

# EuGH-Vorlage vom 20. December 2012, III R 30/11

**EuGH-Vorlage zur Frage, unter welchen Voraussetzungen beim gemeinsamen Handeln einer Gruppe natürlicher Personen von verbundenen Unternehmen im Sinne der KMU-Empfehlung 2003 auszugehen ist**

BFH III. Senat

InvZulG § 2 Abs 7 S 1, EGEmpf 361/2003 Anh 1 Art 3 Abs 3 UAbs 4, EGEmpf 361/2003 Anh 1 Art 3 Abs 3 UAbs 1

## Leitsätze

1. a) Welche Anforderungen sind an die Annahme eines gemeinsamen Handelns i.S. des Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 4 des Anhangs der Empfehlung der Kommission 2003/361/EG vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (KMU-Empfehlung) zu stellen: Genügt insoweit bereits jegliche unternehmensbezogene Kooperation der an beiden Unternehmen beteiligten natürlichen Personen, die ohne Streitigkeiten oder zu Tage tretende Interessengegensätze stattfindet, oder ist vielmehr ein erkennbar abgestimmtes Verhalten dieser Personen erforderlich?
- b) Falls ein abgestimmtes Verhalten erforderlich ist: Folgt dieses bereits aus einer rein tatsächlichen Kooperation?
2. Ist, wenn kein Fall der Verpflichtung zu einem konsolidierten Abschluss besteht, bei der Frage, ob ein Unternehmen mit einem anderen Unternehmen über eine Person oder eine gemeinsam handelnde Gruppe natürlicher Personen verbunden ist, über die in Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 1 des Anhangs der KMU-Empfehlung aufgeführten "Beziehungen" hinaus weiterhin eine wirtschaftliche Gesamtbetrachtung vorzunehmen, bei der Aspekte wie die Eigentumsverhältnisse --hierbei insbesondere die Zugehörigkeit der Anteilseigner zu einer Familie--, die Beteiligungsstruktur und die wirtschaftliche Integration --insbesondere auch die Identität der Geschäftsführer-- der betroffenen Unternehmen zu untersuchen sind?
3. Für den Fall, dass auch unter der Geltung der KMU-Empfehlung eine über die formale Betrachtung hinausgehende wirtschaftliche Gesamtbetrachtung möglich ist: Setzt dies die Absicht oder zumindest das Risiko der Umgehung der KMU-Definition voraus?

## Tatbestand

- I.
  - 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine im Jahr 1999 gegründete GmbH, stellt Platten, Folien, Schläuche und Profile aus Kunststoff her. Gesellschafter sind A mit einem Gesellschaftsanteil in Höhe von 24,8 %, seine Ehefrau B mit 62,8 % sowie C mit 12,4 %. Geschäftsführer der Klägerin mit Einzelvertretungsberechtigung sind A und C. A ist zusammen mit seiner Mutter D zudem zu gleichen Teilen Gesellschafter der X-GmbH. Einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführer der X-GmbH sind wiederum A und C.
  - 2 In ihrer Anfangsphase wurde die Klägerin durch Bürgschaften der X-GmbH unterstützt. Des Weiteren schloss die Klägerin bei ihrer Gründung für die Dauer der Finanzierungen, mindestens aber für fünf Jahre mit Verlängerungsoption, einen "Geschäftsbesorgungsvertrag" mit der X-GmbH. Auf dessen Grundlage erhält die Klägerin --jedenfalls bis zur Entscheidung durch das Finanzgericht (FG)-- sämtliche Aufträge von der X-GmbH. Im Gegenzug übernimmt die X-GmbH das gesamte Produktionsvolumen zu einem marktüblichen Preis und vertreibt es. Am Markt --insbesondere im Internet-- tritt nur die X-GmbH in Erscheinung. Der Vertrag sieht weiter vor, dass ein Vertreter der X-GmbH die Betriebsleitung der Klägerin laufend fachlich anleitet. Die Klägerin hat zudem den kompletten Einkauf sowie EDV und Forschung auf die X-GmbH ausgelagert und nutzt eine von mehreren Bankverbindungen der X-GmbH für ihre Zwecke.
  - 3 Für sich betrachtet überschreitet die Klägerin weder mit ihrer Mitarbeiterzahl noch mit ihren Umsatz- oder Bilanzzahlen die Schwellenwerte im Sinne der Empfehlung der Europäischen Kommission 2003/361/EG vom 6. Mai

2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen --KMU-Empfehlung-- (Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- 2003 Nr. L 124, S. 36). Die X-GmbH überschreitet die Schwellenwerte in den Jahren 2004 und 2005 sowohl mit der Mitarbeiterzahl als auch mit ihrem Jahresumsatz.

