Urteil vom 17. September 2015, III R 2/14

Errichtung eines Hotelgebäudes und dessen Innenausstattung als einheitliches Erstinvestitionsvorhaben

BFH III. Senat

InvZulG § 2 Abs 1, InvZulG § 2 Abs 3, InvZulG § 3, InvZulG § 4

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 05. März 2012, Az: 5 K 1353/10

Leitsätze

1. Ein Erstinvestitionsvorhaben kann sich auf eine oder mehrere Einzelinvestitionen erstrecken. Es ist die Summe der räumlich, zeitlich und sachlich mit einem der in § 2 Abs. 3 InvZulG 2007 genannten Vorhaben zusammenhängenden Maßnahmen .

2. Ein Erstinvestitionsvorhaben wird mit der ersten hierzu gehörenden Einzelinvestition begonnen. Im Falle der Errichtung einer neuen Betriebsstätte durch den Bau eines Hotels hängen die Herstellung des Gebäudes und die Inneneinrichtung auch dann räumlich und sachlich zusammen, wenn wesentliche Entscheidungen über die Inneneinrichtung nach dem Baubeginn getroffen oder abgeändert werden .

3. Der die Bemessungsgrundlage betreffende § 4 InvZulG 2007 setzt ein begünstigtes Erstinvestitionsvorhaben voraus und begründet keinen Zulagenanspruch für Einzelinvestitionen .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 6. März 2012 5 K 1353/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten um die Gewährung von Investitionszulage für die Einrichtung eines Fünf-Sterne-Hotels nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH, deren Unternehmensgegenstand der Erwerb und Betrieb von Hotelanlagen sowie die Beteiligung an Gesellschaften des Hotelgewerbes ist. In den Jahren 2003 bis 2005 erwarb sie mehrere benachbarte Grundstücke, die zu einer Hotelanlage ausgebaut werden sollten. Zusätzlich erwarb sie 2003 ein weiteres Grundstück, welches im selben Ort etwa 300 Meter Luftlinie von den anderen Grundstücken entfernt liegt und zu einer Apartmentanlage ausgebaut werden sollte. Die Apartmentanlage eröffnete im Juli 2005 ihren Probebetrieb und wurde im August 2006 endgültig fertiggestellt. Mit den Abriss- bzw. Sanierungsarbeiten auf den anderen Grundstücken wurde im Jahr 2005 begonnen. Die Grundsteinlegung für die Errichtung der neuen Hotelanlage fand im April 2006 statt, die Eröffnung im August 2007.

3 Die Planung und Errichtung der Hotelanlage übertrug die Klägerin mit Generalübernehmervertrag vom Oktober 2004 einer Projektgesellschaft. Vertragsgegenstand waren die Planung und schlüsselfertige Errichtung einer betriebsbereiten Vier-Sterne-Superior-Hotelanlage. Der Vertrag schloss die Planung und Errichtung der Apartmentanlage mit ein. Im Mai 2006 wurde der Generalübernehmervertrag dahingehend geändert, dass nunmehr die Planung und Errichtung einer betriebsbereiten Fünf-Sterne-Hotelanlage Vertragsgegenstand war; für die Apartmentanlage wurde die Hotelklassifizierung "Vier Sterne" vereinbart. In einer weiteren Änderung des

Generalübernehmervertrags im September 2006 lösten die Vertragsparteien die ursprünglich als (Teil-)Leistung vereinbarte Einrichtung und Ausstattung der Hotelanlage aus dem Vertrag.

4 Im August 2008 reichte die Klägerin beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) einen Antrag auf Investitionszulage nach dem InvZulG 2007 für die Einrichtung des Hotels ein, den sie im September 2009 überarbeitete und ergänzte. Die Gewährung der begehrten Zulage stützte die Klägerin dabei auf § 2 Abs. 3 Nr. 1 InvZulG 2007 (Errichtung einer Betriebsstätte), wobei mit der Errichtung im Februar 2007 durch Bestellung der Inneneinrichtung begonnen worden sein soll.

