

Beschluss vom 05. September 2016, III B 87/16

Erhöhte Investitionszulage für KMU bei Übergang des Wirtschaftsguts in ein verbundenes Unternehmen

ECLI:DE:BFH:2016:B.050916.IIIB87.16.0

BFH III. Senat

InvZulG § 5 Abs 2 S 1, InvZulG § 5 Abs 2 S 2, InvZulG § 5 Abs 1 S 5, EGEmpf 361/2003 Anh 1 Art 2, EGEmpf 361/2003 Anh 1 Art 3, InvZulG § 2 Abs 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 1 S 2

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 20. April 2016, Az: 1 K 358/15

Leitsätze

1. NV: Die im InvZulG verwendete Begriffsdefinition für KMU ist europarechtlich zu interpretieren (Senatsurteil vom 3. Juli 2014 III R 30/11, BFHE 246, 477, BStBl II 2015, 157, Rz 25) .
2. NV: Bei der Prüfung, ob ein verbundenes Unternehmen nach Art. 3 des Anhangs zur KMU-Empfehlung die Schwellenwerte eines KMU überschreitet, werden die Kennzahlen für Mitarbeiter und Finanzen zu 100 Prozent und nicht nur anteilig nach Maßgabe der Beteiligungshöhe hinzugerechnet (Senatsurteil vom 12. März 2015 III R 48/13, BFHE 249, 565, BStBl II 2015, 782, Rz 28) .

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 21. April 2016 1 K 358/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Im finanzgerichtlichen Verfahren war streitig, ob die Rückforderung der der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) ursprünglich als sog. KMU gewährten erhöhten Investitionszulage rechtmäßig ist. Die Bezeichnung KMU gründet auf einer 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 2003 Nr. L 124, S. 36).
- 2 Die Klägerin firmierte in den Streitjahren unter M-GmbH. Sie war im Bereich Herstellung von Stahlbauteilen und Handel mit Landtechnikartikeln tätig. Im Jahr 2006 erwarb die Klägerin einen Gesellschaftsanteil von 16,67 v.H. an der Z-GmbH. Alleiniger Gesellschafter der Z-GmbH war der Vater des alleinigen Gesellschafters der Klägerin.
- 3 Die Klägerin beantragte für die Streitjahre eine Zulage für Investitionen, die der Erweiterung einer bestehenden Betriebsstätte im Fördergebiet dienen sollten. Den Anträgen lagen jeweils KMU-Erklärungen bei, nach denen die Klägerin die Kriterien für ein KMU-Unternehmen erfüllte.
- 4 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) gewährte zunächst entsprechend den Investitionszulaganträgen die für KMU erhöhten Zulagensätze von 25 v.H.
- 5 Gemäß Gesellschafterbeschluss vom 25. November 2009 änderte die Klägerin ihre Firmenbezeichnung in M Beteiligungsgesellschaft mbH. Im Rahmen einer Kapitalerhöhung bei der Z-GmbH wurde der Gesellschaftsanteil der Klägerin auf 20 v.H. aufgestockt. Mit notariellem Vertrag vom 25. November 2009 errichtete die Klägerin eine 100-prozentige Tochtergesellschaft, die nunmehr die Firmenbezeichnung MM GmbH erhielt. Mit Vertrag vom 18. Dezember 2009 übertrug die Klägerin ihr gesamtes operatives Geschäft einschließlich aller Mitarbeiter (51) und

einschließlich der gesamten Kundenbeziehungen und des Goodwill auf die neue MM GmbH. Zu den übertragenen Wirtschaftsgütern gehörten auch Maschinen, für die das FA der Klägerin in den Jahren 2006 bis 2008 Investitionszulagen nach den erhöhten Sätzen für KMU gewährt hatte.

