Urteil vom 21. Dezember 2017, III R 14/16

Investitionszulage nach dem InvZulG 2005; Fortbestehen der KMU-Eigenschaft während des Verbleibenszeitraums

ECLI:DE:BFH:2017:U.211217.IIIR14.16.0

BFH III. Senat

InvZulG § 2 Abs 7 S 1, InvZulG § 2 Abs 1, InvZulG § 5 Abs 2 S 1, InvZulG § 2 Abs 7, AEUV Art 267, EGEmpf 361/2003

vorgehend FG Nürnberg, 11. April 2016, Az: 1 K 1466/14

Leitsätze

Ein Anspruch auf eine erhöhte Investitionszulage für kleine und mittlere Unternehmen nach § 2 Abs. 7 Satz 1 InvZulG 2005 besteht nicht, wenn das Unternehmen nicht während des gesamten fünfjährigen Verbleibenszeitraums die Begriffsdefinition für kleine und mittlere Unternehmen im Sinne der KMU-Empfehlung 2003 der Europäischen Kommission erfüllt (entgegen BMF-Schreiben vom 20. Januar 2006, BStBl I 2006, 119, Rz 128) .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 12. April 2016 1 K 1466/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) als kleines oder mittleres Unternehmen (KMU) im Sinne der KMU-Empfehlung 2003 der EU-Kommission einzuordnen ist und ihr deshalb die erhöhte Investitionszulage zusteht.

2 Die Klägerin ist eine GmbH mit Sitz in X. Ihr Unternehmensgegenstand ist die Herstellung und der Vertrieb von ... systemen aus ... und sonstigen Materialien. Die Geschäftsanteile werden zu gleichen Teilen von A, seinem Cousin B, C (Sohn von A) und D (Sohn von B) gehalten. Geschäftsführer sind C und D.

3 Die Gesellschafter sind auch die einzigen Kommanditisten der E GmbH & Co. KG (E-KG), die ihren Sitz in Y hat. Die E-KG beschäftigte im Jahr 2004 ca. 450 Mitarbeiter und erzielte einen Umsatz von über 130 Mio. €. Geschäftsführer der E-KG sind die F-GmbH, deren Geschäftsanteile von der E-KG gehalten werden, und G.

4 Die Klägerin erzielte im Streitjahr 2005 ihren Umsatz fast ausschließlich mit der Herstellung und dem Vertrieb von .... Die Geschäftsleitung der Klägerin befindet sich in Räumen der E-KG in Y.

5 Im Jahr 2007 wurde die Klägerin in die H-Holding eingebracht. Infolge dessen erfüllte sie seitdem --das ist zwischen den Beteiligten unstreitig-- nicht mehr die KMU-Eigenschaft.

6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte auf Antrag der Klägerin mit Bescheid vom 2. November 2006 für das Kalenderjahr 2005 eine Investitionszulage in Höhe von ... (... Bemessungsgrundlage x 25 % Investitionszulagensatz) fest. Dabei ging das FA von den in der KMU-Erklärung gemachten Angaben aus, dass die Klägerin ein eigenständiges Unternehmen mit 32 Mitarbeitern, einem Umsatz von 42 Mio. € und einer Bilanzsumme von 30 Mio. € im Wirtschaftsjahr 2004 ist.

7 Aufgrund der Feststellungen einer Außenprüfung kam das FA zu dem Ergebnis, dass die Klägerin kein kleines und

mittleres Unternehmen sei und minderte die Investitionszulage mit Bescheid vom 29. Januar 2009 auf ... (... Bemessungsgrundlage x 12,5 % Investitionszulagensatz). Der Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 30. August 2010).

8 Das Finanzgericht (FG) wies die dagegen gerichtete Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1912 veröffentlichten Gründen als unbegründet ab.

9 Mit der hiergegen gerichteten Revision rügt die Klägerin eine sich aus der unzutreffenden Auslegung des § 2 Abs. 7 Satz 1 des Investitionszulagengesetzes (InvZulG) 2005 ergebende Verletzung materiellen Rechts.

10 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und den Bescheid über die Investitionszulage für das Kalenderjahr 2005 vom 29. Januar 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. August 2010 dahingehend abzuändern, dass die Investitionszulage auf ... festgesetzt wird.

11 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist unbegründet; sie ist deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht erkannt, dass der Klägerin kein Anspruch auf erhöhte Investitionszulage für 2005 zusteht.

13 1. 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, auf 25 % der Bemessungsgrundlage, 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 der Europäischen Kommission vom 3. April 1996 betreffend die Definition der kleinen und mittleren Unternehmen (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1996 Nr. L 107, S. 4), ersetzt durch die Empfehlung der Kommission 2003/361/EG vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (Amtsblatt der Europäischen Union 2003 Nr. L 124, S. 36), erfüllt.