5 Das FA setzte die Investitionszulage in Höhe von 0 € fest, da mit der Errichtung der neuen Betriebstätte vor dem 21. Juli 2006 begonnen worden sei (§ 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 2007). Den hiergegen gerichteten Einspruch wies es als unbegründet zurück. Die Klägerin erhob daraufhin Klage zum Finanzgericht (FG). Im Klageverfahren wurde in mehreren Schriftsätzen erörtert, ob Bau und Einrichtung ein einheitliches Erstinvestitionsvorhaben seien. Nachdem das FG in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen hatte, dass es entgegen dem früheren Hinweis eines ehemaligen Berichterstatters von einem einheitlichen Erstinvestitionsvorhaben ausgehe, beantragte die Klägerin eine Frist zur Nachreichung eines Schriftsatzes. Das FG schloss daraufhin die mündliche Verhandlung und verkündete nach der Beratung das in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1329 veröffentlichte Urteil, in dem der Antrag auf Nachreichung eines Schriftsatzes abschlägig beschieden (insoweit in EFG 2014, 1329 nicht veröffentlicht) und die Klage abgewiesen wurde. Zur Begründung der Abweisung führte das FG aus, das InvZulG 2007 fördere nur noch Erstinvestitionsvorhaben. Der Begriff des Erstinvestitionsvorhabens sei mit Rücksicht auf europarechtliche Vorgaben auszulegen. Bau und Einrichtung (Innenausstattung) der Hotelanlage stellten ein einheitliches Erstinvestitionsvorhaben in diesem Sinne dar, mit dem spätestens durch die Änderungsvereinbarung vom Mai 2006 und damit außerhalb des begünstigten Investitionszeitraums begonnen worden sei.

6 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung formellen und materiellen Rechts. In formell-rechtlicher Hinsicht macht sie geltend, durch die Entscheidung ohne Gewährung einer Schriftsatzfrist sei ihr die Möglichkeit genommen worden, auf eine überraschende Änderung der Rechtsauffassung des Gerichts reagieren zu können. Damit sei ihr das rechtliche Gehör versagt worden. Materiell-rechtlich führt sie aus, das FG gehe, soweit es die Förderfähigkeit der Einrichtung des Fünf-Sterne-Hotels als Errichtung einer neuen Betriebsstätte ablehne, von einem falschen Begriff des Investitionsvorhabens aus.

7 Jedenfalls bedeute die Einrichtung eines Fünf-Sterne-Hotels anstatt eines Vier-Sterne-Superior-Hotels eine wesentliche Änderung, die der Annahme eines einheitlichen Vorhabens entgegenstehe. Zivilrechtlich sei der ursprüngliche Generalübernehmervertrag nicht lediglich geändert, sondern durch einen neuen Vertrag ersetzt worden. Auch das Investitionsvolumen habe sich nicht unwesentlich geändert. Der Beginn der Einrichtung sei von der Änderung des Generalübernehmervertrags im Mai 2006 zu trennen und falle in den begünstigten Investitionszeitraum. Zumindest sei die Einrichtung des Fünf-Sterne-Hotels als Erweiterung einer bestehenden Betriebsstätte förderfähig, da sie eine Diversifizierung des Angebots der Apartmentanlage bewirkt habe. Dass insoweit eine einheitliche Betriebsstätte vorliege, ergebe sich aus der gewerbesteuerlichen Rechtsprechung zur mehrgemeindlichen Betriebsstätte und entspreche der Behandlung durch das FA im Rahmen der Lohnsteuer.

8 Die Klägerin beantragt sinngemäß, unter Aufhebung des Investitionszulagenbescheids, der Einspruchsentscheidung vom 24. August 2010 und des FG-Urteils für 2007 eine Investitionszulage in Höhe von ... € festzusetzen.

9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

11 A. Das FG hat den Anspruch der Klägerin auf rechtliches Gehör nicht verletzt.

12 1. Vor Gericht hat jedermann Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--). Das Urteil darf nur auf Tatsachen und Beweisergebnisse gestützt werden, zu denen die Beteiligten sich äußern konnten (§ 96 Abs. 2 FGO). Unter Berücksichtigung von Art. 103 Abs. 1 GG ist über den Wortlaut des § 96 Abs. 2 FGO hinaus im finanzgerichtlichen Verfahren rechtliches Gehör nicht nur zu Tatsachen und Beweisergebnissen, sondern auch zu

entscheidungserheblichen Rechtsfragen zu gewähren (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. Dezember 1996 VI R 80/96, BFH/NV 1997, 368). Das Gericht darf daher über einen Antrag auf Schriftsatznachlass nicht ohne ausreichende Begründung hinweggehen (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 10. Dezember 2014 2 BvR 514/12, Neue Juristische Wochenschrift 2015, 1166, Rz 13).

