

Urteil vom 23. Februar 2012, IV R 13/08

Beteiligungen an mehreren Kapitalgesellschaften als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II

BFH IV. Senat

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

vorgehend FG Münster, 14. Januar 2008, Az: 14 K 5217/03 F

Leitsätze

1. NV: Zu den Voraussetzungen für die Behandlung der Beteiligung eines Mitunternehmers an einer Kapitalgesellschaft als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II .
2. NV: Welche Beziehungen zwischen Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft bestehen und inwieweit ein Mitunternehmer seine Einflussmöglichkeiten auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft im wirtschaftlichen Interesse der Personengesellschaft ausübt, ist Tatfrage und vom FG zu klären .
3. NV: Zu der vom FG vorzunehmenden Würdigung gehören auch die Gewichtung der wirtschaftlichen Vorteile, die die Personengesellschaft und die Kapitalgesellschaft aus einer Zusammenarbeit gezogen haben, sowie die Prüfung, ob vergleichbare Geschäftsbeziehungen auch zwischen anderen Unternehmen unterhalten werden .
4. NV: Ein wirtschaftliches Gesamtkonzept kann eine enge wirtschaftliche Verflechtung dergestalt indizieren, dass die eine Gesellschaft eine wesentliche wirtschaftliche Funktion der anderen erfüllt .
5. NV: Bei einer Vielzahl von Beteiligungen ist hinsichtlich der Frage, ob eine Kapitalbeteiligung als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II eines Mitunternehmers zu qualifizieren ist, nur die jeweils zu beurteilende einzelne Beteiligung zu betrachten und deshalb auch nur der eigene Geschäftsbetrieb der jeweiligen Kapitalgesellschaft von Bedeutung .

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerinnen und Revisionsklägerinnen (Klägerinnen) sind Erbinnen nach dem im Juli 2007 verstorbenen X.
- 2 X war als Kommanditist mit einer Einlage in Höhe von 50.000 DM am Kapital der beigeladenen ... GmbH & Co. KG (KG) beteiligt. Die KG wurde mit notariell beurkundetem Vertrag vom 8. August 1990 gegründet und hatte ihren Sitz in Y. Dort befand sich auch der Ort der Geschäftsleitung. Persönlich haftende Gesellschafterin der KG war die V-GmbH, die am Vermögen der KG nicht beteiligt war. Die V-GmbH, deren Anteile zu 100 % X hielt, nahm die Geschäftsführung der KG wahr. Gegenstand des Unternehmens der KG war die Beteiligung an sowie die Verwaltung von verschiedenen Unternehmen, die in der Forschung, Entwicklung und Lösung von technischen Problemen im Bereich der Orthopädietechnik tätig waren sowie orthopädische Waren produzierten und vertrieben.
- 3 Außerdem hielt X Anteile an nachgenannten sechs Kapitalgesellschaften, die er --wie unten noch näher ausgeführt-- mit notariell beurkundeten Verträgen vom 29. September bzw. 27. November 1998 veräußerte:
- 4 A-GmbH
- 5 Bis zum 31. Dezember 1990 waren die Klägerin zu 2. zu 25 % und X zu 75 % am Stammkapital der A-GmbH beteiligt. Die Klägerin zu 2. veräußerte ihren Anteil mit Vertrag vom 17. April 1991. Der Erwerber dieses Anteils wiederum übertrug diesen Anteil mit Vertrag vom 27. Januar 1997 mit Wirkung zum 1. Januar 1997 auf X. Dieser übertrug mit Vertrag vom 14. Juni 1997 zunächst einen Anteil von 25 % auf S. Im Jahr 1998 veräußerte X die restlichen Anteile von 75 %.
- 6 Die A-GmbH wurde im Handelsregister beim Amtsgericht (AG) Z eingetragen. Ihr Geschäftsgegenstand war die Herstellung und der Vertrieb orthopädischer Heil- und Hilfsmittel einschließlich orthopädischer Schuhe sowie der

Handel mit technischen Geräten und Textilien aller Art. Sie unterhielt in W ein Ladenlokal. In ihren Körperschaftsteuererklärungen gab die A-GmbH an, ihre Geschäftsleitung habe sich in den Geschäftsräumen der KG in Y befunden.