14 2. Der Senat kann dahin gestellt sein lassen, ob der Betrieb der Klägerin zu Beginn des Wirtschaftsjahres des Investitionsabschlusses die KMU-Schwellenwerte erfüllte. Diese Frage ist nicht entscheidungserheblich, da der Betrieb jedenfalls nicht die weitere Voraussetzung erfüllte, dass die KMU-Eigenschaft während der gesamten Bindungsfrist erhalten blieb. Insoweit erübrigt sich auch die von der Klägerin angeregte Aussetzung des Verfahrens und ein Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof der Europäischen Union.

15 3. Im Streitfall wurde die Klägerin im Jahr 2007 in eine Holding eingebracht. Dadurch verlor sie die KMU-Eigenschaft. Nachdem die KMU-Eigenschaft nicht während des gesamten fünfjährigen Bindungszeitraums vorlag, hatte die Klägerin keinen Anspruch auf eine nach § 2 Abs. 7 Satz 1 InvZulG 2005 erhöhte Investitionszulage. Denn § 2 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 2005 setzt entgegen der Auffassung des FG und der Finanzverwaltung (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 20. Januar 2006, BStBl I 2006, 119, Rz 125, 128) nicht nur voraus, dass der Betrieb die für einen KMU-Betrieb erforderlichen Größenmerkmale zu Beginn des Wirtschaftsjahres des Investitionsabschlusses einhält. Vielmehr müssen die Größenmerkmale auch während des gesamten fünfjährigen Verbleibenszeitraums weiterhin erfüllt sein.

16 a) Dies ergibt sich aus dem klaren Wortlaut der Vorschrift. Danach bezieht sich der Relativsatz "der zusätzlich die Begriffsdefinition für kleine und mittlere Unternehmen ... erfüllt" unmittelbar auf die im vorangehenden Teilsatz genannte Verbleibensvoraussetzung ("...wenn die beweglichen Wirtschaftsgüter während des Fünfjahreszeitraums in einem begünstigten Betrieb verbleiben ..."). An eine zeitliche Komponente wird nur mit dem Ausdruck "während" angeknüpft, der auf eine Zeitraumbetrachtung hinweist. Dagegen enthält der Wortlaut der Norm für die vom FG und der Finanzverwaltung vorgenommene Auslegung, wonach die Größenmerkmale nur zu einem bestimmten Stichtag erfüllt sein müssen, keinen Anhaltspunkt.

17 Auch aus der Verwendung des Begriffes "zusätzlich" vermag der Senat --anders als die Klägerin-- keinen Hinweis auf eine Stichtagsbetrachtung zu entnehmen. Vielmehr weist der Begriff nur auf eine weitere

Anspruchsvoraussetzung hin, ohne den im vorherigen Halbsatz mit dem Begriff "während" begründeten Zeitraumbezug aufzuheben.

18 Für die Auslegung des Senats spricht auch der Vergleich des § 2 Abs. 7 InvZulG 2005 mit dessen Nachfolgenorm. § 5 Abs. 2 Satz 1 InvZulG 2007 bestimmt, dass sich die Investitionszulage erhöht, wenn die beweglichen Wirtschaftsgüter während des Bindungszeitraums in einem begünstigten Betrieb verbleiben, der im Zeitpunkt des Beginns des Erstinvestitionsvorhabens zusätzlich die Begriffsdefinition für KMU erfüllt. Im Gegensatz zur hier zu beurteilenden Fassung wurde daher in der Nachfolgeregelung ein Stichtag, nämlich der "Zeitpunkt des Beginns des Erstinvestitionsvorhabens", ausdrücklich benannt.

19 b) Eine entgegengesetzte Auslegung folgt auch nicht aus den Gesetzesmaterialien zum InvZulG 2005 (BTDrucks 15/2249, S. 16). Dort heißt es zwar, dass ausschlaggebender Zeitpunkt für die Bestimmung der Einhaltung der Größenmerkmale grundsätzlich der Beginn des Wirtschaftsjahres des Investitionsabschlusses sei. Ferner soll es danach für die erhöhte Investitionszulage ohne Bedeutung sein, wenn der nutzende Betrieb mit Wirkung für einen Zeitpunkt nach dem Stichtag innerhalb der Verbleibensfrist den Status eines KMU verliere. Die Gesetzesmaterialien lassen jedoch nicht erkennen, aus welchen gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen eine entsprechende Stichtagsbetrachtung folgen sollte.