- 6 Nach einer Betriebsprüfung vertrat das FA die Ansicht, dass die MM GmbH, die Klägerin und die Z-GmbH ein verbundenes Unternehmen darstellten, das die Voraussetzungen für ein KMU nicht erfülle, und forderte die erhöhte Investitionszulage zurück.
- 7 Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) vertrat die Ansicht, dass im Zeitpunkt der Übertragung der Wirtschaftsgüter auf die Tochtergesellschaft das Unternehmen der Klägerin, die neue MM GmbH und die Z-GmbH, als verbunden i.S. des Art. 3 Abs. 3 des Anhangs zur KMU-Empfehlung anzusehen seien und diese kein KMU-Unternehmen darstellten. Da somit innerhalb des erforderlichen Verbleibenszeitraums von fünf Jahren die begünstigten Wirtschaftsgüter auf ein Unternehmen übertragen worden seien, welches im Übertragungszeitpunkt kein KMU gewesen sei, seien die Rückforderungsbescheide rechtmäßig.
- 8 Mit der Nichtzulassungsbeschwerde begehrt die Klägerin die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Beschwerde ist --bei Zweifeln an ihrer Zulässigkeit-- zumindest unbegründet. Der Zulassungsgrund der grundsätzlichen Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO), auf den die Klägerin ihre Beschwerde stützen will, ist nicht gegeben. Eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist auch nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) erforderlich.
- 10 1. Die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO setzt voraus, dass der Beschwerdeführer eine hinreichend bestimmte Rechtsfrage herausstellt, deren Klärung im allgemeinen Interesse an der Einheitlichkeit der Rechtsprechung und der Fortentwicklung des Rechts erforderlich (Klärungsbedürftigkeit) und im konkreten Streitfall klärbar ist (Klärungsfähigkeit). Dazu ist auszuführen, ob und in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Rechtsfrage umstritten ist und deshalb eine höchstrichterliche Klärung über die materiell-rechtliche Beurteilung des einzelnen Streitfalles hinaus für die Allgemeinheit Bedeutung hat. Sofern zu dem Problemkreis Rechtsprechung und Äußerungen im Fachschrifttum vorhanden sind, ist eine grundlegende Auseinandersetzung damit sowie eine Erörterung geboten, warum durch diese Entscheidungen die Rechtsfrage noch nicht als geklärt anzusehen ist oder weshalb sie ggf. einer weiteren oder erneuten Klärung bedarf (z.B. BFH-Beschlüsse vom 22. Oktober 2003 III B 14/03, BFH/NV 2004, 224, und vom 15. Oktober 2008 II B 74/08, BFH/NV 2009, 125). Soweit die aufgeworfene Frage weder in der Literatur noch in der Rechtsprechung diskutiert wird, besteht eine gewisse Vermutung, dass es einer Klärung durch den BFH nicht bedarf (BFH-Beschluss vom 11. Februar 2009 X B 134/08, Rz 3). Der bloße Vortrag, der BFH habe eine bestimmte Rechtsfrage noch nicht entschieden, reicht jedenfalls für die Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung nicht aus (BFH-Beschluss vom 10. Juni 2015 VI B 133/14, BFH/NV 2015, 1247, Rz 2; Lange in Hübschmann/ Hepp/Spitaler --HHSp--, § 116 FGO Rz 180, m.w.N.). Betrifft die Rechtsfrage ausgelaufenes Recht, müssen in der Beschwerdebegründung zudem besondere Gründe geltend gemacht werden, die ausnahmsweise eine Abweichung von der Regel rechtfertigen, dass solches Recht betreffende Rechtsfragen regelmäßig keine grundsätzliche Bedeutung mehr haben (BFH-Beschluss vom 3. November 2010 X B 101/10, BFH/NV 2011, 285, Rz 3).
- 11 Den im Streitfall aufgeworfenen Rechtsfragen kommt nach diesen Maßstäben keine grundsätzliche Bedeutung zu.
- 12 a) Soweit die Klägerin die Rechtsfrage für grundsätzlich bedeutsam hält, ob eine 100-prozentige Tochtergesellschaft als Betrieb oder Teilbetrieb i.S. des § 2 Abs. 1 Nr. 2 des Investitionszulagengesetzes --InvZulG-- (i.V.m. § 16 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) anzusehen ist, fehlt es neben dem Hinweis auf einen etwa vorhandenen Meinungsstreit an der Klärungsbedürftigkeit der Rechtsfrage. Eine klärungsbedürftige Rechtsfrage wird nicht aufgeworfen, wenn sich die Antwort auf die streitige Rechtsfrage ohne Weiteres aus dem klaren Wortlaut und Sinngehalt des Gesetzes ergibt oder sie offensichtlich so zu beantworten ist, wie es das FG getan hat, die Rechtssache also eindeutig ist (ständige Rechtsprechung des BFH, z.B. Beschluss vom 18. März 2010 X B 124/09, BFH/NV 2010, 1278, Rz 6). Dies gilt auch dann, wenn sich die einzelnen Teilprobleme der aufgeworfenen Rechtsfrage anhand des Gesetzes und der bereits vorliegenden Rechtsprechung lösen lassen.
- 13 Gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a InvZulG 2007 werden Investitionen begünstigt, die u.a. zu einem