- 4 Die Investitionsbank S ging davon aus, bei der Klägerin handele es sich um ein KMU im Sinne der KMU-Empfehlung, und bewilligte ihr deshalb erhöhte Zuschüsse im Rahmen der Gemeinschaftsaufgabe "Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur" (GA-Förderung).
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ging aufgrund der Verflechtungen mit der X-GmbH davon aus, dass die Klägerin ein mit der X-GmbH verbundenes Unternehmen im Sinne der KMU-Empfehlung bilde und demzufolge die KMU-Schwellenwerte überschritten seien. Er gewährte der Klägerin für das Streitjahr 2006 deshalb nur die Grundzulage (Zulagensatz 12,5 %) für das verarbeitende Gewerbe gemäß § 2 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 des Investitionszulagengesetzes 2005 (InvZulG 2005) und nicht die mit einem Zulagensatz von 25 % beantragte erhöhte Investitionszulage für KMU nach § 2 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 2005. Der Einspruch blieb erfolglos. Das FA war der Auffassung, bei der Beurteilung, ob es sich bei der Klägerin und der X-GmbH um "verbundene Unternehmen" handele, seien nicht nur die formalen Mehrheits- und Vertragsverhältnisse zu betrachten. Vielmehr müsse auch eine wirtschaftliche Betrachtung erfolgen, bei der formal eigenständige Unternehmen über ein koordiniertes Vorgehen von beteiligten natürlichen Personen als wirtschaftliche Einheit zu behandeln seien. Vorliegend kontrolliere eine Gruppe von nur vier Personen, von denen drei in einer engen verwandtschaftlichen Beziehung ständen, beide Unternehmen. Hieraus sei auf eine besonders hohe Qualität und Intensität der Geschäftsbeziehungen zu schließen, die als wesentliches Kriterium für eine Verbindung zwischen den Unternehmen anzusehen sei. Dass C mit den übrigen drei Personen nicht verwandt sei, sei unerheblich, da sich das Beherrschungsverhältnis bereits aus dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen A, B und D und der gleichzeitigen Geschäftsführer-Stellung von A und C ergebe. Auch dem Geschäftsbesorgungsvertrag komme eine nicht unbedeutende Indizwirkung für ein wirtschaftlich koordiniertes Verhalten der Unternehmen zu, da die X-GmbH danach als 100 %ige Auftraggeberin der Klägerin fungiere und für diese den gesamten Vertrieb durchführe. Mit der Aufgabenteilung von Produktion und Vertrieb liege eine Verteilung wirtschaftlich zusammengehöriger Funktionen auf verschiedene Unternehmen vor. Aus wirtschaftlicher Sicht seien die Klägerin und die X-GmbH damit als eine Einheit zu betrachten.
- 6 Das FG wies die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1921 veröffentlichten Gründen ab. Die Kommission betone in ihren Veröffentlichungen, dass das (bereits in der vorangegangenen Empfehlung aus dem Jahr 1996 enthaltene) Unabhängigkeitskriterium und die dieses Kriterium (durch die aktuelle Empfehlung aus dem Jahr 2003) ergänzenden Konzepte des "Partnerunternehmens" und des "verbundenen Unternehmens" nicht durch eine rein formale Erfüllung manipuliert oder umgangen werden dürften. Folglich blieben die Beteiligungsverhältnisse zwar das Hauptkriterium für die Analyse eines koordinierten Vorgehens, gleichwohl lasse sich die weiter gehende Frage nach einer nicht nur informellen, sondern auch formellen Verbindung der Unternehmen durch natürliche Personen nur bei zusätzlicher Betrachtung sämtlicher anderer Geschäftsbeziehungen, insbesondere auf der Geschäftsführerebene, bei den Lieferanten- und Kundenkontakten und einer gemeinsam verwendeten Logistik beantworten. Danach wären die in Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 1 des Anhangs der KMU-Empfehlung aufgeführten "Beziehungen" weder abschließend noch allzu formal zu verstehen, so dass beispielsweise die dort erwähnte Einflussnahme über einen "mit einem anderen Unternehmen abgeschlossenen Vertrag" nicht nur bei gesellschaftsrechtlich wirkenden Vereinbarungen, sondern auch bei rein schuldrechtlichen Vereinbarungen erfüllt wäre. Das müsse dann umso mehr bei dem vorliegenden Geschäftsbesorgungsvertrag gelten, der von der Auftragsvergabe über die fachliche Anleitung bei der Produktion und über die Preisbestimmung bis zum Vertrieb eine fortwährende Einflussnahme der X-GmbH sicherstelle und damit die gesamte unternehmerische Tätigkeit der Klägerin weit mehr beherrsche als es beispielsweise das Recht zur Abberufung eines Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsgremiums je könne. Außerdem unterfielen danach dem in Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 4 des Anhangs der KMU-Empfehlung verwendeten Begriff der "gemeinsam handelnden Gruppe" auch und gerade familiäre Bindungen, selbst wenn diese sich nur in einer Beteiligung an den betreffenden Unternehmen oder sogar nur in einer gemeinsamen Nutzung firmeneigener Fahrzeuge niedergeschlagen hätten, wobei die Kommission nicht einmal im Einzelnen darauf eingehe, ob diese Nutzung auf einer vertraglichen Grundlage erfolge. Das müsse dann erst recht gelten, wenn wie hier einzelne Familienangehörige in beiden Unternehmen Gesellschafteranteile besäßen, die Familie zudem in beiden Unternehmen sogar die Mehrheit der Gesellschafter- und damit Stimmrechte halte und sich auf Geschäftsführerebene auch noch dieselben Personen mit gleichem Einzelvertretungsrecht beteiligten.
- 7 Mit ihrer gegen das Urteil des FG gerichteten Revision macht die Klägerin geltend, das FG habe zunächst für die Frage, ob A, B und D als Gesellschafter der Klägerin bzw. der X-GmbH eine "gemeinsam handelnde Gruppe

