

Urteil vom 14. November 2013, III R 34/12

Erhöhte Investitionszulage bei Beteiligungen des Staates

BFH III. Senat

InvZulG § 5 Abs 2 S 1 Nr 1, EGEmpf 361/2003 Art 3 Abs 2, EGEmpf 361/2003 Art 3 Abs 3 UAbs 2, EGEmpf 361/2003 Art 3 Abs 4

vorgehend Thüringer Finanzgericht, 30. Mai 2012, Az: 2 K 897/10

Leitsätze

1. Beteiligt sich die öffentliche Hand mit mehr als 25 % an einem Unternehmen, das nach seinen eigenen Daten ein kleines oder mittleres Unternehmen (KMU) im Sinne der EU-Definition wäre, dann führt dies grundsätzlich zum Verlust des KMU-Status und dem damit verbundenen Anspruch auf erhöhte Investitionszulage.
2. Bei bestimmten Beteiligungsformen der öffentlichen Hand bleibt der KMU-Status ausnahmsweise erhalten, wenn die Beteiligungshöhe 50 % nicht übersteigt.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) im Streitjahr 2008 ein kleines oder mittleres Unternehmen (KMU) im Sinne der Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2003 --Empfehlung-- (Amtsblatt der Europäischen Union 2003 Nr. L 124, 36) war.
- 2 Die Klägerin ist ein Unternehmen der Elektrozulieferungsindustrie. Sie wurde im April 2001 von der X. GmbH & Co. KG (X), einem Tochterunternehmen der T-Bank, als AG mit einem anfänglichen Grundkapital von 65.000 € errichtet. Geschäftsbereich der X ist u.a. die Übernahme von Minderheitsbeteiligungen bei Investitionen von ein bis fünf Mio. € sowohl als Einzelinvestor wie auch als Lead- oder Co-Investor im Rahmen eines Konsortiums. Nach § 4 Abs. 3 der Satzung der Klägerin gewährt jede Namens-Stückaktie eine Stimme, wobei auf jeden Euro am Grundkapital eine Aktie entfällt.
- 3 Im Mai 2001 brachte Herr H. sein Einzelunternehmen im Wege der Sachgründung in die Klägerin ein. Dabei wurde das Grundkapital der Klägerin auf 200.000 € erhöht. Hiervon übernahm Herr H. zunächst einen Anteil von 135.000 € (67,5 %). Der Anteil der X reduzierte sich hierdurch auf 65.000 € (32,5 %).
- 4 Da die Klägerin anfänglich existenzielle Verluste erzielte, die der Hauptbeteiligte nicht tragen konnte, erfolgten mehrfach Kapitalerhöhungen unter Beteiligung der X. Diese übernahm die neuen Aktien und erreichte hierdurch bei der letzten Kapitalerhöhung im April 2006 auf 500.000 € eine Beteiligungsquote von 73 % (365.000 €) am Kapital. Die X hat ihre Aktien im Jahr 2009 verkauft.
- 5 Zur Erweiterung ihrer Produktionskapazität errichtete die Klägerin im Jahr 2008 eine neue Produktionshalle. Ferner schaffte sie Maschinen, einen Zentralservers, Personal-Computer, eine zweite Telefonanlage, Einrichtungsgegenstände etc. an. Für die beweglichen Wirtschaftsgüter beantragte sie die Zulage für KMU von 25 % nach § 5 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 des Investitionszulagengesetzes (InvZulG) 2007. Im Antrag gab sie an, sie sei trotz der Beteiligung der X ein Unternehmen mit KMU-Status. Während der Beteiligung der X habe keine Einflussnahme des Mehrheitsgesellschafters auf ihre Geschäftsführung stattgefunden.
- 6 Die maßgeblichen Unternehmensdaten stellten sich wie folgt dar:

