

Urteil vom 17. November 2011, IV R 51/08

Minderheitsbeteiligung des Kommanditisten einer GmbH und Co KG an einer Kapitalgesellschaft kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen II

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, FGO § 76 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 13. October 2008, Az: 6 K 10256/04 B

Leitsätze

1. NV: Nicht jedes Wirtschaftsgut, das für den Betrieb einer Mitunternehmerschaft von Vorteil ist, gehört zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II des Mitunternehmers (Anschluss an das BFH-Urteil vom 3. März 1998 VIII R 66/96, BFHE 185, 422, BStBl II 1999, 357).
2. NV: Eine wirtschaftliche Verflechtung zwischen Mitunternehmerschaft und Kapitalgesellschaft reicht nicht aus, um die Beteiligung eines Mitunternehmers an einer Kapitalgesellschaft als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II bei der Mitunternehmerschaft einzuordnen, wenn die Kapitalgesellschaft weitere, nicht unerhebliche Beteiligungen sowie einen eigenen Geschäftsbetrieb unterhält, der wesentlich größer ist als derjenige der Mitunternehmerschaft.
3. NV: Der Einfluss des Anteilseigners auf eine Kapitalgesellschaft genügt zur Begründung von notwendigen Sonderbetriebsvermögen II nicht, wenn es sich um eine Minderheitsbeteiligung handelt und der Anteilseigner und Mitunternehmer weder in der Lage ist, seinen Willen in der Kapitalgesellschaft durchzusetzen, noch dazu, maßgeblichen Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Mitunternehmerschaft zu nehmen.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob die Anteile der Kommanditistin einer GmbH & Co. KG an einer Schweizer AG, die ihrerseits sämtliche Anteile an der Komplementärin der KG hielt, im Streitjahr (1990) Sonderbetriebsvermögen II bei der KG waren, und ob darauf eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden konnte.
- 2 Bis Ende 1989 waren die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) sowie ihr Bruder A als Kommanditisten mit jeweils 49 % am Festkapital der B-GmbH & Co. KG (B-KG) beteiligt. Das Stammkapital der mit 2 % beteiligten Komplementärin, der B-GmbH (B-GmbH), hielten C zu 80 % und der Ehemann der Klägerin als Treuhänder für A zu 20 %.
- 3 Mit Vertrag vom 15. Dezember 1989 veräußerten die Gesellschafter der B-GmbH ihre Anteile mit Wirkung zum 31. Dezember 1989, 24:00 Uhr an die D-AG. Gleichzeitig verkauften A und die Klägerin ihre Kommanditbeteiligungen ganz (A) bzw. zu 44 % (von 49 %) des Festkapitals der B-KG (Klägerin) an die E-GmbH, die die Beteiligungen weiter auf die F-Beteiligungs GmbH übertrug.
- 4 Während A seine Beteiligung insgesamt gegen Geldleistung verkaufte, erhielt die Klägerin 57.500 Namensaktien der G an der D-AG und ... SFR. Der Wert pro Aktie (zum Nennwert von 100 SFR) betrug ... SFR (... DM). Zusätzlich erhielt die Klägerin das Recht, ein Mitglied des (sechsköpfigen) Verwaltungsrates der D-AG längstens für einen Zeitraum von 30 Jahren zu benennen. Dieses Recht war an das Eigentum der Klägerin und/oder ihres Ehemanns an den Namensaktien gebunden und konnte auf die Abkömmlinge der Eheleute übergehen. Die Klägerin entsandte ihren Ehemann, der zugleich auch Geschäftsführer der B-KG blieb, in den Verwaltungsrat.
- 5 Im Streitjahr war die Klägerin danach mit 5 % als Kommanditistin an der B-KG beteiligt und hielt 10 % des Nennkapitals (14 % der Stimmrechte) an der D-AG, die ihrerseits alleinige Anteilseignerin der mit 2 % am Festkapital der B-KG beteiligten Komplementärin, der B-GmbH, und der weiteren mit 93 % beteiligten Kommanditistin, der F-Beteiligungs GmbH war.