Erstinvestitionsvorhaben gehören und mindestens fünf Jahre zum Anlagevermögen eines Betriebs oder einer Betriebsstätte eines begünstigten Betriebs gehören. Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft erfüllt diese Voraussetzungen nicht, weil es sich bei Beteiligungen nicht um betriebliche Organisationseinheiten handelt. Etwas anderes folgt auch nicht aus der gesetzlichen Fiktion des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG. Danach gilt als Teilbetrieb auch die das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft. Diese Fiktion hat der Gesetzgeber ausdrücklich nicht in das InvZuG übernommen. Gemäß § 1 InvZuG (2005 und 2007) sind Anspruchsberechtigte Steuerpflichtige im Sinne des EStG und des Körperschaftsteuergesetzes, die im Fördergebiet begünstigte Investitionen vornehmen. Damit knüpft das InvZuG auch bei rechtlich oder wirtschaftlich verbundenen Unternehmen grundsätzlich an die einzelnen Rechtsträger an. Obwohl das InvZuG mehrfach modifiziert wurde, hat der Gesetzgeber zwar eine Ausnahme in § 2 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Buchst. a InvZuG 2007 bei der Übertragung eines Wirtschaftsguts in das Anlagevermögen eines verbundenen Unternehmens gemacht, aber die Gleichstellung der 100-prozentigen Beteiligung mit einem Teilbetrieb gerade nicht vorgesehen. Vor diesem Hintergrund und der klaren und eindeutigen Regelung erscheint es ausgeschlossen, dass der Normzweck des § 2 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a InvZuG 2007 über den ausdrücklichen Wortlaut hinaus ebenfalls die Anwendung der Teilbetriebsfiktion erfordert und der Gesetzgeber dies bei Schaffung der Vorschrift übersehen hat (vgl. auch zur ablehnenden entsprechenden Anwendung des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG bei § 24 des Umwandlungssteuergesetzes und § 6 Abs. 3 EStG: BFH-Urteile vom 17. Juli 2008 I R 77/06, BFHE 222, 402, BStBl II 2009, 464, und vom 20. Juli 2005 X R 22/02, BFHE 210, 345, BStBl II 2006, 457). Für eine entsprechende Anwendung (Analogie) fehlt es daher jedenfalls an einer planwidrigen Regelungslücke.