13 2. Im Streitfall hat das FG zu Recht angenommen, dass kein Schriftsatznachlass zu gewähren war.

14 Wie bereits das FG hervorgehoben hat und auch die Klägerin einräumt, wurden die rechtlichen Maßstäbe für die Einheitlichkeit eines Erstinvestitionsvorhabens schriftsätzlich eingehend und bis zuletzt strittig erörtert. Die Klägerin musste sich daher ungeachtet der vorläufigen Beurteilung durch das FG auf eine umfassende Erörterung dieser Frage im Rahmen eines Rechtsgesprächs einstellen. Es ist auch nicht ersichtlich, was in einem nachgereichten Schriftsatz zusätzlich hätte vorgetragen werden können und inwieweit dieser Vortrag die Entscheidung des FG hätte beeinflussen können (vgl. BFH-Beschluss vom 23. August 2011 IX B 63/11, BFH/NV 2012, 53, Rz 8). Die von der Klägerin in der Revisionsbegründung vorgetragenen Gesichtspunkte sind sowohl schriftsätzlich als auch im FG-Urteil behandelt worden.

15 B. Das FG hat zutreffend einen Anspruch der Klägerin auf Investitionszulage verneint.

16 1. Als begünstigte Investitionen nach dem InvZulG 2007 kommen grundsätzlich sowohl die Anschaffung und Herstellung von neuen abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (§ 2 Abs. 1 InvZulG 2007) als auch die Anschaffung neuer Gebäude bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung sowie die Herstellung neuer Gebäude (§ 2 Abs. 2 InvZulG 2007) in Betracht. Voraussetzung ist jeweils u.a., dass sie zu einem Erstinvestitionsvorhaben i.S. des § 2 Abs. 3 InvZulG 2007 gehören (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bzw. Abs. 2 Satz 1 InvZulG 2007). Nach § 2 Abs. 3 InvZulG 2007 sind Erstinvestitionen die Anschaffung und Herstellung von Wirtschaftsgütern, insbesondere bei der Errichtung einer neuen Betriebsstätte (§ 2 Abs. 3 Nr. 1 InvZulG 2007), der Erweiterung einer bestehenden Betriebsstätte (§ 2 Abs. 3 Nr. 2 InvZulG 2007) und der Diversifizierung der Produktion einer Betriebsstätte in neue, zusätzliche Produkte (§ 2 Abs. 3 Nr. 3 InvZulG 2007).

17 2. Der Anspruchsberechtigte muss mit dem Erstinvestitionsvorhaben in diesem Sinne ferner --von hier nicht einschlägigen Ausnahmen (§ 3 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 2007) abgesehen-- in der Zeit vom 21. Juli 2006 bis 31. Dezember 2009 begonnen haben (§ 3 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 2007). Für davor begonnene Vorhaben kommt nur eine Förderung nach dem InvZulG 2005 in Betracht. Danach werden aber nur Betriebe des verarbeitenden Gewerbes oder der produktionsnahen Dienstleistungen gefördert (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 InvZulG 2005), nicht hingegen Betriebe des Beherbergungsgewerbes.

18 3. Erstinvestitionsvorhaben im vorgenannten Sinne sind die in § 2 Abs. 3 Nrn. 1 bis 5 InvZulG 2007 genannten Maßnahmen (so auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 23. Juli 2009, BStBl I 2009, 810, Tz. 14; Fleischmann/Ludolph in Herrmann/Heuer/Raupach, Anhang zu § 7a EStG Rz 6; Uhlmann, Betriebs-Berater --BB-- 2007, 854, 855).