- 6** Der Umsatz der B-KG betrug 1991 ... DM. Im Raum X vertrieb die B-KG ihre Produkte selbst; die übrige Produktion (80 bis 90 %) wurde über die H-GmbH & Co. KG abgesetzt, die über eine eigene Vertriebsorganisation verfügte. Die D-AG, die in derselben Branche wie die B-KG tätig war, erzielte in den Jahren 1991/92 einen Umsatz von ... SFR.
- 7** Nachdem die Klägerin die Namensaktien der D-AG erworben hatte, fiel deren Kurs. Er betrug ... SFR (... DM) am 31. Dezember 1990, ... SFR am 31. Dezember 1991 und ... SFR am 31. Dezember 1992.
- 8** Die Klägerin schied mit Vertrag vom 27. September 1993 aus der B-KG aus und übertrug ihre Beteiligung auf die F-Beteiligungs GmbH. Zum 1. Januar 1996 wurde die B-GmbH (Komplementärin der B-KG) auf die F-Beteiligungs GmbH als einzige Kommanditistin der B-KG mit der Folge der Anwachsung des Vermögens verschmolzen. Am 20. August 2007 wurde die K-GmbH auf die F-Beteiligungs GmbH verschmolzen, die ihre Firma in diejenige des übertragenden Rechtsträgers (K-GmbH) änderte. Die Eintragung im Handelsregister erfolgte am 31. August 2007. Das Finanzgericht (FG) hat die K-GmbH mit Beschluss vom 15. Februar 2008 zum Verfahren beigegeben.
- 9** Die von der Klägerin erworbenen Namensaktien wurden zunächst nicht als Sonderbetriebsvermögen bei der B-KG eingebucht. Die Klägerin behandelte sie in ihrer Vermögensteuererklärung zum 1. Januar 1990 als Privatvermögen. Im Rahmen einer Außenprüfung für die Jahre 1987 bis 1989 reichte die B-KG am 16. Oktober 1992 Bilanzen zum 31. Dezember 1989 und zum 31. Dezember 1990 ein, die sie als Ergänzungsbilanzen zum Sonderbetriebsvermögen der Klägerin bezeichnete. Darin aktivierte sie zum 31. Dezember 1989 den Anspruch der Klägerin auf die Namensaktien und zum 31. Dezember 1990 diese selbst. Teilwertabschreibungen wegen der Kursverluste wurden zunächst nicht geltend gemacht. Im Zusammenhang mit der Veräußerung ihrer Beteiligung an der B-KG im Jahre 1993 erklärte die Klägerin einen Entnahmeverlust.
- 10** Im Zuge einer Außenprüfung bei der Rechtsnachfolgerin der B-KG gelangte der Prüfer zu der Auffassung, dass die Namensaktien nicht dem Sonderbetriebsvermögen II der Klägerin zugeordnet werden könnten. Dagegen wandte sich die Rechtsnachfolgerin der B-KG und beantragte außerdem, im Streitjahr eine Teilwertabschreibung auf die von der Klägerin gehaltenen Namensaktien in Höhe von ... DM zu berücksichtigen. Dem folgte der zwischenzeitlich zuständig gewordene Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) nicht.