Mitarbeiter (JAE) Jahresumsatz in 1.000 € Bilanzsumme in 1.000 €

Klägerin	45	4.113,000	3.159,500
X	593	88.987,000	102.340,000

- 8 Im Anschluss an eine Außenprüfung versagte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die erhöhte KMU-Zulage. Zur Begründung verwies das FA auf die Beteiligungsverhältnisse. Die Klägerin sei ein mit der X verbundenes Unternehmen i.S. des Art. 3 Abs. 3 Buchst. a der Empfehlung. Bei der danach gebotenen Zusammenrechnung der Mitarbeiterzahlen und finanziellen Schwellenwerte sei die KMU-Grenze überschritten.
- 9 Während der Einspruch erfolglos blieb, folgte das Finanzgericht (FG) der Argumentation der Klägerin. Es ging davon aus, dass die Klägerin und die X an sich verbundene Unternehmen seien. Jedoch gehöre die X zum Kreis derjenigen Investoren, die nach der Empfehlung die Eigenschaft der Klägerin als eigenständiges Unternehmen gemäß Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 2 der Empfehlung unberührt lasse, wenn, wie im Streitfall, eine Einmischung der Beteiligungsgesellschaft (X) in die Verwaltung des betroffenen Unternehmens nicht stattgefunden habe.
- 10 Das FA rügt mit seiner Revision, dass das FG bei seiner rechtlichen Beurteilung die Regelung in Art. 3 Abs. 4 der Empfehlung nicht berücksichtigt habe. Im Streitfall sei die T-Bank eine öffentliche Stelle im Sinne der genannten Bestimmung. Sie sei mittelbar zu mehr als 25 % an der Klägerin beteiligt. Eine derartige Beteiligung der öffentlichen Hand führe zwingend zum Verlust des KMU-Status. Denn Art. 3 Abs. 4 der Empfehlung sehe eine Ausnahme nur bei Unternehmen in den Größenklassen eines Partnerunternehmens nach Art. 3 Abs. 2 der Empfehlung vor, nicht aber bei einem Verbundunternehmen i.S. des Art. 3 Abs. 3 der Empfehlung. Es komme bei verbundenen Unternehmen auch nicht darauf an, ob der Investor zur Kategorie der privilegierten Anteilseigner gehöre.
- 11 Das FA beantragt, das angegriffene FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 13 Sie ist der Auffassung, dass Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 2 der Empfehlung gegenüber Art. 3 Abs. 4 der Empfehlung eine vorrangige Spezialregelung darstelle. Es ergebe keinen Sinn, staatlich kontrollierte Investitionen, wie für verbundene Unternehmen in Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 2 der Empfehlung geschehen, bei der Einordnung eines Unternehmens als eigenständiges Unternehmen zunächst auszunehmen, um diese Regelung sogleich im nächsten Absatz (Art. 3 Abs. 4 der Empfehlung) wieder zu konterkarieren. Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 2 der Empfehlung würde ansonsten keinen Sinn machen und vollkommen leerlaufen.
- 14 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf mündliche Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

- 15 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat rechtsfehlerhaft nicht geprüft, ob die Klägerin wegen mittelbarer Beteiligung einer öffentlichen Stelle im Streitjahr kein KMU war. Die von ihm getroffenen Feststellungen reichen nicht aus, um diese Frage abschließend beantworten zu können.
- 16 1. a) Nach § 5 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 2007 erhöht sich die Investitionszulage unter weiteren Voraussetzungen auf 25 % der Bemessungsgrundlage, wenn die beweglichen Wirtschaftsgüter während des Bindungszeitraums in einem begünstigten Betrieb verbleiben, der im Zeitpunkt des Beginns des Erstinvestitionsvorhabens zusätzlich die Begriffsdefinition für kleine und mittlere Unternehmen im Sinne der Empfehlung erfüllt.
- 17 Zur Definition der Unternehmensklassen stellt die Empfehlung auf die Mitarbeiterzahl, den Jahresumsatz und die Jahresbilanzsumme ab. Bei der Berechnung der Mitarbeiterzahlen und der finanziellen Schwellenwerte sind drei Unternehmenstypen zu berücksichtigen. Hierzu trifft die Empfehlung in den ersten drei Absätzen des Art. 3 folgende Einzelbestimmungen:

- 18** (1) Ein "eigenständiges Unternehmen" ist jedes Unternehmen, das nicht als Partnerunternehmen i.S. von Abs. 2 oder als verbundenes Unternehmen i.S. von Abs. 3 gilt.
- 19** (2) "Partnerunternehmen" sind alle Unternehmen, die nicht als verbundene Unternehmen i.S. von Abs. 3 gelten und zwischen denen folgende Beziehung besteht: Ein Unternehmen (das vorgeschaltete Unternehmen) hält --allein oder gemeinsam mit einem oder mehreren verbundenen Unternehmen i.S. von Abs. 3-- 25 % oder mehr des Kapitals oder der Stimmrechte eines anderen Unternehmens (des nachgeschalteten Unternehmens).
- 20** Ein Unternehmen gilt jedoch weiterhin als eigenständig, auch wenn der Schwellenwert von 25 % erreicht oder überschritten wird, sofern es sich um folgende Kategorien von Investoren handelt und unter der Bedingung, dass diese Investoren nicht i.S. von Abs. 3 einzeln oder gemeinsam mit dem betroffenen Unternehmen verbunden sind:
- (a) staatliche Beteiligungsgesellschaften, Risikokapitalgesellschaften, natürliche Personen bzw. Gruppen natürlicher Personen, die regelmäßig im Bereich der Risikokapitalinvestition tätig sind ("Business Angels") und die Eigenmittel in nicht börsennotierte Unternehmen investieren, sofern der Gesamtbetrag der Investition der genannten "Business Angels" in ein und dasselbe Unternehmen 1.250.000 € nicht überschreitet;
 - (b) Universitäten oder Forschungszentren ohne Gewinnzweck;
 - (c) institutionelle Anleger einschließlich regionaler Entwicklungsfonds;
 - (d) autonome Gebietskörperschaften mit einem Haushalt von weniger als 10 Mio. € und weniger als 5 000 Einwohnern.
- 21** (3) "Verbundene Unternehmen" sind Unternehmen, die zueinander in einer der folgenden Beziehungen stehen:
- (a) Ein Unternehmen hält die Mehrheit der Stimmrechte der Aktionäre oder Gesellschafter eines anderen Unternehmens;
 - (b) ein Unternehmen ist berechtigt, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsgremiums eines anderen Unternehmens zu bestellen oder abzurufen;
 - (c) ein Unternehmen ist gemäß einem mit einem anderen Unternehmen abgeschlossenen Vertrag oder aufgrund einer Klausel in dessen Satzung berechtigt, einen beherrschenden Einfluss auf dieses Unternehmen auszuüben;
 - (d) ein Unternehmen, das Aktionär oder Gesellschafter eines anderen Unternehmens ist, übt gemäß einer mit anderen Aktionären oder Gesellschaftern dieses anderen Unternehmens getroffenen Vereinbarung die alleinige Kontrolle über die Mehrheit der Stimmrechte von dessen Aktionären oder Gesellschaftern aus.
- Es besteht die Vermutung, dass kein beherrschender Einfluss ausgeübt wird, sofern sich die in Abs. 2 Unterabs. 2 genannten Investoren nicht direkt oder indirekt in die Verwaltung des betroffenen Unternehmens einmischen, unbeschadet der Rechte, die sie in ihrer Eigenschaft als Aktionäre oder Gesellschafter besitzen.
- 22** b) Abs. 4 des Art. 3 der Empfehlung enthält für Beteiligungen der öffentlichen Hand eine ergänzende Bestimmung. Danach kann außer den in Abs. 2 Unterabs. 2 der Empfehlung angeführten Fällen ein Unternehmen nicht als KMU angesehen werden, wenn 25 % oder mehr seines Kapitals oder seiner Stimmrechte direkt oder indirekt von einem oder mehreren öffentlichen Stellen oder Körperschaften des öffentlichen Rechts einzeln oder gemeinsam kontrolliert werden.
- 23** c) Nach Auffassung des Senats unterliegt es keinem Zweifel, dass Art. 3 Abs. 4 der Empfehlung eine Sonderregelung für die Beteiligung der öffentlichen Hand trifft, die unabhängig von den vorstehenden Regelungen in den Abs. 2 und 3 der Empfehlung dazu führen kann, dass ein Unternehmen, das nach seinen eigenen Daten (Mitarbeiterzahl, Jahresumsatz, Jahresbilanzsumme) an sich ein KMU wäre, diesen Status verliert. Diese Rechtsfolge tritt ab einer staatlichen Beteiligungshöhe von mehr als 25 % unmittelbar ein, ohne dass es überhaupt noch auf eine Zusammenrechnung der Daten ankäme. Eine solche Zusammenrechnung wäre in vielen Fällen, etwa bei unmittelbarer Beteiligung eines Bundeslandes, auch gar nicht möglich, weil Personal- und Finanzdaten der öffentlichen Stelle nicht berechnet werden können (vgl. S. 21 des Benutzerhandbuchs der Europäischen Kommission zur KMU-Definition --Benutzerhandbuch--, abrufbar auf der Webseite der Europäischen Kommission unter www.ec.europa.eu/enterprise/policies/sme) oder diese Daten wegen der "Größe" der staatlichen Stelle unweigerlich zur Überschreitung der Schwellenwerte führen müsste. Damit begünstigt die Kommission, was den KMU-Status und die damit verbundene Förderung angeht, das private gegenüber dem staatlichen Beteiligungskapital. Dieser Grundentscheidung der Kommission, die auch darin Ausdruck findet, dass der Anwendungsbereich der Sonderregelung bewusst weit gehalten wird (direkte und indirekte Staatsbeteiligung, einzelne und gemeinsame Kontrolle), ist bei der Auslegung des Art. 3 der Empfehlung Rechnung zu tragen.
- 24** d) Der Wortlaut des Art. 3 Abs. 4 der Empfehlung ist auch eindeutig, was etwaige Ausnahmen von der KMU-schädlichen Staatsbeteiligung angeht. Danach sind nur die "in Absatz 2 Unterabsatz 2 angeführten Fälle"