19 a) Dies folgt schon daraus, dass § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 2007 und § 2 Abs. 2 Satz 1 InvZulG 2007 für die Definition des Erstinvestitionsvorhabens ausdrücklich auf § 2 Abs. 3 InvZulG 2007 verweisen. Das wird bestätigt durch die Entwurfsbegründung zum InvZulG 2007, nach der durch § 2 Abs. 3 InvZulG 2007 der Begriff des Erstinvestitionsvorhabens bestimmt werden sollte (BTDrucks 16/1409, S. 12). Im Übrigen entspricht dieses Verständnis auch der Rechtslage nach § 2 Abs. 3 InvZulG 2010, wo die in § 2 Abs. 3 InvZulG 2007 genannten Maßnahmen als Erstinvestitionsvorhaben bezeichnet werden, ohne dass damit ersichtlich eine sachliche Änderung verbunden sein sollte (vgl. BTDrucks 16/10291, S. 16).

20 b) Ein Erstinvestitionsvorhaben kann sich auf eine oder mehrere Einzelinvestitionen erstrecken (vgl. Senatsurteil vom 18. Dezember 2013 III R 56/12, BFHE 244, 474, BStBl II 2014, 899, Rz 12). Es ist die Summe der räumlich, zeitlich und sachlich (funktional, strategisch, technisch) mit einem der in § 2 Abs. 3 InvZulG 2007 genannten Vorhaben zusammenhängenden Maßnahmen. Investitionen, bei denen technisch oder wirtschaftlich durch andere Investitionen vorentschieden worden ist, dass sie vorgenommen werden, können kein von diesen Investitionen getrenntes Investitionsvorhaben bilden (so zutreffend Thüringer FG, Urteil vom 11. August 2010 3 K 31/09, EFG 2010, 2115, 2116; s. auch BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 810, Tz. 14 f.; Blümich/Selder, § 2 InvZulG 2007 Rz 15, § 2 InvZulG 2010 Rz 62; im Ergebnis ebenso Sönksen/Rosarius, Investitionsförderung, § 2 InvZulG 2007 Rz 12; Kroschel/Petersohn, BB 2006, 1415, 1417).

21 c) Ein Erstinvestitionsvorhaben ist begonnen, wenn mit der ersten hierzu gehörenden Einzelinvestition begonnen

worden ist (§ 3 Abs. 2 Satz 1 InvZulG 2007). Die Einzelinvestition ist in dem Zeitpunkt begonnen, in dem das Wirtschaftsgut bestellt oder seine Herstellung begonnen worden ist. Gebäude gelten in dem Zeitpunkt als bestellt, in dem über ihre Anschaffung ein rechtswirksam abgeschlossener obligatorischer Vertrag oder ein gleichstehender Rechtsakt vorliegt. Als Beginn der Herstellung gilt bei Gebäuden der Abschluss eines der Ausführung zuzurechnenden Lieferungs- oder Leistungsvertrages oder die Aufnahme von Bauarbeiten (§ 3 Abs. 2 Sätze 3 bis 5 InvZulG 2007).

22 4. Die Klägerin hat im begünstigten Investitionszeitraum nicht mit der Errichtung einer neuen Betriebsstätte (§ 2 Abs. 3 Nr. 1 InvZulG 2007) begonnen.

23 a) Betriebsstätte ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient (§ 12 Satz 1 der Abgabenordnung --AO--). Nach § 13 Satz 1 InvZulG 2007 sind die für Steuervergütungen geltenden Vorschriften der AO mit Ausnahme des § 163 AO für die Investitionszulage entsprechend anzuwenden. Dies schließt die Definition der Betriebsstätte (§ 12 AO) mit ein (Blümich/Selder, § 2 InvZulG 2007, Rz 41, § 2 InvZulG 2010, Rz 65; Klein/Gersch, AO, 12. Aufl., § 12 Rz 1; Uhlmann, BB 2007, 854, 856; vgl. Senatsbeschluss vom 31. Oktober 2011 III B 7/11, BFH/NV 2012, 267, zum InvZulG 1999; Sönksen/Rosarius, a.a.O., § 2 InvZulG 2010 Rz 228 f., zum InvZulG 2010). Zu der Errichtung einer neuen Betriebsstätte i.S. von § 2 Abs. 3 Nr. 1 InvZulG 2007 gehören alle Einzelinvestitionen, die für die Aufnahme der ursprünglich geplanten betrieblichen Nutzung erforderlich sind (so auch BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 810, Tz. 19).