- 11** Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das FG entschied, das FA habe die Teilwertabschreibung zu Recht versagt. Die Beteiligung an der D-AG habe nicht zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II der Klägerin an der B-KG gehört. Denn die Tätigkeiten der D-AG und der zwischengeschalteten F-Beteiligungs GmbH hätten sich nicht auf die Führung der Geschäfte der B-KG beschränkt. Selbst wenn eine besonders enge wirtschaftliche Verflechtung beider Gesellschaften bestanden habe, lasse sich angesichts der erheblichen eigenen Geschäftstätigkeit der D-AG daraus noch nicht ableiten, dass die Beteiligung der Klägerin an der D-AG ihrer Beteiligung an der B-KG habe dienen sollen. Soweit die Finanzverwaltung eine eigene wirtschaftliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft als unbeachtlich ansehe, könne sich das FG dem nicht anschließen. Zudem spreche gegen eine wesentliche wirtschaftliche Funktion der D-AG, dass die B-KG ihre bisherige Geschäftstätigkeit unverändert weitergeführt habe. Eine bloße konzernleitende Funktion der D-AG genüge nicht. Die Einbindung der B-KG als Konzerngesellschaft in den D-Konzern spreche eher für eine Unterordnung der B-KG unter die D-AG und damit auch für eine Unterordnung der Interessen der Klägerin als Kommanditistin unter ihre Interessen als Aktionärin. Die Beteiligung der Klägerin an der D-AG habe auch nicht zu deren gewillkürtem Sonderbetriebsvermögen II gehört. Sie sei dem Sonderbetriebsvermögen erstmals am 16. Oktober 1992 zugeordnet worden. Zu diesem Zeitpunkt habe jedoch bereits festgestanden, dass die Beteiligung verlustträchtig sein würde. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 179 veröffentlicht.
- 12** Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin. Sie macht geltend, das FG habe den Umfang ihres Sonderbetriebsvermögens II verkannt und bei der Tatsachenfeststellung gegen die Sachaufklärungspflicht verstoßen. Daraus folgend habe das FG zu Unrecht die Beteiligung der Klägerin an der D-AG nicht dem Sonderbetriebsvermögen II bei der B-KG zugeordnet und die beantragte Teilwertabschreibung in Höhe von ... DM auf diese Beteiligung versagt.
- 13** Die Klägerin beantragt,
- das angefochtene Urteil aufzuheben und den Bescheid für 1990 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 9. Juli 1999 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. April 2004 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte der B-KG aus Gewerbebetrieb für 1990 in Höhe von ./... DM festgestellt und der Klägerin als ehemaliger Kommanditistin der Gesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1990 in Höhe von ./... DM zugerechnet werden.