20 Ein Anknüpfungspunkt im Wortlaut der Norm wäre aber insbesondere unter Berücksichtigung der Vorgängernorm des § 2 Abs. 7 InvZulG 2005 zu erwarten gewesen. Denn § 2 Abs. 7 InvZulG 1999 bestimmte --in einer dem Wortlaut des § 2 Abs. 7 InvZulG 2005 ähnlichen Weise--, dass sich die Investitionszulage erhöht, wenn die Wirtschaftsgüter während des Bindungszeitraums in Betrieben verbleiben, die nicht mehr als 250 Arbeitnehmer in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis beschäftigen, die Arbeitslohn oder Kurzarbeitergeld beziehen. Hierzu bringen die Gesetzesmaterialien (BTDrucks 13/7792, S. 13) in Übereinstimmung mit dem Gesetzeswortlaut zum Ausdruck, dass die beweglichen Wirtschaftsgüter "mindestens drei Jahre nach ihrer Anschaffung oder Herstellung in einem kleinen oder mittleren Betrieb des verarbeitenden Gewerbes oder der produktionsnahen Dienstleistungen verbleiben". Daraus ergibt sich ein klarer Zusammenhang zwischen dem Verbleibenskriterium und dem Größenmerkmal.

21 c) Für die Auslegung des Senats spricht ferner der systematische Zusammenhang des KMU-Erfordernisses zu den übrigen Begünstigungsvoraussetzungen. Auch diese Begünstigungsvoraussetzungen müssen unabhängig davon, ob sie sich auf das Wirtschaftsgut selbst oder auf den Betrieb beziehen, nicht nur zu Beginn des Wirtschaftsjahres des Investitionsabschlusses, sondern während des gesamten Bindungszeitraums erfüllt sein (s. etwa Senatsurteile vom 7. Februar 2002 III R 14/00, BFHE 198, 164, BStBl II 2002, 312, Rz 14 ff.; vom 19. Oktober 2006 III R 52/05, BFH/NV 2007, 974, Rz 12 ff.; vom 14. November 2013 III R 17/12, BFHE 244, 462, BStBl II 2014, 335, Rz 9 ff.).

22 Deshalb muss der Zeitraumbezug (als Regel) entgegen der von der Klägerin vertretenen Auffassung auch nicht bei jeder einzelnen Begünstigungsvoraussetzung, wie hier der KMU-Eigenschaft, im Gesetzeswortlaut wiederholt werden, wenn für eine Stichtagsbetrachtung (als Ausnahme) jeglicher Bezugspunkt im Wortlaut fehlt.

23 d) Das Gesetz enthält auch keine Anhaltspunkte für einen von den übrigen Begünstigungsvoraussetzungen abweichenden Zweck des KMU-Erfordernisses. Die Begünstigungsvoraussetzungen bezwecken eine zielgenaue Förderung bestimmter Betriebe, um hierdurch die Wirtschaftstätigkeit und die Entstehung von Arbeitsplätzen in diesen Bereichen zu unterstützen. So reicht es für den Fortbestand des Anspruchs auf Investitionszulage nicht aus, dass ein gefördertes Wirtschaftsgut zu Beginn des Bindungszeitraums die Wirtschaftstätigkeit im Fördergebiet erheblich gefördert und zur Schaffung von Arbeitsplätzen beigetragen hat, wenn es während des Bindungszeitraums in einen Betrieb außerhalb des Fördergebiets verlagert wird. Ebenso entfällt der Anspruch auf Investitionszulage, wenn ein Wirtschaftsgut während des gesamten Bindungszeitraums die Wirtschaftstätigkeit fördert und zur Schaffung von Arbeitsplätzen beiträgt, der Betrieb aber noch während des Bindungszeitraums die Zuordnung zum verarbeitenden Gewerbe einbüßt. Dem entspricht es, die erhöhte Investitionszulage entfallen zu lassen, wenn der Betrieb während des Bindungszeitraums seine KMU-Eigenschaft verliert. Für diese Auslegung spricht im Übrigen auch der ebenfalls in den Gesetzesmaterialien zu § 2 InvZulG 2005 angeführte Fall, dass ein bewegliches Wirtschaftsgut vor Ablauf der Verbleibensfrist aus dem nutzenden Betrieb ausscheidet (z.B. durch Veräußerung oder langfristige Nutzungsüberlassung) und in einem anderen Betrieb verbleibt, der kein KMU ist. Dies ist zulagenschädlich, obwohl die erhöhte Förderung zu Beginn des Bindungszeitraums ihren Zweck erfüllt hat (BTDrucks 15/2249, S. 16; ebenso BMF-Schreiben in BStBl I 2006, 119, Rz 128).