natürlicher Personen" i.S. von Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 4 des Anhangs der KMU-Empfehlung darstellen, und der dabei vorzunehmenden Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs zu Unrecht auf über den Wortlaut der KMU-Definition der KMU-Empfehlung hinausgehende europarechtliche Rechtsgrundlagen oder Entscheidungen zurückgegriffen. Insoweit sei vielmehr allein auf deutsches Recht bzw. die Rechtsprechung deutscher Gerichte abzustellen, wonach aber gerade keine "gemeinsam handelnde Gruppe natürlicher Personen" vorliege. Insbesondere seien die in Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 1 des Anhangs der KMU-Empfehlung aufgezählten Kriterien nicht durch zusätzliche Kriterien zu erweitern, sondern vielmehr abschließend.

**8** Das FA hält die Entscheidung des FG für zutreffend.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9** Der Senat setzt das Revisionsverfahren gemäß § 121 i.V.m. § 74 der Finanzgerichtsordnung aus und legt dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) gemäß Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) die im Leitsatz bezeichneten Fragen zur Vorabentscheidung vor.
- 10** 1. Streitig ist, ob die Klägerin zusammen mit der X-GmbH als "verbundene Unternehmen" im Sinne der KMU-Empfehlung eine wirtschaftliche Einheit bildet und die Schwellenwerte wegen der dann vorzunehmenden Zusammenrechnung überschritten sind.
- 11** a) Die von der Klägerin begehrte erhöhte Investitionszulage findet ihre rechtliche Grundlage in § 2 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 2005. Bei dem InvZulG 2005 handelt es sich um eine von der Kommission genehmigte Beihilfe (ABIEU 2005 Nr. C 235, S. 3, 4) i.S. des Art. 87 Abs. 3 Buchst. a und c des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV) – jetzt Art. 107 AEUV.
- 12** b) Nach § 2 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 2005 erhöht sich die Investitionszulage für den Teil der Bemessungsgrundlage, der auf Investitionen i.S. des § 2 Abs. 1 InvZulG 2005 entfällt, wenn die beweglichen Wirtschaftsgüter während des Fünfjahreszeitraums in einem begünstigten Betrieb verbleiben, der zusätzlich die Begriffsdefinition für kleine und mittlere Unternehmen im Sinne der Empfehlung 96/280/EG der Europäischen Kommission vom 3. April 1996 betreffend die Definition der kleinen und mittleren Unternehmen --Empfehlung 96/280/EG-- (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1996 Nr. L 107, S. 4), ersetzt durch die KMU-Empfehlung (ABIEU 2006 Nr. L 124, S. 36), erfüllt, auf 25 % der Bemessungsgrundlage bei Investitionen in Betriebsstätten, die --wie im Streitfall-- im übrigen Fördergebiet belegen sind.
- 13** c) Entgegen der Auffassung der Klägerin ist die § 2 Abs. 7 Satz 1 InvZulG 2005 zugrunde liegende Definition der KMU europarechtlich zu interpretieren. Dies ergibt sich bereits aus dem gesetzlich verankerten Verweis auf die KMU-Empfehlung der Europäischen Kommission und entspricht dem Willen des Gesetzgebers, im Unterschied zu der Vorgängerregelung des § 2 Abs. 7 InvZulG 1999 den europarechtlichen KMU-Begriff zu übernehmen (BTDrucks 15/2249, S. 16). Zwar ist die Verwendung der KMU-Definition für die Mitgliedstaaten freiwillig (Benutzerhandbuch der Europäischen Kommission zur neuen KMU-Definition --Benutzerhandbuch--, 2006, S. 6). Entscheidet sich ein Mitgliedstaat --wie vorliegend Deutschland-- jedoch für die Übernahme, ist für eine Interpretation an Hand nationaler Rechtsprechung --beispielsweise durch Übertragung der Kriterien für das Vorliegen einer personellen Verflechtung bei der Betriebsaufspaltung-- kein Raum mehr. Eine Lösung von Interpretationsproblemen an Hand nationaler Rechtsprechung --wie von der Klägerin geltend gemacht-- würde insoweit dem mit der KMU-Empfehlung einhergehenden Zweck zuwiderlaufen, die Vielzahl der auf Gemeinschaftsebene verwendeten Definitionen von KMU und damit einhergehende Inkohärenzen zu reduzieren und eine einheitliche Ausrichtung von KMU-Maßnahmen auf der Ebene der Gemeinschaft und der Mitgliedstaaten zu gewährleisten (vgl. 1. Erwägungsgrund der KMU-Empfehlung). Eine Vorlage an den EuGH ist bereits dann zulässig, wenn der nationale Gesetzgeber --wie vorliegend in § 2 Abs. 7 Satz 1 InvZulG 2005-- auf Gemeinschaftsrecht verweist (vgl. z.B. EuGH-Urteile vom 18. Oktober 1990 C-297/88, Dzodzi, Slg. 1990, I-3763; vom 8. November 1990 C-231/89, Gmurzynska-Bscher, Slg. 1990, I-4003, Rdnr. 24).
- 14** 2. Die KMU-Empfehlung unterscheidet bei der vorzunehmenden Berechnung der Mitarbeiterzahlen und der finanziellen Schwellenwerte drei maßgebliche Unternehmenstypen, die das vormalige sog. Unabhängigkeitskriterium ersetzen, das formal auf die Einhaltung einer Beteiligungsschwelle von bis zu 25 %

abstellte. Maßgeblich ist, ob ein Unternehmen eigenständig ist oder ob es mit anderen Unternehmen --als verbundene Unternehmen oder Partnerunternehmen-- eine wirtschaftliche Gruppe bildet.

