise verzichtet werden, dass von der Änderung eines Investitionszulagenbescheids zum Zwecke der Herabsetzung der Investitionszulage abgesehen wird (BFH vom 10.6.1975 - BStBl II S. 789).

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

222 Eine Aufrechnung durch den Steuerpflichtigen mit noch nicht festgesetzter Investitionszulage gegen fällige Steuern kommt nicht in Betracht (§ 226 Abs. 3 AO).

.../65

Dagegen können im Hinblick auf eine zu erwartende Investitionszulage fällige Steuern auf Antrag nach § 222 AO gestundet werden. Voraussetzung hierfür ist, dass ein fristgerecht gestellter Antrag auf Investitionszulage und alle für die Festsetzung der Investitionszulage erforderlichen Angaben und Unterlagen (vgl. Rzn. 203 bis 209) vorliegen. In diesen Fällen soll gem. § 234 Abs. 2 AO auch auf die Festsetzung von Stundungszinsen verzichtet werden, soweit hierfür innerhalb des Stundungszeitraums keine Erstattungszinsen nach § 233a AO anfallen. Eine Stundung aus sachlichen Billigkeitsgründen vor Ablauf des nach Rz. 220 maßgebenden Wirtschaftsjahrs ist auch dann nicht möglich, wenn der Investitionszulagenantrag vor diesem Zeitpunkt gestellt worden ist.

3. Abtretung, Pfändung und Verpfändung von Ansprüchen auf Investitionszulage

223 Ein Anspruch auf Investitionszulage kann nach Maßgabe des § 46 AO abgetreten, verpfändet und gepfändet werden. Die Abtretung wird jedoch nur wirksam, wenn sie nach Entstehung des Anspruchs auf Investitionszulage dem zuständigen Finanzamt angezeigt wird (§ 46 Abs. 2 AO). Ein Pfändungs- und Überweisungsbeschluss oder eine Pfändungs- und Einziehungsverfügung dürfen erst ab Entstehung des Anspruchs erlassen werden (§ 46 Abs. 6 Satz 1 AO). Zur Entstehung des Anspruchs auf Investitionszulage vgl. Rz. 220.

4. Zinsen und Säumniszuschläge

224 (1) Für die Rückzahlung einer Investitionszulage ist in der Regel eine Frist von einem Monat nach Bekanntgabe des Aufhebungs- oder Änderungsbescheids zu bestimmen. Der Rückforderungsanspruch ist zu verzinsen (§ 6 InvZulG 2005). Der Zinslauf beginnt am Tag der Auszahlung der Investitionszulage, in den Fällen einer Verletzung der Zugehörigkeits-, Verbleibens-, Nutzungs- oder Verwendungsvoraussetzungen am Tag des Eintritts dieses Ereignisses. Der Zinslauf endet mit Ablauf des Fälligkeitstages. Wird vor dem Fälligkeitstag gezahlt, endet der Zinslauf mit dem Tag der Zahlung. Die Zinsen betragen für jeden vollen Monat 0,5 % des auf volle 50 Euro abgerundeten Rückzahlungsbetrags (§ 238 AO). Sie sind auf volle Euro-Beträge abgerundet festzusetzen; Beträge unter 10 Euro werden nicht festgesetzt (§ 239 Abs. 2 AO).

225 (2) Wird die Investitionszulage nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages zurückgezahlt, entstehen Säumniszuschläge (§ 240 AO). Bei Stundung des Rückzahlungsanspruchs werden Stundungszinsen nach § 234 AO erhoben; vgl. aber Rz. 222 Satz 4. Im Falle der Aussetzung der Vollziehung richtet sich die Zinspflicht nach § 237 AO. Wird aufgrund einer rechtskräftigen gerichtlichen Entscheidung eine Inves-

.../66

titionszulage gewährt oder ein Aufhebungs- oder Änderungsbescheid zugunsten des Anspruchsberechtigten aufgehoben oder geändert, ist die zu gewährende Investitionszulage oder der wieder auszahlende Betrag nach § 236 AO zu verzinsen.

5. Haftung

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

6. Verfolgung von Straftaten

227 (1) Die unrechtmäßige Erlangung von Investitionszulagen nach § 2 InvZulG 2005 kann den Straftatbestand des Subventionsbetrugs (§ 264 StGB) oder des Betrugs (§ 263 StGB) erfüllen. Derartige Straftaten sind nach § 7 InvZulG 2005 einer Steuerstraftat gleichgestellt. Die Vorschriften der AO über die Verfolgung von Steuerstraftaten (§ 385 ff. AO) gelten entsprechend.

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

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

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

7. Mitteilungspflichten gem. § 31a AO

230 (1) Wurden Investitionen neben Investitionszulage auch mit Mitteln der GAFörderung oder mit anderen öffentlichen Fördermitteln gefördert, ist gem. § 31a AO zur Prüfung der Einhaltung der subventionserheblichen Tatsachen (z.B. Einhaltung der regionalen Förderhöchstsätze) den jeweils zuständigen Stellen die Höhe der festgesetzten Investitionszulage mitzuteilen.

.../67

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

232 (3) Für die Mitteilungsverpflichtung gem. § 31a AO genügt die Möglichkeit, dass die gewährte Beihilfe von der anderen Bewilligungsbehörde zurückgefordert werden kann. Die Entscheidung hierüber trifft die informierte Stelle.

233 (4) Die Mitteilung über die festgesetzte Investitionszulage erfolgt formlos durch Übersendung des Investitionszulagenbescheids unter Bezugnahme auf die von dieser Behörde genehmigte Förderung. Eine Information über das Ergebnis einer ggf. erfolgten Überprüfung durch die andere Behörde erfolgt grundsätzlich nicht.

Fünfter Teil

Ertragsteuerliche Behandlung der Investitionszulage

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

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht werden.

Dieses Schreiben steht ab sofort auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (www.bundesfinanzministerium.de) unter der Rubrik „Steuern - Veröffentlichungen zu Steuerarten - Investitionszulage“ zur Ansicht bzw. zum Download bereit.

/