24 Zwar ist es durchaus denkbar, dass der Gesetzgeber sich mit einer bloßen Anschubwirkung einer erhöhten Förderung von KMU-Betrieben begnügt und das nachfolgende Größenwachstum des geförderten Betriebs unberücksichtigt lässt. Da man rechtspolitisch aber sowohl für eine solche Ausgestaltung als auch für eine

entgegengesetzte Lösung gute Gründe zu finden vermag, muss der Gesetzgeber seine jeweilige Entscheidung hinreichend im Gesetz zum Ausdruck bringen, zumal dem Gesetzgeber der Unterschied zwischen einer Zeitpunktbetrachtung und einer Zeitraumbetrachtung auch bewusst gewesen war. Denn die verschiedenen Fassungen des InvZulG unterscheiden teilweise schon innerhalb einer Norm zwischen Kriterien, die an einen Zeitpunkt und solchen, die an einen Zeitraum anknüpfen (s. z.B. § 5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 InvZulG 1996). Ebenso sind --wie bereits ausgeführt (s.u. II.3.b)-- beim Wechsel zu einer neueren Fassung des InvZulG Wortlautänderungen festzustellen, zu denen ohne eine entsprechende inhaltliche Änderung (Wechsel von Zeitpunkt- zu Zeitraumbetrachtung und umgekehrt) kein Anlass bestanden hätte.

25 Die Klägerin hat zwar in ihrem Schreiben vom 7. Juli 2017 behauptet, dass der Gesetzgeber die Investitionsförderung insgesamt oder jedenfalls mit Blick auf das KMU-Erfordernis als reine Anschubförderung verstanden wissen wollte. Worin diese Zielsetzung im Gesetz ihren Niederschlag gefunden haben soll, wird jedoch nicht deutlich.

26 e) Soweit die Klägerin darlegt, dass bei der Auslegung des § 2 Abs. 7 Satz 1 InvZulG 2005 auch eine europarechtliche Komponente zu berücksichtigen sei, hat sie bereits nicht dargelegt, aus welchen europarechtlichen Bestimmungen sich Argumente für das von ihr vertretene Verständnis des KMU-Erfordernisses ergeben sollen. Insbesondere ist auch nicht ersichtlich, dass die in § 5 Abs. 2 Satz 3 InvZulG 2005 vorgesehene Abhängigkeit der Festsetzung bestimmter Investitionszulagen von der Genehmigung durch die Europäische Kommission Einfluss auf die zeitliche Komponente des KMU-Erfordernisses hat.

27 Auch aus dem von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung übergebenen Antwortschreiben der Europäischen Kommission vom 11. Dezember 2007 an den Bundesminister des Auswärtigen vermag der Senat keine europarechtlichen Vorgaben zu entnehmen, die für eine Zeitpunktbetrachtung des in § 2 Abs. 7 Satz 1 InvZulG 2005 verwendeten KMU-Erfordernisses sprechen. Der Umstand, dass dort auf die Erfüllung der Schwellenwerte zu einem bestimmten Zeitpunkt abgestellt wird, lässt keinen Rückschluss auf die Frage zu, ob der nationale Gesetzgeber die Beihilfegewährung davon abhängig machen darf, dass die Schwellenwerte als Voraussetzung der Beihilfegewährung auch zu anderen Zeitpunkten oder in anderen Zeiträumen erfüllt sein müssen. Insbesondere ist auch nicht erkennbar, woraus der von der Klägerin behauptete Zwang zu einer europaweiten Gleichförmigkeit der Beihilferegelungen folgen soll. Entsprechend schränkt die Kommission ihre am Ende des Antwortschreibens gezogenen Schlussfolgerung auch dahingehend ein, dass der Beihilfeempfänger berechtigt ist, den KMU-Aufschlag zu erhalten, "sofern alle übrigen Voraussetzungen der anwendbaren Beihilferegelung erfüllt sind".

28 f) An die abweichende Auslegung des § 2 Abs. 7 Satz 1 InvZulG 2005 durch die Verwaltungsvorschriften der Finanzverwaltung ist der Bundesfinanzhof (BFH) nicht gebunden. Denn es handelt sich insoweit um eine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift, welche die gleichmäßige Auslegung und Anwendung des Rechts sichern soll. Norminterpretierende Verwaltungsvorschriften haben nach ständiger BFH-Rechtsprechung keine Bindungswirkung im gerichtlichen Verfahren. Sie stehen unter dem Vorbehalt einer abweichenden Auslegung der Norm durch die Rechtsprechung, der allein es obliegt zu entscheiden, ob die Auslegung der Rechtsnorm durch die Finanzverwaltung im Einzelfall Bestand hat (ständige Rechtsprechung, s. etwa Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28. November 2016 GrS 1/15, BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393, Rz 107).

29 Im Übrigen gehen auch Literaturstimmen davon aus, dass die Auffassung der Finanzverwaltung nicht aus dem Gesetzeswortlaut folgt, sondern diesem zum Teil sogar widerspricht (Sönksen/ Rosarius, Investitionsförderung Handbuch, § 2 InvZulG 2005 Rz 54 f.).

30 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de