- 15 a) Nach Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 1 des Anhangs der KMU-Empfehlung sind Unternehmen dann verbunden, wenn ein Unternehmen
- 16 - am anderen Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte hält,
- 17 - berechtigt ist, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsgremiums des anderen Unternehmens zu bestellen oder abzuberufen,
- 18 - aufgrund eines Vertrags oder einer Satzungsklausel einen beherrschenden Einfluss auf das andere Unternehmen hat,
- 19 - kraft einer Vereinbarung die alleinige Kontrolle über die Mehrheit der Stimmrechte in dem anderen Unternehmen ausüben kann.
- 20 Unternehmen, die durch eine gemeinsam handelnde Gruppe natürlicher Personen miteinander in einer der vorstehend aufgeführten Beziehungen stehen, gelten nach Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 4 des Anhangs der KMU-Empfehlung als verbundene Unternehmen, sofern sie ganz oder teilweise in demselben Markt oder in benachbarten Märkten tätig sind.
- 21 b) Die Definition geht davon aus, dass dieser Unternehmenstyp der wirtschaftlichen Situation von Unternehmen entspricht, die entweder durch unmittelbare oder mittelbare Kontrolle der Mehrheit des Kapitals bzw. der Stimmrechte oder aufgrund der Fähigkeit, einen beherrschenden Einfluss auf ein anderes Unternehmen auszuüben, einer Unternehmensgruppe angehören (vgl. Benutzerhandbuch, S. 23 und 41). In dem Bestreben, den Unternehmen Auslegungsprobleme zu ersparen, hat die Kommission bei der Definition des Unternehmenstyps des verbundenen Unternehmens diejenigen Kriterien übernommen --soweit sie dem Zweck der Definition entsprechen--, die in Art. 1 der Richtlinie 83/349/EWG des Rates vom 13. Juni 1983 aufgrund von Art. 54 Abs. 3 Buchst. g des Vertrags über den konsolidierten Abschluss (ABIEG 1983 Nr. L 193, S. 1), zuletzt geändert durch die Richtlinie 2009/49/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2009 (ABIEU 2009 Nr. L 164, S. 42), festgelegt sind (vgl. 11. Erwägungsgrund der KMU-Empfehlung; Benutzerhandbuch, S. 41). Ein verbundenes Unternehmen im Sinne der KMU-Empfehlung liegt danach vornehmlich dann vor, wenn das Unternehmen gemäß dieser vorgenannten Richtlinie verpflichtet ist, einen konsolidierten Abschluss zu erstellen oder durch Konsolidierung in den Abschluss eines anderen Unternehmens einbezogen wird, das zur Erstellung eines solchen Abschlusses verpflichtet ist (vgl. Benutzerhandbuch, S. 41).
- 22 c) Hinsichtlich des --nach Auffassung der Kommission äußerst seltenen-- Falles, dass ein Unternehmen über eine Person oder eine gemeinsam handelnde Gruppe natürlicher Personen als verbundenes Unternehmen gilt, obwohl es nicht verpflichtet ist, einen konsolidierten Abschluss zu erstellen, wird einzig auf das Vorliegen einer der in Art. 3 Abs. 3 des Anhangs der KMU-Empfehlung genannten "Beziehungen" verwiesen.
- 23 3. a) Zur Geltung des in der Empfehlung 96/280/EG enthaltenen Unabhängigkeitskriteriums entwickelte sich die Kommissionspraxis dahin, sicherzustellen, dass von der KMU-Definition nur "echte" KMU erfasst werden, also solche, die durch Hindernisse --wie insbesondere Schwierigkeiten beim Zugang zu Kapital und Kredit sowie zu Informationen-- benachteiligt werden (vgl. z.B. Entscheidung der Kommission vom 15. Januar 2002, Klausner Nordic Timber GmbH & Co. KG, ABIEG 2002 Nr. L 165, S. 15, Rdnrn. 61 bis 63). Um dies zu gewährleisten, würdigte die Kommission die wirtschaftlichen Gesamtumstände und wandte das Unabhängigkeitskriterium über die geltende Beteiligungsschwelle von 25 % hinaus sinngemäß an (vgl. Lübbig/Martín-Ehlers, Beihilfenrecht der EU, 2. Aufl. 2009, Rdnr. 711, m.w.N.). Als entscheidend sah sie dabei die Eigentumsverhältnisse --hierbei insbesondere den Aspekt der Zugehörigkeit der Anteilseigner zu einer Familie-- und die wirtschaftliche Integration an (vgl. Kommissionsentscheidung Klausner Nordic Timber GmbH & Co. KG in ABIEG 2002 Nr. L 165, S. 15, Rdnrn. 67 ff., 76 ff.). Für letztere reichten der Kommission Elemente wie beispielsweise ein Querverweis auf einer Webseite, gemeinsame Managementtätigkeiten und ein daraus abgeleitetes Auftreten gegenüber der Außenwelt als einziges Unternehmen oder die Vertretung des einen durch das andere Unternehmen bei bestimmten Verwaltungsaufgaben aus.
- 24 b) Sowohl der EuGH (z.B. Urteil vom 29. April 2004 C-91/01, Italien/Kommission, Slg. 2004, I-4355, insbesondere Rdnrn. 50 ff.) als auch das Gericht erster Instanz der Europäischen Gemeinschaften --EuG-- (z.B. Urteil vom

14. Oktober 2004 T-137/02, Pollmeier Malchow, Slg. 2004, II-3541, insbesondere Rdnrn. 61 ff. und 68 ff.) haben diese strenge Handhabung des Unabhängigkeitskriteriums durch die Kommission gebilligt.