- 14** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 15** Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

- 16** II. Die Revision ist unbegründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Entscheidung des FG, dass die Anteile der Klägerin an der D-AG nicht zu ihrem Sonderbetriebsvermögen II bei der B-KG gehört haben, so dass eine Teilwertabschreibung darauf nicht in Betracht kam, ist nicht zu beanstanden.
- 17** 1. Zum notwendigen Betriebsvermögen einer gewerblich tätigen Personengesellschaft gehören nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes zusätzlich zu den im Gesamthandseigentum der Mitunternehmer stehenden Wirtschaftsgütern auch solche Wirtschaftsgüter, die einem Mitunternehmer gehören, wenn sie geeignet und bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft (Sonderbetriebsvermögen I) oder der Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft (Sonderbetriebsvermögen II) zu dienen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. Februar 2005 IV R 12/03, BFHE 209, 262, BStBl II 2006, 361, unter I.1. der Gründe, m.w.N.). Notwendiges Sonderbetriebsvermögen II ist anzunehmen, wenn die dem Mitunternehmer gehörenden Wirtschaftsgüter zur Begründung oder Stärkung seiner Beteiligung eingesetzt werden; ein solches Wirtschaftsgut kann auch die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft sein (BFH-Urteil vom 14. Januar 2010 IV R 86/06, BFH/NV 2010, 1096, unter II.3.a der Gründe, m.w.N.).
- 18** a) Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft kann die Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft dadurch stärken, dass sie für das Unternehmen der Personengesellschaft wirtschaftlich vorteilhaft ist (BFH-Urteil in BFHE 209, 262, BStBl II 2006, 361, unter I.2. der Gründe).
- 19** aa) Die Beteiligung des Mitunternehmers an der Kapitalgesellschaft kann für das Unternehmen der Personengesellschaft wirtschaftlich vorteilhaft sein, wenn zwischen beiden Unternehmen eine so enge wirtschaftliche Verflechtung besteht, dass die eine Gesellschaft eine wesentliche wirtschaftliche Funktion der anderen erfüllt (BFH-Urteil vom 7. Juli 1992 VIII R 2/87, BFHE 168, 322, BStBl II 1993, 328, unter 2.a der Gründe). So verhält es sich, wenn die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft die aktive gewerbliche Tätigkeit der Personengesellschaft ergänzt oder wenn die Kapitalgesellschaft aufgrund ihrer wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung wie eine unselbständige Betriebsabteilung der Personengesellschaft tätig wird (BFH-Urteil vom 7. März 1996 IV R 12/95, BFH/NV 1996, 736). Die bestehende wirtschaftliche Verflechtung muss den Schluss zulassen, dass der Mitunternehmer seine bei der Kapitalgesellschaft bestehende Machtstellung in den Dienst des Unternehmens der Personengesellschaft stellt (BFH-Urteil in BFHE 168, 322, BStBl II 1993, 328, unter 2.b der Gründe).
- 20** bb) Die Rechtsprechung hat eine enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft angenommen und die Beteiligung des Mitunternehmers an der Kapitalgesellschaft (GmbH) als Sonderbetriebsvermögen II angesehen, wenn
- die Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) ihr Anlagevermögen an die GmbH vermietet hat (BFH-Urteil vom 14. August 1975 IV R 30/71, BFHE 117, 44, BStBl II 1976, 88), oder
 - die GmbH den Vertrieb für die als Produktionsgesellschaft tätige Personengesellschaft übernommen hat oder umgekehrt (vgl. BFH-Urteil vom 6. Juli 1989 IV R 62/86, BFHE 157, 551, BStBl II 1989, 890), oder
 - die GmbH im Rahmen eines Organschaftsverhältnisses als Organgesellschaft tätig ist (BFH-Beschluss vom 24. April 1991 II B 99/90, BFHE 164, 458, BStBl II 1991, 623). Gleiches gilt,
 - wenn Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft nach einer einheitlichen wirtschaftlichen Gesamtkonzeption geführt werden, die sich auch auf technische, kaufmännische und marktstrategische Faktoren beziehen kann, wie z.B. eine zentral geleitete Produktentwicklung, einen gemeinsamen Außendienst, eine Kooperation im Bereich der Buchhaltung und der elektronischen Datenverarbeitung, gemeinsame Werbe- und Messeveranstaltungen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 168, 322, BStBl II 1993, 328, unter 2.c aa der Gründe).
- 21** Zusätzlich erforderlich ist in diesen Fällen jedoch die finanzielle und organisatorische Beherrschung der Kapitalgesellschaft durch den (die) Mitunternehmer (vgl. BFH-Urteil in BFHE 168, 322, BStBl II 1993, 328, unter 2.c

aa und 2.c bb der Gründe).