- 7** X war einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer und von der Beschränkung des § 181 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) befreit. Die A-GmbH erteilte der Prokuristin der KG, Frau G, Einzelprokura.
- 8** B-GmbH
- 9** X übernahm mit Vertrag vom 7. März 1989 zunächst einen Anteil von 50 % des Stammkapitals der B-GmbH. Mit Vertrag vom 29. August 1989 übernahm er die restlichen 50 %. Einen Anteil von 25 % übertrug er mit Vertrag vom 4. September 1993 auf S.
- 10** Der Sitz der B-GmbH wurde mit Gesellschafterbeschluss vom 4. September 1993 nach H verlegt. Die Gesellschaft wurde im Handelsregister beim AG I eingetragen. Ihr Geschäftsgegenstand war die Herstellung und der Vertrieb von orthopädischen Heil- und Hilfsmitteln. Sie unterhielt eine orthopädische Werkstatt in H und ein Sanitätshaus in J. In ihren Rechnungsformularen benannte sie als Ort der Verwaltung die Geschäftsräume der KG in Y. Auch in ihren Körperschaftsteuererklärungen gab die B-GmbH an, ihre Geschäftsleitung habe sich in den Geschäftsräumen der KG in Y befunden.
- 11** Y war ab dem Jahr 1989 einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer und von der Beschränkung des § 181 BGB befreit. S wurde am 4. September 1993 zum weiteren gesamtvertretungsberechtigten Geschäftsführer bestellt. Auch die B-GmbH erteilte der Prokuristin der KG (Frau G) Einzelprokura.
- 12** C-GmbH
- 13** Die C-GmbH wurde mit notariell beurkundetem Vertrag vom 21. Juni 1991 gegründet. An dem Stammkapital waren X zu 75 % und S zu 25 % beteiligt.
- 14** Der Sitz der Gesellschaft war W. Die C-GmbH wurde im Handelsregister beim AG Z eingetragen. Ihr Geschäftsgegenstand war die Herstellung und der Vertrieb von orthopädischen Heil- und Hilfsmitteln sowie der Handel mit technischen Geräten und Textilien aller Art. Sie unterhielt ein Ladenlokal in W. In ihren Rechnungsformularen benannte die C-GmbH als Ort der Verwaltung die Geschäftsräume der KG in Y. In ihren Körperschaftsteuererklärungen gab die C-GmbH an, ihre Geschäftsleitung habe sich in W und ihre Verwaltung in den Geschäftsräumen der KG in Y befunden.
- 15** X wurde zum einzelvertretungsberechtigten Geschäftsführer bestellt und von der Beschränkung des § 181 BGB befreit. S wurde am 4. September 1993 zum weiteren gesamtvertretungsberechtigten Geschäftsführer bestellt. Auch die C-GmbH erteilte der Prokuristin der KG (Frau G) Einzelprokura.
- 16** D-GmbH
- 17** Die D-GmbH wurde mit notariell beurkundetem Vertrag vom 29. April 1993 gegründet. Vom Stammkapital entfielen Anteile von 75 % auf X und von 25 % auf K. K übertrug seinen Anteil mit Vertrag vom 14. Juli 1995 auf X.
- 18** Gegenstand des Unternehmens der D-GmbH war die Herstellung und der Vertrieb orthopädischer Heil- und Hilfsmittel sowie der Handel mit technischen Geräten, Rehabilitationsmitteln und Textilien aller Art.
- 19** Die D-GmbH bestellte X zum alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführer. K durfte die D-GmbH nur zusammen mit X oder der Prokuristin der KG (Frau G), der auch die D-GmbH Prokura erteilt hatte, vertreten. Mit Wirkung vom 14. Juli 1995 wurde K als Geschäftsführer der D-GmbH abberufen.
- 20** E-GmbH
- 21** Die E-GmbH wurde mit notariell beurkundetem Vertrag vom 25. August 1988 gegründet. An dem Stammkapital der Gesellschaft waren X zu 98 % und L zu 2 % beteiligt. Mit Vertrag vom gleichen Tag verkaufte L seinen Anteil an der in Gründung befindlichen E-GmbH an X.
- 22** Gegenstand der E-GmbH war die Herstellung und der Vertrieb von orthopädischen Heil- und Hilfsmitteln einschließlich orthopädischer Schuhe sowie der Handel mit technischen Geräten, Krankenpflege- und Rehabilitationsmitteln, Textilien aller Art und der Betrieb einer orthopädischen Werkstatt.