24 b) Im Streitfall wurde durch Bau und Einrichtung des Hotels eine neue Betriebsstätte errichtet, die als einheitliches Erstinvestitionsvorhaben anzusehen ist. Gebäude und Inneneinrichtung bilden im Hotelgewerbe grundsätzlich eine einheitliche Betriebsstätte. Sie hängen regelmäßig insbesondere räumlich und sachlich zusammen. Das Gebäude kann nur im eingerichteten Zustand zur Ausübung des Hotelgewerbes genutzt werden und die Inneneinrichtung nur bei Vorhandensein eines Gebäudes sinnvoll verwendet werden.

25 c) Dem steht nicht entgegen, dass im September 2006 die Einrichtung und Ausstattung aus dem Generalübernehmervertrag gelöst wurden. Der räumliche, zeitliche und sachliche Zusammenhang zwischen Bau und Einrichtung blieb davon unberührt. Beide Maßnahmen gehen weiterhin auf eine einheitliche unternehmerische Grundentscheidung zurück. Das InvZulG 2007 soll einen Anreiz für die Anschaffung bzw. Herstellung von Wirtschaftsgütern bieten (BTDrucks 16/1409, S. 8, 13). Dieser Anreizzweck würde verfehlt, wenn Maßnahmen, die bereits Gegenstand einer einheitlichen Grundentscheidung waren und über deren Anschaffung oder Herstellung bereits entschieden wurde, gesondert förderfähig wären (vgl. Urteil des Thüringer FG in EFG 2010, 2115, 2117).

26 d) Die Errichtung des Hotels wurde vor dem 21. Juli 2006 begonnen.

27 aa) Die in den Generalübernehmerverträgen vereinbarten Maßnahmen beinhalteten u.a. die Errichtung von Gebäuden. Sie wurden daher entweder --sofern auf die Aufnahme von Bauarbeiten abzustellen ist-- mit Beginn der Abriss- bzw. Sanierungsarbeiten 2005 oder --sofern auf den Vertragsschluss abzustellen ist-- spätestens mit Änderung des Generalübernehmervertrags im Mai 2006 begonnen. Beide Zeitpunkte liegen vor dem 21. Juli 2006, so dass dahingestellt bleiben kann, ob im Streitfall der Beginn der Bauarbeiten oder der Vertragsschluss maßgeblich ist.

28 bb) Die Notwendigkeit, unternehmerische Entscheidungen gegebenenfalls an veränderte Umstände anzupassen, rechtfertigt entgegen der Auffassung der Klägerin keine andere Beurteilung. Im Streitfall bestand zu keinem Zeitpunkt ein Anspruch auf Investitionszulage, so dass nicht ersichtlich ist, inwiefern von der Investitionszulage wirtschaftlicher Druck zum Festhalten an überholten Entscheidungen ausgegangen sein sollte.

29 Es kommt auch nicht darauf an, ob zumindest ausgewählte Einzelinvestitionen im Zusammenhang mit der Errichtung des Hotels, insbesondere die Inneneinrichtung, nach dem 21. Juli 2006 begonnen wurden. Nach § 3 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 InvZulG 2007 richtet sich die Zuordnung zum begünstigten Investitionszeitraum für alle zu einem Erstinvestitionsvorhaben gehörenden Einzelinvestitionen einheitlich nach dem Beginn der ersten Einzelinvestition. Eine Einzelinvestition, die zu einem Erstinvestitionsvorhaben gehört, das vor dem begünstigten Investitionszeitraum begonnen wurde, ist daher selbst dann nicht begünstigt, wenn sie für sich genommen innerhalb des begünstigten Investitionszeitraums begonnen wurde (so auch BTDrucks 16/1409, S. 13).