- 22** cc) Das Unterhalten von Geschäftsbeziehungen, wie sie üblicherweise auch mit anderen Unternehmen bestehen, reicht dagegen auch dann nicht aus, wenn sie besonders intensiv sind (BFH-Urteil in BFHE 168, 322, BStBl II 1993, 328, unter 2.a der Gründe). Daher gehört die Beteiligung des Mitunternehmers eines Bauunternehmens an einer Parkhaus-GmbH nicht schon deshalb zu seinem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II, weil Parkhäuser der GmbH von der Mitunternehmerschaft errichtet wurden (BFH-Urteil vom 23. Januar 1992 XI R 36/88, BFHE 167, 491, BStBl II 1992, 721); auch die Beteiligung des Mitunternehmers eines in der Rechtsform einer Personengesellschaft betriebenen Bankhauses an einer GmbH ist nicht bereits deshalb notwendiges Sonderbetriebsvermögen II, weil es sich um die langjährige Hausbank handelt (BFH-Urteil vom 31. Januar 1991 IV R 2/90, BFHE 164, 309, BStBl II 1991, 786).
- 23** dd) Unterhält die Kapitalgesellschaft neben ihren geschäftlichen Beziehungen zur Personengesellschaft einen erheblichen eigenen Geschäftsbetrieb, kann nicht angenommen werden, dass der Mitunternehmer die Einflussmöglichkeit auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft im wirtschaftlichen Interesse der Personengesellschaft ausübt; seine Beteiligung an der Kapitalgesellschaft gehört daher in der Regel nicht zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II (vgl. BFH-Urteil vom 23. Januar 2001 VIII R 12/99, BFHE 194, 397, BStBl II 2001, 825, unter 1.a aa der Gründe, m.w.N.). Denn in einem solchen Fall ist davon auszugehen, dass beide Gesellschaften mit ihren Tätigkeitsbereichen --und damit auch die Interessenbereiche der Gesellschafter-- gleichrangig nebeneinander stehen, oder dass --weiter gehend-- die Geschäftsbeziehungen auf eine Förderung des Unternehmens der Kapitalgesellschaft durch die Personengesellschaft hinauslaufen (BFH-Urteil in BFHE 168, 322, BStBl II 1993, 328, unter 2.b und 2.c bb der Gründe). Entsprechendes gilt, wenn die Kapitalgesellschaft weitere Beteiligungen von nicht ganz untergeordneter Bedeutung verwaltet (BFH-Urteile vom 7. Mai 1986 II R 137/79, BFHE 147, 70, BStBl II 1986, 615, unter 5. der Gründe; vom 7. Dezember 1984 III R 91/81, BFHE 143, 93, BStBl II 1985, 241).
- 24** Durch das BFH-Urteil vom 13. Februar 2008 I R 63/06 (BFHE 220, 415, BStBl II 2009, 414) ist der Umfang des Sonderbetriebsvermögens II nicht über die durch die vorstehende Rechtsprechung gezogene Grenze hinaus erweitert worden. Vielmehr stützt sich diese Entscheidung ausdrücklich auf die frühere Rechtsprechung und wendet diese auf einen Fall an, in dem Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft Geschäftsbeziehungen miteinander unterhielten.
- 25** ee) Welche Beziehungen zwischen Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft bestehen und inwieweit die Mitunternehmer ihre Einflussmöglichkeit auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft im wirtschaftlichen Interesse der Personengesellschaft ausüben, ist Tatfrage und daher vom FG zu klären (BFH-Urteile in BFHE 168, 322, BStBl II 1993, 328, unter 2.c bb der Gründe; in BFHE 220, 415, BStBl II 2009, 414, unter II.2.c der Gründe). An dessen tatsächliche Feststellungen ist der BFH nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden, soweit nicht dagegen zulässige und begründete Revisionsrügen vorgebracht sind.
- 26** b) Die Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft kann andererseits aber auch dadurch gestärkt werden, dass das Wirtschaftsgut der Mitunternehmerstellung des Gesellschafters dient (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 3. März 1998 VIII R 66/96, BFHE 185, 422, BStBl II 1998, 383; vom 13. Oktober 1998 VIII R 46/95, BFHE 187, 425, BStBl II 1999, 357, und vom 10. Juni 1999 IV R 21/98, BFHE 189, 117, BStBl II 1999, 715).
- 27** 2. Das FG hat danach zu Recht entschieden, dass die Beteiligung der Klägerin an der D-AG nicht zu ihrem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II bei der B-KG gehörte.
- 28** a) Die zu Grunde liegenden Feststellungen des FG sind nicht zu beanstanden. Die Rüge, das FG habe gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) verstoßen, greift nicht durch. Die Klägerin beanstandet, dass das FG ihren Bruder trotz entsprechenden Vorbringens nicht dazu gehört habe, warum er sich nicht an der D-AG beteiligt und eine solche Beteiligung nicht als objektiv neutrale Vermögensanlage angesehen habe. Insofern scheidet ein Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht aber schon deshalb aus, weil das FG diese Frage bereits nach dem eigenen Vorbringen der Klägerin nicht für entscheidungserheblich gehalten hat. Eine weitere Sachaufklärung hätte daher nicht zu einer anderen Entscheidung des FG führen können (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 24. Februar 1988 I R 143/84, BFHE 152, 500, BStBl II 1988, 819, unter II.1. der Gründe).
- 29** b) Die Entscheidung des FG, dass die Beteiligung an der D-AG weder für das Unternehmen der B-KG hinreichend vorteilhaft für die Annahme von notwendigem Sonderbetriebsvermögen II noch dazu bestimmt war, die Stellung der Klägerin in der B-KG durch eine Erhöhung der Einflussnahme zu stärken, ist ebenfalls nicht zu beanstanden. Zu