ausgenommen. Damit ist allein der Unternehmenstyp des Partnerunternehmens angesprochen. In den Fällen des Abs. 2 Unterabs. 2 der Empfehlung gilt ein Unternehmen trotz der qualifizierten Beziehung zu einem anderen Unternehmen (vgl. Art. 3 Abs. 2 Unterabs. 1 der Empfehlung) als eigenständig, wenn sich eine bestimmte --privilegierte-- Kategorie von Investoren (u.a. staatliche Beteiligungsgesellschaften, Risikokapitalgesellschaften, sog. "Business Angels", kleinere Gebietskörperschaften) beteiligt hat. Dass von "den in Absatz 2 Unterabsatz 2 angeführten Fällen" nur die Beteiligung in Form des Partnerunternehmens erfasst ist, stellt dieser Unterabsatz selbst klar, indem er als negative Voraussetzung für die Privilegierung fordert, dass "diese Investoren nicht im Sinne von Absatz 3 mit dem betroffenen Unternehmen verbunden sind". Auch daran wird nochmals deutlich, dass die Kommissionsempfehlung von der strengen Unterscheidung in drei Unternehmenstypen und der verbindlichen Einordnung des betroffenen Unternehmens in eine bestimmte Kategorie geprägt ist. Zu beachten ist auch, dass der Wortlaut des Art. 3 Abs. 4 der Empfehlung von den "in Absatz 2 Unterabsatz 2 angeführten Fällen" spricht und nicht --wie z.B. Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 2 der Empfehlung-- von den "in Absatz 2 Unterabsatz 2 genannten Investoren". Es werden von Art. 3 Abs. 4 der Empfehlung also bestimmte partnerschaftliche Beteiligungsverhältnisse ausgenommen (fallbezogene Ausnahme), aber nicht generell eine bestimmte Gruppe von Investoren (personenbezogene Ausnahme). Der Wortlaut des Art. 3 Abs. 4 der Empfehlung lässt damit die von der Klägerin gewünschte Auslegung nicht zu, dass auch solche staatlichen Beteiligungsgesellschaften, von denen trotz Mehrheitsbeteiligung gemäß Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 2 der Empfehlung unter bestimmten Voraussetzungen vermutet wird, dass kein beherrschender Einfluss ausgeübt wird, für den KMU-Status des betroffenen Unternehmens unschädlich sind. Der Wortlaut des Art. 3 Abs. 4 der Empfehlung müsste, worauf das FA zu Recht hingewiesen hat, dann nämlich wie folgt lauten: "Außer den in Absatz 2 Unterabsatz 2 und in Absatz 3 Unterabsatz 2 angeführten Fällen kann ein Unternehmen nicht als KMU angesehen werden, wenn ...".