- 25** c) In der bereits zur KMU-Empfehlung 2003 ergangenen Entscheidung vom 7. Juni 2006 - Nordbrandenburger UmesterungsWerke --NUW-- (ABIEU 2006 Nr. L 353, S. 60) nimmt die Kommission auf die geltende Rechtsprechung Bezug und betont, dass die neue KMU-Empfehlung diesen Ansatz in Art. 3 Abs. 3 ihres Anhangs aufnehme (vgl. Rdnrn. 45 und 46). Nach dieser Entscheidung hält es die Kommission weiter für notwendig, "Faktoren wie die Beteiligungsstruktur, die Identität der Geschäftsführer, den Grad der wirtschaftlichen Verflechtung und sämtliche anderen Beziehungen der betroffenen Unternehmen" zu untersuchen (vgl. Rdnr. 48). Die von der Familie Sauter geführten Unternehmen, zu denen auch die NUW gehörten, sah die Kommission "vor allem aufgrund der Verbindungen durch natürliche Personen ..., aber auch aufgrund ihrer Geschäftsbeziehungen und organisatorischen Verknüpfungen" aus wirtschaftlicher Sicht als Einheit an (vgl. Kommissionsentscheidung in ABIEU 2006 Nr. L 353, S. 60, Rdnr. 57).
- 26** Trotz des Zieles, durch die Überarbeitung der seit 2005 geltenden KMU-Definition, insbesondere durch die Einführung der Konzepte des "verbundenen Unternehmens" und des "Partnerunternehmens", mehr Rechtssicherheit bei der Anwendung des Unabhängigkeitskriteriums zu gewährleisten, betont die Kommission auch in der Beihilfesache Sovello AG (vormals EverQ) --in der es allerdings um Partnerunternehmen und nicht um verbundene Unternehmen geht-- die Beibehaltung der bereits in Bezug auf die Empfehlung 96/280/EG aufgestellten Grundsätze (vgl. Aufforderung zur Stellungnahme gemäß Art. 88 Abs. 2 EGV, ABIEU 2008 Nr. C 253, S. 23, Rdnrn. 26 bis 28). Dabei setzt sich die Kommission ausdrücklich mit dem Argument auseinander, ob bei der Prüfung des KMU-Status an Hand der aktuellen KMU-Definition "zusätzliche, ungeschriebene Kriterien" angewandt werden dürften. Die Kommission bekräftigt insoweit zwar, dass Prüfungen, die über die Anwendung der formalen Kriterien hinausgehen, unbedingt auf seltene Ausnahmefälle beschränkt bleiben sollten, in denen eindeutig von einer Umgehung ausgegangen werden könne (vgl. Kommissionsbeschluss vom 27. Januar 2010, Sovello AG, ABIEU 2010 Nr. L 167, S. 21, Rdnr. 83). Die wirtschaftliche Gesamtbetrachtung erachtet die Kommission indessen nicht als Anwendung "zusätzlicher Kriterien", sondern als ein Hinausgehen über die rein formale Analyse, was möglich sein müsse, wenn das Risiko einer Umgehung bestehe (vgl. Kommissionsbeschluss Sovello AG in ABIEU 2010 Nr. L 167, S. 21, Rdnrn. 84 f.).