- 23** Die E-GmbH hatte ihren Sitz in M. In ihren Körperschaftsteuererklärungen gab sie an, ihre Geschäftsleitung habe sich in den Geschäftsräumen der KG in Y befunden.
- 24** Die E-GmbH bestellte X zum alleinigen Geschäftsführer.
- 25** F-GmbH
- 26** Die F-GmbH wurde mit notariell beurkundetem Vertrag vom 27. Mai 1981 gegründet. X und L übernahmen jeweils einen Anteil von 50 % des Stammkapitals. Mit Vertrag vom 20. Dezember 1991 übertrug L einen Anteil von 25 % am Stammkapital der F-GmbH auf X.
- 27** Gegenstand des Unternehmens war der Vertrieb von orthopädischen Waren einschließlich Schuhe, Textilien aller Art und der Betrieb einer orthopädischen Werkstatt.
- 28** Die F-GmbH hatte ihren Sitz in Y. In ihren Körperschaftsteuererklärungen gab sie an, ihre Geschäftsleitung habe sich in den Geschäftsräumen der KG in Y befunden.
- 29** Zunächst wurden X und L als jeweils einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführer der F-GmbH bestellt. Die Geschäftsführungsaufgaben des L wurden mit Änderungsvereinbarung vom 20. Dezember 1990 auf den Betrieb der orthopädischen Werkstatt beschränkt.
- 30** Sämtliche genannten GmbH schlossen mit der KG jeweils zwei Verträge. Diese datierten nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) auf das Jahr 1990; zu den Daten des Vertragsschlusses bei den erst später gegründeten Kapitalgesellschaften (C- und D-GmbH) hat das FG keine Feststellungen getroffen. In einem Vertrag verpflichtete sich die KG gegenüber der jeweiligen Kapitalgesellschaft zu folgenden ausdrücklich benannten Verwaltungsarbeiten:
- Bevorratung des Warenbestands
 - Zentralsteuerung von Werbemaßnahmen
 - Kontieren und Buchen der Belege
 - Mitwirkung am Jahresabschluss
 - Erstellen und Auswerten von Statistiken
 - Lohnabrechnungen
 - Personalwesen
- 32** Für die Übernahme dieser Tätigkeiten erhielt die KG ein Entgelt in Höhe von 4 % des Umsatzes der jeweiligen GmbH.
- 33** Aufgrund eines weiteren Vertrags erledigte die KG für die jeweilige Kapitalgesellschaft die Monatsabrechnungen gegenüber den Krankenkassen und die Abrechnungen gegenüber den Privatpatienten. Hierfür erhielt sie ein Entgelt von 2,5 % des Umsatzes der jeweiligen Kapitalgesellschaft.
- 34** Die Verträge konnten von beiden Vertragspartnern mit einer Frist von 30 Tagen zum Monatsende gekündigt werden.
- 35** Am 29. September bzw. 27. November 1998 --den Tagen, an denen die Verträge über die Verkäufe der Anteile des X an den sechs Kapitalgesellschaften notariell beurkundet wurden-- schloss die KG mit den Kapitalgesellschaften neue Dienstleistungsverträge. Nach § 1 der Verträge erbrachte die KG für die einzelnen GmbH insgesamt 16 konkret bezeichnete Dienstleistungen, die teilweise bereits Gegenstand der im Jahr 1990 abgeschlossenen Verträge waren. Teilweise wurde die bisherige Vertragsgestaltung modifiziert. So verpflichteten sich die Kapitalgesellschaften, Waren nunmehr ausschließlich unter Einschaltung und Vermittlung der KG zu beschaffen. Als Vergütung für sämtliche Verwaltungsleistungen erhielt die KG ein Entgelt von insgesamt 6,5 % des Umsatzes der jeweiligen

Kapitalgesellschaft. Die Laufzeit der Verträge betrug 15 Jahre und verlängerte sich um jeweils ein Jahr, wenn der Vertrag nicht mit einer Frist von zwölf Monaten zum Jahresende gekündigt wurde.