30 cc) Anders als die Klägerin meint, ergibt sich auch aus der die Bemessungsgrundlage der Investitionszulage betreffenden Regelung des § 4 InvZulG 2007 nicht, dass ein als solches nicht begünstigtes einheitliches Erstinvestitionsvorhaben in einen --bei isolierter Betrachtung-- nicht begünstigten und begünstigten Teil aufgeteilt

werden kann. Die Vorschrift betrifft den Sonderfall, dass grundsätzlich ein Anspruch sowohl nach dem InvZulG 2005 als auch nach dem InvZulG 2007 besteht, und soll eine mehrfache Berücksichtigung derselben Aufwendungen verhindern (BTDrucks 16/1409, S. 13). Sie setzt ein begünstigtes Erstinvestitionsvorhaben i.S. des InvZulG 2007 voraus und begründet keinen Zulagenanspruch für Einzelinvestitionen.

31 5. Die Klägerin hat im begünstigten Investitionszeitraum auch kein Erstinvestitionsvorhaben i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 3 Nr. 2 InvZulG 2007 --Erweiterung einer Betriebsstätte-- oder Abs. 3 Nr. 3 InvZulG 2007 (Diversifizierung der Produktion einer Betriebsstätte) begonnen. Im Streitfall muss nicht abschließend entschieden werden, wann eine Erweiterung in diesem Sinne vorliegt. Sie liegt jedenfalls dann nicht vor, wenn eine zusätzliche, eigenständige Betriebsstätte errichtet wird.

32 a) Das FG ist vom zutreffenden Begriff der Betriebsstätte (s. unter 4.a) ausgegangen und hat aufgrund seiner für den Senat bindenden (§ 118 Abs. 2 FGO) tatsächlichen Feststellungen in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass das Hotel und das Apartmenthaus unterschiedliche Betriebsstätten sind.

33 b) Es begegnet keinen rechtlichen Bedenken, dass das FG für die Annahme unterschiedlicher Betriebsstätten auch auf die räumliche Trennung von Hotel und Apartmentanlage abgestellt hat. Zwar setzt, worauf die Klägerin hinweist, die im Gesetz vorgesehene Zerlegung bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten (§ 30 des Gewerbesteuergesetzes) die Möglichkeit voraus, dass sich eine Betriebsstätte auf mehrere Gemeinden erstreckt. Gleichwohl erfordert auch die Annahme einer einheitlichen mehrgemeindlichen Betriebsstätte grundsätzlich einen räumlichen und betrieblichen Zusammenhang der betroffenen Betriebsanlagen oder Geschäftseinrichtungen (BFH-Urteil vom 16. Dezember 2009 I R 56/08, BFHE 228, 356, BStBl II 2010, 492, unter B.II.2.a.). Aus der Möglichkeit mehrgemeindlicher Betriebsstätten kann daher nicht gefolgert werden, dass der räumliche Zusammenhang für die Annahme einer einheitlichen Betriebsstätte unerheblich wäre.

34 c) Für die Frage, ob es sich bei Hotel und Apartmenthaus um unterschiedliche Betriebsstätten i.S. des § 12 AO und des Investitionszulagenrechts handelt, ist es auch unerheblich, ob das FA, wie die Klägerin geltend macht, von einer einheitlichen Betriebsstätte im Sinne des Lohnsteuerrechts ausgeht. Im Lohnsteuerrecht gilt ein von § 12 AO abweichender Betriebsstättenbegriff (§ 41 Abs. 2 EStG; Schmidt/Krüger, EStG, 34. Aufl., § 41 Rz 2).

35 d) Selbst wenn es sich bei der Errichtung des Hotels um eine Erweiterung des Apartmenthauses gehandelt haben sollte, bestünde kein Anspruch auf Investitionszulage nach dem InvZulG 2007. Erst der Verbund von Gebäude und Einrichtung ermöglicht die Nutzung zu Beherbergungszwecken. Gebäude und Inneneinrichtung würden daher auch als Erweiterung des Apartmenthauses ein einheitliches Erstinvestitionsvorhaben bilden. Auch mit einer Erweiterung wäre also bereits mit dem Vertrag über die Herstellung des Gebäudes bzw. dem Beginn der Abriss- und Sanierungsarbeiten, mithin vor dem 21. Juli 2006 begonnen worden.

36 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de