- 27** 4. Aus dem Vorstehenden ergeben sich für den Senat die im Leitsatz formulierten Vorlagefragen, von deren Beantwortung die Entscheidung abhängt, ob das FA der Klägerin die nur einem KMU im Sinne der KMU-Empfehlung zustehende erhöhte Investitionszulage gemäß § 2 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 2005 zu Recht verweigert hat. Da kein Fall der in Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 1 des Anhangs der KMU-Empfehlung aufgeführten (konzernrechtlichen) Beziehungen gegeben ist, kommt eine Verbindung der Klägerin mit der X-GmbH nur über die an beiden Gesellschaften beteiligten Familienmitglieder und/oder über die personengleichen Geschäftsführer als "gemeinsam handelnde Gruppe natürlicher Personen" in Betracht.
- 28** a) Zur ersten Vorlagefrage:
- 29** Der Senat sieht den Unterabs. 4 des Art. 3 Abs. 3 des Anhangs der KMU-Empfehlung im Gegensatz zu den in Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 1 des Anhangs der KMU-Empfehlung umschriebenen Tatbeständen --z.B. Mehrheit der Stimmrechte, Beherrschungsvertrag-- als auslegungsbedürftig an (vgl. Senatsbeschluss vom 29. Oktober 2009 III B 233/08, BFH/NV 2010, 683). Insoweit stellt sich die Frage, welche Anforderungen an das gemeinsame Handeln einer Gruppe natürlicher Personen zu stellen sind.
- 30** In seinem Beschluss in BFH/NV 2010, 683 hat der Senat insbesondere die Frage aufgeworfen, ob bereits jegliche unternehmensbezogene Kooperation der an beiden Unternehmen beteiligten natürlichen Personen, die ohne Streitigkeiten oder zu Tage tretende Interessengegensätze stattfindet, für die Annahme eines gemeinsamen Handelns genügt oder ob vielmehr ein erkennbar abgestimmtes Verhalten dieser Personen erforderlich ist.
- 31** Da die in Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 1 des Anhangs der KMU-Empfehlung aufgeführten Sachverhalte, auf die der Unterabs. 4 des Art. 3 Abs. 3 des Anhangs der KMU-Empfehlung verweist, durch gesellschaftsrechtliche oder vertragliche Befugnisse zur Beherrschung gekennzeichnet sind, erachtet es der Senat auch für möglich, dass ein gemeinsames Handeln über die tatsächliche Kooperation hinaus eine vertragliche Bindung der Personen voraussetzt.
- 32** Aus den Ausführungen in den Beihilfesachen Klausner Nordic Timber GmbH & Co. KG in ABIEG 2002 Nr. L 165, S. 15, Rdnr. 76 und NUW in ABIEU 2006 Nr. L 353, S. 60, Rdnr. 54 ergibt sich, dass die Kommission augenscheinlich