- 25** e) Gesichtspunkte, die ein vom Wortlaut abweichendes Verständnis des Art. 3 Abs. 4 der Empfehlung nahelegen könnten, sind nicht ersichtlich.
- 26** Auch dem von der Kommission herausgegebenen Benutzerhandbuch liegt die strenge Unterteilung in drei Unternehmenstypen zugrunde. Es wendet die in Art. 3 Abs. 4 der Empfehlung enthaltene Ausnahme nur auf Partnerunternehmen, also auf Beteiligungen zwischen 25 % und 50 % (S. 20 des Benutzerhandbuchs) an. Es geht davon aus, dass die privilegierten Investoren bei einer partnerunternehmerischen Beteiligung von der Regelung in Art. 3 Abs. 4 der Empfehlung nicht betroffen sind. Wörtlich heißt es: "Sie können sich mit einem Anteil zwischen 25 % und 50 % an einem Unternehmen beteiligen, ohne dass dieses dadurch seinen KMU-Status verliert." (S. 21 des Benutzerhandbuchs; s. dort auch S. 18).
- 27** Die auch im Falle des verbundenen Unternehmens gewollte Privilegierung der Beteiligung bestimmter Investoren gemäß Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 2 der Empfehlung läuft, entgegen der Auffassung der Klägerin, nicht leer. Denn das private Beteiligungskapital (private Risikokapitalgesellschaften, "Business Angels", institutionelle Anleger) wird von dieser Vorschrift nach wie vor erfasst. Entgegen der Auffassung der Klägerin vermag der Senat in Abs. 2 Unterabs. 2 und Abs. 3 Unterabs. 2 des Art. 3 der Empfehlung auch keine gegenüber Art. 3 Abs. 4 der Empfehlung vorrangige Sonderregelung (*lex specialis*) für die dort genannten Investoren zu erkennen. Bereits die Stellung in einem eigenen Absatz zeigt, dass Art. 3 Abs. 4 der Empfehlung den Vorrang genießt. Auch die dort angeordnete Rechtsfolge ist spezieller und weitergehender Natur. Denn die qualifizierte Beteiligung der öffentlichen Hand schließt ohne Weiteres den KMU-Status aus (s. oben unter 1.c), während die Beteiligung der in Abs. 2 Unterabs. 2 der Empfehlung genannten Investoren, etwa bei Überschreitung der in Abs. 2 Unterabs. 2 Buchst. a der Empfehlung genannten Investitionssumme oder bei Einmischung in die Verwaltung des betroffenen Unternehmens i.S. des Abs. 3 Unterabs. 2 der Empfehlung, nicht notwendigerweise KMU-schädlich sein muss. Denn es käme dann noch auf das Ergebnis der Zusammenrechnung der Unternehmensdaten gemäß Art. 6 Abs. 2 der Empfehlung an.
- 28** Es leuchtet schließlich nicht ein, warum ein Unternehmen, hinter dem z.B. in Höhe von 95 % die öffentliche Hand in Gestalt einer staatlichen Beteiligungsgesellschaft steht, noch einer besonderen Förderung bedürfte. Ein solches Unternehmen hat nicht die KMU-typischen Schwierigkeiten beim Zugang zu Kapital und zu Krediten (vgl. 5. Erwägungsgrund der Verordnung (EG) Nr. 70/2001 der Kommission vom 12. Januar 2001 über die Anwendung der Artikel 87 und 88 des Vertrags der Europäischen Gemeinschaften auf staatliche Beihilfen an kleine und mittlere Unternehmen, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 2001 Nr. L 10, 33; S. 5 des Benutzerhandbuchs). Es genießt ganz im Gegenteil wegen seiner Nähe zum Staat typischerweise Vorteile, insbesondere finanzieller Art (S. 21 des Benutzerhandbuchs).
- 29** 2. Nach diesen Grundsätzen kommt im Streitfall die Anwendung des Art. 3 Abs. 4 der Empfehlung in Betracht. Es fehlen jedoch ausreichende Feststellungen zum Status der T-Bank sowie zur genauen Beteiligungsstruktur.