Recht hat das FG berücksichtigt, dass die D-AG weitere, nicht unerhebliche Beteiligungen sowie einen eigenen Geschäftsbetrieb unterhielt, der wesentlich größer war als derjenige der B-KG. Ebenfalls zu Recht hat das FG entschieden, dass die Beteiligung an der D-AG auch nicht geeignet war, der Klägerin Einfluss auf die laufenden Geschäfte der B-KG zu vermitteln, weil es sich zum einen um eine Minderheitsbeteiligung handelte und zum anderen die D-AG selbst nicht zur Geschäftsführung der B-KG berufen war.

- 30** c) Die dagegen vorgebrachten Einwendungen der Klägerin rechtfertigen keine andere Beurteilung.
- 31** aa) Soweit die Klägerin meint, es sei im Hinblick auf die bestehende wirtschaftliche Verflechtung unschädlich, dass sie die D-AG nicht beherrscht habe, weil sie aufgrund der zehnpromzentigen Beteiligung nach Schweizer Aktienrecht die Einberufung einer Generalversammlung habe erreichen können, folgt ihr der Senat nicht. Der mit der zehnpromzentigen Beteiligung verbundene Einfluss auf die D-AG genügt zur Begründung von notwendigem Sonderbetriebsvermögen II nicht. Denn die Klägerin war nach den Feststellungen des FG weder in der Lage, ihren Willen in der D-AG durchzusetzen, noch dazu, maßgeblichen Einfluss auf die laufende Geschäftsführung zu nehmen.
- 32** bb) Entgegen der Ansicht der Klägerin hat das FG darüber hinaus notwendigem Sonderbetriebsvermögen II trotz der wirtschaftlichen Verflechtung auch wegen des weit überwiegenden Gewichts der eigenen Tätigkeit der D-AG verneint. Es genügt nicht, dass die Geschäftsbeziehung der B-KG zur D-AG (nach Auffassung der Klägerin) nicht von geringer Bedeutung für die B-KG war. Denn das Gewicht der eigenen Tätigkeit und der weiteren Beteiligungen der D-AG steht der Annahme entgegen, dass die Beteiligung an der D-AG allein im Interesse der B-KG gehalten wurde.
- 33** cc) Auch das BFH-Urteil vom 1. Februar 2001 IV R 3/00 (BFHE 194, 13, BStBl II 2001, 520), dem zufolge die Beteiligung an einer GmbH, in die ca. 99 % der Anteile an einer KG eingebracht worden waren, dem Sonderbetriebsvermögen II bei der verbliebenen einpromzentigen KG-Beteiligung zugeordnet wurden, erlaubt keine andere Beurteilung. Denn im damaligen Streitfall beherrschten die Kommanditisten mittels der Beteiligung an der GmbH die KG im Ergebnis unverändert in vollem Umfang, während die Klägerin vorliegend rund 40 % der Anteile an der B-KG gegen eine ca. zehnpromzentige Beteiligung an der D-AG eingetauscht hat. Sie war damit weder in der Lage, die D-AG noch die B-KG zu beherrschen.
- 34** dd) Auch die Verknüpfung der Veräußerung der Kommanditanteile durch die Klägerin mit der Übernahme der Aktien an der D-AG führt --anders als die Klägerin meint-- nicht dazu, dass von notwendigem Sonderbetriebsvermögen II auszugehen wäre. Denn der Einfluss der Klägerin auf die B-KG dürfte sich dadurch vermindert haben; zumindest ist weder festgestellt noch erkennbar, dass er zugenommen hätte. Die Veräußerung der Kommanditanteile führte jedenfalls zu einer Verringerung des Engagements der Klägerin bei der B-KG.