von einem abgestimmten Handeln ausgeht, wobei sich dieses auf die Tätigkeiten der dort beurteilten Gesellschaften bezieht und letztlich aus der Kooperation der Unternehmen gefolgert wird.

**33** b) Zur zweiten Vorlagefrage:

- 34** Ziel der aktuellen KMU-Definition war es, die hinsichtlich des unter der KMU-Definition 1996 geltenden Unabhängigkeitskriteriums aufgetretenen Interpretationsprobleme (2. Erwägungsgrund der KMU-Empfehlung) und Anwendungsschwierigkeiten (vgl. Lübbig/Martin-Ehlers, a.a.O., Rz 711) durch die Einführung von drei Unternehmenstypen zu beseitigen. Insbesondere die Beziehungen, bei deren Vorliegen vom Typ des "verbundenen Unternehmens" auszugehen ist, werden in Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 1 des Anhangs der KMU-Empfehlung detailliert --und der Formulierung nach abschließend-- umschrieben.
- 35** Entsprechend der Spruchpraxis der Kommission (vgl. Entscheidung der Kommission vom 15. Januar 2002, Pollmeier GmbH, ABLEG 2002 Nr. L 296, S. 20, Rdnrn. 16 und 17) weist Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 4 des Anhangs der KMU-Empfehlung darauf hin, dass Unternehmen, die ganz oder teilweise in demselben Markt oder in benachbarten Märkten tätig sind, auch "durch eine natürliche Person oder eine gemeinsam handelnde Gruppe natürlicher Personen" verbunden sein können. Da aber Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 4 des Anhangs der KMU-Empfehlung insoweit nur fordert, dass die Unternehmen "durch" die Person oder die Gruppe "miteinander in einer dieser Beziehungen" stehen, stellt sich die Frage, ob über die formale Prüfung der in Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 1 des Anhangs der KMU-Empfehlung aufgeführten Beziehungen hinaus weiterhin eine wirtschaftliche Gesamtbetrachtung vorzunehmen ist, bei der Aspekte wie die Eigentumsverhältnisse --hierbei insbesondere die Zugehörigkeit der Anteilseigner zu einer Familie--, die Beteiligungsstruktur und die wirtschaftliche Integration --insbesondere auch die Identität der Geschäftsführer-- der betroffenen Unternehmen zu untersuchen sind. Im 12. Erwägungsgrund heißt es hierzu lediglich, es sei "wünschenswert, die Beziehungen zu berücksichtigen, die gegebenenfalls durch natürliche Personen zwischen den Unternehmen bestehen", um letztlich nur die KMU zu fördern, bei denen ein entsprechender Bedarf bestehe.
- 36** Bejaht man in den Fällen, in denen eine Verbindung von Unternehmen letztlich nur über eine natürliche Person oder --wie vorliegend-- über eine gemeinsam handelnde Gruppe in Betracht kommt, trotz der Neufassung der KMU-Empfehlung das Erfordernis, eine wirtschaftliche Gesamtbetrachtung vorzunehmen, so liegt hierin eine Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalls, die dem FG als Tatsacheninstanz obliegt und vom Bundesfinanzhof (BFH) im Rahmen des Revisionsverfahrens nur eingeschränkt überprüfbar ist. Ist die vom FG vorgenommene Gesamtwürdigung verfahrensrechtlich einwandfrei zustande gekommen und verstößt sie auch nicht gegen Denkfehler oder Erfahrungssätze, ist sie für den BFH auch dann bindend, wenn sie nicht zwingend, sondern nur möglich ist (vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 118 Rz 54, m.w.N.).