30 Für den zweiten Rechtsgang weist der Senat auf Folgendes hin:

- 31** a) Zunächst ist der Status der T-Bank festzustellen. Das FA hat im Revisionsverfahren vorgetragen, dass die Bank gemäß § 1 des Thüringer Aufbaubankgesetzes eine landesunmittelbare Anstalt des öffentlichen Rechts sei. Der Senat hält es für zweckmäßig, dass das FG nach Zurückverweisung die fehlenden Feststellungen zum nicht revisiblen Landesrecht selbst trifft (vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 118 Rz 63, m.w.N.). Sollte der Vortrag des FA zutreffend sein, dann lassen sich der Freistaat Thüringen und die T-Bank ohne Weiteres unter den Begriff der öffentlichen Stelle i.S. des Art. 3 Abs. 4 der Empfehlung fassen (vgl. Uhlmann, Betriebs-Berater 2004, 2213, Fußnote 21). Bei der Wahl der recht weiten und neutralen Formulierung "öffentliche Stelle" musste ersichtlich der europäischen Vielfalt der mitgliedstaatlichen Organisationsstrukturen Rechnung getragen werden. Bund, Länder oder bundes- oder landesunmittelbare Institutionen fallen außerdem unter den im Benutzerhandbuch (S. 21) verwandten Begriff der öffentlichen Hand.
- 32** b) Sodann wird zu prüfen sein, ob der Freistaat Thüringen und die T-Bank --vermittelt über die von der X gehaltene Aktienmehrheit-- mehr als 50 % des Kapitals der Klägerin kontrollieren. Ein in Art. 3 Abs. 2 Unterabs. 2 der Empfehlung angeführter Fall läge dann nicht vor. Denn die X gehört als staatliche Beteiligungsgesellschaft zwar zu den dort genannten Investoren, wäre aber kein Partnerunternehmen. Denn ihre Beteiligung läge bei über 50 %. Da die indirekte Kontrolle nach dem Wortlaut des Art. 3 Abs. 4 der Empfehlung ausreicht und der Begriff indirekt auch mehrstufige Beteiligungsketten erfasst, wäre die grundsätzliche Anwendbarkeit der Vorschrift auch dann gegeben, wenn die X im Verhältnis zur T-Bank eine Enkelgesellschaft wäre. Die im FG-Urteil getroffene Feststellung, die X sei ein Tochterunternehmen der T-Bank, muss im Hinblick auf die im Revisionsverfahren von beiden Beteiligten erwähnte Zwischenschaltung einer "StUWT" durch genaue Angabe der Beteiligungsverhältnisse, insbesondere der jeweiligen Beteiligungsquoten, präzisiert werden. Der Senat vermag auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen auch nicht sicher auszuschließen, dass sich durch die etwaige Mitbeteiligung einer nichtstaatlichen Stelle Auswirkungen auf die Beteiligungsquote der öffentlichen Hand ergeben könnten.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de