- 35** Ebenso wenig ist erkennbar, dass das Benennungsrecht für ein Mitglied des Verwaltungsrates der D-AG nicht dieser Beteiligung, sondern der verbliebenen Beteiligung an der B-KG zu dienen bestimmt war. Das FA hat zu Recht darauf hingewiesen, dass das Benennungsrecht nur an die Namensaktien, jedoch nicht an die Beteiligung an der B-KG gebunden war.
- 36** Schließlich ist der vorliegende Streitfall auch nicht mit dem vom BFH im Urteil in BFHE 185, 422, BStBl II 1998, 383 entschiedenen Fall vergleichbar, weil die B-KG --im Unterschied zum damaligen Urteilsfall-- weder ausschließliche Geschäftsbeziehungen zur D-AG unterhielt noch von dieser wirtschaftlich abhängig war (s. dort unter II.2.a der Gründe). Der BFH hat im damaligen Urteil ausdrücklich darauf hingewiesen, dass --was die Klägerin verkennt-- nicht jedes Wirtschaftsgut, das für den Betrieb der Personengesellschaft von Vorteil ist, zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II des Gesellschafters gehört (unter II.2.a der Gründe).
- 37** 3. Die Beteiligung an der D-AG gehörte auch nicht zum gewillkürten Sonderbetriebsvermögen II der Klägerin bei der B-KG.
- 38** a) Zwar können Mitunternehmer von Personengesellschaften Wirtschaftsgüter, die nicht zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II gehören, ihrem gewillkürten Sonderbetriebsvermögen II zuordnen, wenn diese objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt sind, der Beteiligung des Mitunternehmers an der Personengesellschaft zu dienen oder diese zu fördern (BFH-Urteil in BFHE 168, 322, BStBl II 1993, 328, unter 3. der Gründe, m.w.N.). Eine Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen ist allerdings nicht mehr möglich, wenn erkennbar ist, dass die Wirtschaftsgüter dem Betrieb keinen Nutzen, sondern Verluste bringen werden (vgl. BFH-Urteile vom 27. März 1974 I R 44/73, BFHE 112, 265, BStBl II 1974, 488, unter 2. der Gründe; vom 25. Februar 1982 IV R 25/78, BFHE 135, 316, BStBl II 1982, 461, unter a der Gründe; vom 19. Februar 1997 XI R 1/96, BFHE 182, 567, BStBl II 1997, 399, unter II.2.d der Gründe).

- 39** b) Nach den Feststellungen des FG hatte die Klägerin die Beteiligung an der D-AG im Streitjahr ihrem Privatvermögen zugeordnet. Eine Zuordnung zum Betriebsvermögen in der Buchführung durch Einbuchung in eine "Ergänzungsbilanz" erfolgte erst zu einem späteren Zeitpunkt (16. Oktober 1992), als der Aktienkurs auf ... SFR gesunken war und deshalb bereits feststand, dass die Beteiligung verlustträchtig sein würde. Einwendungen gegen diese Feststellungen hat die Klägerin nicht erhoben, so dass der BFH daran gebunden ist (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 40** 4. Da die Beteiligung an der D-AG weder notwendiges noch gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen II war, kommt eine Teilwertabschreibung nicht in Betracht.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de