- 36** Mit notariell beurkundeten Verträgen vom 29. September 1998 veräußerte X zum 1. Oktober 1998 seine Anteile an der D-, E- und F-GmbH an L. Mit notariell beurkundeten Verträgen vom 27. November 1998 veräußerte er zum 31. Dezember 1998 seine Anteile an der A-, B- und C-GmbH an S. In den Kaufverträgen wurde u.a. vereinbart, dass die jeweils an denselben Tagen zwischen den verschiedenen Kapitalgesellschaften und der KG abgeschlossenen Dienstleistungsverträge übernommen werden.
- 37** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte die Einkünfte der KG für die Streitjahre (1995 bis 1998) zunächst --mit Ausnahme zwischen den Beteiligten nicht streitiger Änderungen-- erklärungsgemäß gesondert und einheitlich fest; die Bescheide ergingen gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 38** Am 8. Mai 2000 begann das Finanzamt N bei der KG mit einer Außenprüfung. Der Prüfer gelangte zu der Auffassung, dass die Beteiligungen des X an den Kapitalgesellschaften als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II des X bei der KG einzuordnen seien. Diese Beteiligungen seien objektiv geeignet gewesen, der Beteiligung des X an der KG zu dienen. Die KG-Beteiligung des X sei durch dessen Beteiligungen an den Kapitalgesellschaften gestärkt worden, weil letztere für den Betrieb der KG vorteilhaft gewesen seien. Die wirtschaftliche Verflechtung zwischen der KG und den Kapitalgesellschaften sei aufgrund der hohen Bedeutung der bestehenden Geschäftsbeziehungen sehr eng gewesen. Die Veräußerungen der Anteile an den Kapitalgesellschaften im Jahr 1998 führten daher zu gewerblichen Einkünften aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens. Diese rechnete der Prüfer ausschließlich X zu. Von dem zwischen den Beteiligten unstrittigen gesamten Veräußerungsgewinn in Höhe von ... DM wurde der auf die E-GmbH entfallende Anteil von ... DM als nach den §§ 16, 34 des Einkommensteuergesetzes (EStG) tarifbegünstigt behandelt.
- 39** Das FA schloss sich der Auffassung des Prüfers an und erließ am 21. Februar 2001 für die Streitjahre nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die KG. Dabei erfasste es die Beteiligungen an den verschiedenen Kapitalgesellschaften als Sonderbetriebsvermögen des X im Rahmen seiner Beteiligung an der KG. Die Gewinnausschüttungen der Kapitalgesellschaften in den Streitjahren erfasste es als Sonderbetriebseinnahmen des HR. Für die im Jahr 1998 veräußerten Anteile an den Kapitalgesellschaften setzte es der Höhe nach zwischen den Beteiligten unstrittige Veräußerungsgewinne an, die es allein X zurechnete.
- 40** Nachdem X gegen die Änderungsbescheide Einspruch eingelegt hatte, wies das FA auf die Möglichkeit einer verbösernden Entscheidung (§ 367 Abs. 2 AO) hin. In den geänderten Bescheiden sei die Vorschrift des § 15a EStG nicht zutreffend berücksichtigt worden.
- 41** In seiner Einspruchsentscheidung vom 12. September 2003 stellte das FA die Einkünfte der KG für das Jahr 1998 auf ... DM fest, wovon es X Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... DM zurechnete. Außerdem stellte es unter Berücksichtigung des § 15a EStG bei der Veranlagung des X anzusetzende steuerpflichtige laufende Einkünfte von ... DM und tarifbegünstigte Einkünfte von ... DM fest. Im Übrigen wies es die Einsprüche als unbegründet zurück.
- 42** Das FG wies die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 839 veröffentlichten Gründen ab.
- 43** Mit ihrer Revision rügen die Klägerinnen die Verletzung materiellen Rechts.
- 44** Sie machen im Wesentlichen geltend, zum Sonderbetriebsvermögen II des Gesellschafters einer Personengesellschaft gehörten Wirtschaftsgüter, die unmittelbar zur Begründung und Stärkung der Beteiligung des Gesellschafters eingesetzt würden. Dies könne auch die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft sein. Es genüge, dass sie für das Unternehmen der Personengesellschaft vorteilhaft sei und der Gesellschafter sie aus diesem Grund halte. Dabei reiche ein ganz überwiegender Veranlassungszusammenhang mit der Beteiligung an der Personengesellschaft aus; dass die Veranlassung für den Erwerb der Gesellschaftsanteile ausschließlich im Interessenbereich der Personengesellschaft liege, sei nicht erforderlich. Allerdings könne von einem Halten der Anteile im Interesse der Personengesellschaft nicht schon dann ausgegangen werden, wenn zwischen der Personengesellschaft und der Kapitalgesellschaft Geschäftsbeziehungen bestünden oder zwischen ihnen bestehende Geschäftsbeziehungen besonders intensiv seien. Denn wenn beide Gesellschaften über ihre wechselseitigen Geschäftsbeziehungen hinausgehende eigenständige Tätigkeitsbereiche hätten, werde in der Regel die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft nicht der Mitunternehmerstellung zugeordnet. Dann könne zumeist davon