- 14** b) Soweit die Klägerin die Rechtsfrage, ob ein verbundenes Unternehmen, auf das ein begünstigtes Wirtschaftsgut nach § 2 Abs. 1 Satz 4 InvZuG 2005 übergeht, im Zeitpunkt des Übergangs ein KMU sein muss, für grundsätzlich bedeutsam hält, fehlt es an der ausreichenden Darlegung (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO) der grundsätzlichen Bedeutung.
- 15** aa) Der Hinweis, die Frage sei bisher höchstrichterlich noch nicht entschieden, genügt für eine derartige Darlegung nicht (Senatsbeschluss vom 11. Februar 1999 III B 91/98, BFH/NV 1999, 1122). Vielmehr erschöpfen sich die Ausführungen der Klägerin --im Stil einer Revisionsbegründung-- in einer inhaltlichen Kritik an der Rechtsauffassung des FG. Das ist unter Hinweis auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 8. Mai 2008 (BStBl I 2008, 590, Rz 83), das BFH-Urteil vom 2. März 1990 III R 77/88 (BFHE 160, 370, BStBl II 1990, 750) sowie auf die in der Literatur vertretene Auffassung (Heß in Heß/Martin, InvZuG, § 2 Rz 148) davon ausgegangen, dass die erhöhte Zulage für Betriebe kleinerer und mittlerer Unternehmen auch bei der grundsätzlich unschädlichen Übertragung des Wirtschaftsguts an ein verbundenes Unternehmen (§ 2 Abs. 1 Satz 5 InvZuG 2007) nur dann gewährt werden könne, wenn das verbundene Unternehmen im Zeitpunkt der Übertragung ebenfalls ein KMU sei. Mit dieser Begründung hat sich die Klägerin nicht auseinandergesetzt und nicht ausgeführt, warum sich daraus die Lösung der Streitfrage nicht mit hinreichender Klarheit ergebe (vgl. Lange in HHSp, § 116 FGO Rz 179).
- 16** bb) Die weiter von der Klägerin aufgeworfene Rechtsfrage, ob es ausreichte, wenn das Wirtschaftsgut in das Anlagevermögen eines verbundenen Unternehmens übergehe, welches im Zeitpunkt des Beginns des Erstinvestitionsvorhabens jedenfalls (ggf. fiktiv) ein KMU-Unternehmen sei, stellt sich hier nicht. Denn im vorliegenden Fall existierte das verbundene Unternehmen, in dessen Anlagevermögen das Wirtschaftsgut übergegangen war, im Zeitpunkt des Beginns des Erstinvestitionsvorhabens noch nicht.
- 17** c) Die von der Klägerin aufgeworfene Rechtsfrage, ob bei der Zusammenfassung eines KMU mit anderen Unternehmen nur bei einer Zusammenfassung aufgrund der Beteiligungshöhe zwischen Partnerunternehmen und verbundenen Unternehmen unterschieden werden solle oder ob auch bei der Zusammenfassung aufgrund der wirtschaftlichen Zusammenarbeit oder anderer Verflechtungen eine solche Abstufung vorzunehmen sei, ist nicht klärungsbedürftig.
- 18** aa) Die Definition der KMU ist europarechtlich zu interpretieren. Dies hat der Senat im Anschluss an das auf sein Vorabentscheidungsersuchen ergangene Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) HaTeFo vom 27. Februar 2014 C-110/13 (EU:C:2014:114) bereits zu der dem § 5 Abs. 2 Satz 1 InvZuG 2007 vergleichbaren Vorgängervorschrift des § 2 Abs. 7 Satz 1 InvZuG 2005 entschieden (Senatsurteil vom 3. Juli 2014 III R 30/11, BFHE 246, 477, BStBl II 2015, 157, Rz 25). Danach ist die KMU-Empfehlung unter Berücksichtigung der Gründe auszulegen, die zu ihrem Erlass geführt haben (vgl. entsprechend EuGH-Urteil Italien/Kommission vom 29. April 2004 C-91/01, EU:C:2004:244, Rz 49). Nach dem EuGH-Urteil im Vorabentscheidungsverfahren HaTeFo (EU:C:2014:114) können auch Unternehmen, die zueinander in keiner der in Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 4 des Anhangs zur KMU-Empfehlung genannten Beziehungen stehen, aber wegen der Rolle, die eine natürliche Person oder eine gemeinsam handelnde Gruppe natürlicher Personen spielt, eine einzige wirtschaftliche Einheit darstellen und damit

als verbundene Unternehmen im Sinne dieser Bestimmung angesehen werden, sofern sie ganz oder teilweise in demselben Markt oder in benachbarten Märkten tätig sind (EuGH-Urteil HaTeFo, EU:C:2014:114, Rz 34). Da als KMU-Unternehmen nur tatsächlich unabhängige Unternehmen erfasst werden sollen, ist die Struktur von KMU zu untersuchen, die eine wirtschaftliche Gruppe bilden, deren Bedeutung über die eines solchen Unternehmens hinausgeht. Dabei ist darauf zu achten, dass die Definition der KMU nicht durch eine rein formale Erfüllung der Kriterien umgangen wird (EuGH-Urteil HaTeFo, EU:C:2014:114, Rz 33).