- 37** c) Zur dritten Vorlagefrage:
- 38** In ihrer bereits unter Heranziehung der aktuellen KMU-Empfehlung ergangenen Entscheidung in Sachen NUW prüft die Kommission an Hand von Faktoren wie der Beteiligungsstruktur, der Identität der Geschäftsführer, des Grads der wirtschaftlichen Verflechtung sowie allgemein der Beziehungen der betroffenen Unternehmen die wirtschaftliche Integration der NUW in die Unternehmensgruppe Sauter. Sie kommt zu dem Schluss, "dass NUW und die Sautergruppe kein KMU im Sinne der Definition der KMU-Empfehlung bilden und dass sie daher nicht unter den typischen Nachteilen der KMU leiden" (vgl. Kommissionsbeschluss in ABLEU 2006 Nr. L 353, S. 60, Rdnr. 68).
- 39** In der Beihilfesache Sovello AG (EverQ) hebt die Kommission unter Verweis auf die Fälle Italien/Kommission in Slg. 2004, I-4355 und Pollmeier Malchow in Slg. 2004, II-3541 hervor, dass "Prüfungen, die über die Anwendung der formalen Kriterien hinausgehen, unbedingt auf seltene Ausnahmefälle beschränkt bleiben [sollten], in denen eindeutig von einer Umgehung ausgegangen werden kann" (vgl. Kommissionsbeschluss Sovello AG in ABLEU 2010 Nr. L 167, S. 21, Rdnr. 83). Die Kommission bejahte dann in Sachen Sovello AG eine solche absichtliche Umgehung der formalen Beteiligungsstruktur (vgl. Rdnrn. 102 und 114). Da es in der Beihilfesache Sovello AG indes um die Frage von Partnerunternehmen i.S. des Art. 3 Abs. 2 des Anhangs der KMU-Empfehlung ging und es insoweit nach dem Wortlaut der KMU-Empfehlung formal allein auf die Einhaltung des aus der Empfehlung 96/280/EG übernommenen Beteiligungsgrads von 25 % ankam, stellt sich die Frage, ob die Absicht oder zumindest das Risiko einer Umgehung als einschränkendes Kriterium für eine über die formale Analyse hinausgehende wirtschaftliche Gesamtbetrachtung auch bei der Verbindung von Unternehmen i.S. des Art. 3 Abs. 3 des Anhangs der KMU-Empfehlung gegeben sein muss. Hierauf könnte der Verweis auf die Beihilfesache Pollmeier Malchow hindeuten, da es dort --anders als in Sachen Italien/Kommission (vgl. EuGH-Urteil Italien/Kommission in Slg. 2004, I-4355, Rdnr. 39)-- letztlich um die Frage von über eine Gruppe natürlicher Personen (Herr Pollmeier und seine Familie)

verbundene Unternehmen ging (vgl. EuG-Urteil Pollmeier Malchow in Slg. 2004, II-3541, insbesondere Rdnrn. 66, 68 f., 75 und 77.). Auf die Frage einer Umgehung der KMU-Kriterien kam es nach Auffassung des EuG in der Beihilfesache Pollmeier Malchow angesichts der Bejahung einer wirtschaftlichen Einheit über Herrn Pollmeier und seine Familie andererseits gar nicht mehr an (vgl. dort Rdnr. 82).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)