ausgegangen werden, dass die Tätigkeitsbereiche der Gesellschaften aus der Sicht des an ihnen beteiligten Gesellschafters gleichrangig nebeneinander stünden. Entscheidend sei, ob die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft im konkreten Einzelfall vor allem aus Rücksicht auf die Belange der Personengesellschaft gehalten werde. Auch komme es darauf an, ob eine bestehende wirtschaftliche Verflechtung den Schluss zulasse, dass der Mitunternehmer seine Machtstellung, die er kraft seines Anteilsbesitzes an der Kapitalgesellschaft innehatte, in den Dienst der Mitunternehmerschaft stelle. Dies sei zu verneinen, wenn die Kapitalgesellschaft in erheblichem Umfang anderweitig geschäftlich tätig werde oder es sich bei den Geschäftsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaft und Mitunternehmerschaft um solche handele, wie sie üblicherweise auch zwischen anderen Unternehmen bestünden. Dabei lasse sich aus der Dauer von Geschäftsbeziehungen keine enge wirtschaftliche Verflechtung herleiten.

- 45** Im Streitfall sei keine enge wirtschaftliche Verflechtung gegeben. Die Kapitalgesellschaften hätten keine wesentliche wirtschaftliche Funktion der KG erfüllt. Während sich die KG nur mit der Beteiligung und der Verwaltung verschiedener Unternehmen befasst habe, hätten die Kapitalgesellschaften u.a. die Herstellung und den Vertrieb orthopädischer Heil- und Hilfsmittel und den Handel u.a. mit technischen Geräten sowie zum Teil auch den Betrieb einer orthopädischen Werkstatt zum Gegenstand gehabt. Daher seien die Tätigkeitsbereiche der Kapitalgesellschaften und der KG wesensverschieden. Der Betrieb der KG sei nicht durch Tätigkeiten der Kapitalgesellschaften ergänzt worden. Mit der Übernahme von Verwaltungsdienstleistungen habe vielmehr die KG die Tätigkeiten der Kapitalgesellschaften ergänzt. Der Dienstleistungsvertrag habe nicht zur Folge, dass die Beteiligungen des X an den Kapitalgesellschaften dessen Beteiligung an der KG gestärkt hätten. Sonderbetriebsvermögen II liege nicht vor, wenn in Folge der Beteiligung eines Mitunternehmers an einer Kapitalgesellschaft die Mitunternehmerschaft der Kapitalgesellschaft diene.
- 46** Eine enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen einer Mitunternehmerschaft und einer Kapitalgesellschaft könne zwar auch dann bestehen, wenn beide Gesellschaften nach einem einheitlichen wirtschaftlichen Gesamtkonzept geführt würden. Dieses brauche sich nicht auf eine Arbeitsteilung innerhalb des Beschaffungs- oder Absatzmarkts oder der Leistungserstellung und -verwertung beziehen. Es könne auch technische, kaufmännische und marktstrategische Faktoren betreffen. Im Streitfall ergebe sich indes nicht, dass X seine Beteiligungen an den Kapitalgesellschaften dem Interesse der KG untergeordnet habe. Die verschiedenen persönlichen, organisatorischen und geschäftlichen Beziehungen zwischen den Gesellschaften stellten sich im Wesentlichen nicht als Förderung der KG, sondern umgekehrt als Unterstützung der Kapitalgesellschaften durch die KG bzw. als gemeinsame Rationalisierungs- und Kooperationsmaßnahmen im gleichrangigen Interesse dar. Dienten die Beziehungen zwischen den Gesellschaften dem Unternehmen der Personengesellschaft allenfalls mittelbar über die wirtschaftlichen Interessen des die Gesellschaften umfassenden (Gesamt-)Unternehmens, so reiche dies zur Begründung von notwendigem Sonderbetriebsvermögen II nicht aus.
- 47** Die Klägerinnen beantragen,
- das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die Feststellungsbescheide 1995 bis 1998 vom 21. Februar 2001 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12. September 2003 dahin zu ändern, dass die von dem verstorbenen X im Jahr 1998 veräußerten Anteile an den GmbH nicht als Sonderbetriebsvermögen und die Einkünfte aus den Gewinnanteilen (Dividenden) dieser Gesellschaften nicht als Sonderbetriebseinnahmen des X behandelt werden.
- 48** Das FA beantragt,
- die Revision zurückzuweisen.