- 19** Diese Grundsätze hat das FG angewandt und ist zu dem Schluss gekommen, dass vorliegend nicht Partnerunternehmen, sondern ein als wirtschaftliche Einheit zu betrachtendes verbundenes Unternehmen zwischen der Klägerin, ihrer Tochtergesellschaft und der Z-GmbH vorliegt, und damit zu Recht eine Überschreitung der Schwellenwerte angenommen. Eine nur teilweise Zurechnung der in Art. 2 des Anhangs zur KMU-Empfehlung genannten Mitarbeiterzahlen oder finanziellen Schwellenwerte kann weder der bisherigen Rechtsprechung des BFH oder EuGH noch der KMU-Empfehlung oder dem InvZulG entnommen werden. Anders als bei Partnerunternehmen werden bei verbundenen Unternehmen die Kennzahlen für Mitarbeiter und Finanzen zu 100 Prozent und nicht z.B. nur anteilig nach Maßgabe der Beteiligungshöhe hinzugerechnet (Senatsurteil vom 12. März 2015 III R 48/13, BFHE 249, 565, BStBl II 2015, 782, Rz 28, m.w.N.; Benutzerleitfaden zur Definition von KMU der Europäischen Kommission, S. 22).
- 20** bb) Soweit sich die Klägerin mit ihren Ausführungen gegen die Würdigung des FG wendet, es liege ein verbundenes Unternehmen vor, ist damit kein Revisionszulassungsgrund dargetan. Die tatrichterliche Überzeugungsbildung der Vorinstanz ist nur insoweit revisibel, als Verstöße gegen die Verfahrensordnung, gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze vorliegen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschluss vom 28. Juni 2007 VI B 23/07, BFH/NV 2007, 1870). Solche Verstöße sind im Streitfall jedoch nicht erkennbar und werden von der Klägerin auch nicht geltend gemacht. Aus revisionsrechtlicher Sicht genügt es, dass die Annahme eines verbundenen Unternehmens i.S. des Art. 3 Abs. 3 des Anhangs zur KMU-Empfehlung und die Verneinung eines KMU-Unternehmens aufgrund der Überschreitung der Schwellenwerte vertretbar oder möglich ist; die Zuordnung muss nicht zwingend sein (vgl. BFH-Urteil vom 6. März 2007 IX R 38/05, BFH/NV 2007, 1281).
- 21** cc) Soweit die Klägerin sinngemäß eine Klärung der Rechtsfrage herbeiführen möchte, ob bei Partnerunternehmen nur ein prozentualer Ansatz der Größenmerkmale bei der Ermittlung der Schwellenwerte herangezogen werden darf, ist diese Rechtsfrage nicht klärungsfähig. Denn das FG ist nicht von Partnerunternehmen i.S. des Art. 3 Abs. 2 des Anhangs zur KMU-Empfehlung, sondern für den BFH bindend von einem verbundenen Unternehmen i.S. des Art. 3 Abs. 3 des Anhangs zur KMU-Empfehlung ausgegangen.
- 22** 2. Die Revision ist auch nicht wegen der unter 1. aufgeworfenen Rechtsfragen zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) zuzulassen. Dieser Zulassungsgrund ist ein Spezialtatbestand der Grundsatzrevision (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschlüsse vom 9. April 2014 XI B 128/13, BFH/NV 2014, 1224, Rz 18, und vom 28. Mai 2015 X B 171/14, BFH/NV 2015, 1243, Rz 26, m.w.N.) und setzt daher ebenfalls die Darlegung und das Vorliegen einer hinreichend bestimmten und im Allgemeininteresse liegenden klärungsbedürftigen und klärbaren Rechtsfrage voraus (z.B. Senatsbeschluss vom 21. September 2015 III B 125/14, BFH/NV 2016, 61, Rz 7, m.w.N.). Hieran fehlt es vorliegend (dazu oben 1.).
- 23** 3. Von einer weiteren Begründung sieht der Senat ab (§ 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO).
- 24** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de