- 49** Es schließt sich den Ausführungen der angefochtenen FG-Entscheidung an und beruft sich ergänzend auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 13. Februar 2008 I R 63/06 (BFHE 220, 415, BStBl II 2009, 414). Danach sei eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nicht nur dann geeignet und dazu bestimmt, die Stellung des Inhabers in einer Personengesellschaft zu stärken, wenn sie dessen Einflussmöglichkeiten als Mitunternehmer in der Personengesellschaft erhöhe. Es genüge vielmehr, wenn die Beteiligung für das Unternehmen der Personengesellschaft vorteilhaft sei und der Gesellschafter sie aus diesem Grund halte. Die Beteiligungen des X seien für die KG von Vorteil gewesen und hätten die Stellung des X in der KG gestärkt. Die Kapitalgesellschaften seien nahezu die einzigen Kunden der KG gewesen; X habe seine beherrschende Stellung dazu eingesetzt, dass dies auch nach dem Verkauf der Anteile durch X über einen Zeitraum von 15 Jahren so geblieben sei. Das FG habe den Sachverhalt somit ohne Verstoß gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze zutreffend dahin gewürdigt, dass die Beteiligungen an den Kapitalgesellschaften der KG gedient hätten und deshalb als notwendiges Sonderbetriebsvermögen einzuordnen seien.

50 Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.

51 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

52 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die bisherigen Feststellungen des FG tragen nicht dessen Würdigung, dass die streitbefangenen Beteiligungen des X an den GmbH bei der KG als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II anzusehen seien.

53 1. Zum notwendigen Betriebsvermögen einer gewerblich tätigen Personengesellschaft gehören nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 4 Abs. 1 EStG 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. BFH-Urteil 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.).

54 a) Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft kann die Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft einerseits 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).

55 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; BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 1096). 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 (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 7. März 1996 IV R 12/95, BFH/NV 1996, 736; in BFHE 209, 262, BStBl II 2006, 361; in BFH/NV 2010, 1096). 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). Dies und nicht schon die gleichzeitige Beteiligung an einer Personengesellschaft und (ggf. beherrschend) an einer Kapitalgesellschaft allein rechtfertigt die Qualifikation der Beteiligung eines Mitunternehmers an einer Kapitalgesellschaft als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II bei der Personengesellschaft. Denn notwendiges Sonderbetriebsvermögen II liegt (zwingend) nur dann vor, wenn die Beteiligung in erster Linie im geschäftlichen Interesse der Personengesellschaft gehalten wird, also der Gesichtspunkt der privaten Vermögensanlage daneben keine bedeutsame Rolle spielt (BFH-Urteil in BFHE 220, 415, BStBl II 2009, 414, m.w.N.).

56 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).

- 57** 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).
- 58** 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).
- 59** dd) Unterhält die Kapitalgesellschaft neben ihren geschäftlichen Beziehungen zur Personengesellschaft einen erheblichen eigenen Geschäftsbetrieb, kann regelmäßig 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 dann 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 grundsätzlich 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).
- 60** Durch das BFH-Urteil in BFHE 220, 415, BStBl II 2009, 414, auf welches sich das FA beruft, 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.
- 61** 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.
- 62** 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).
- 63** 2. Nach diesen Maßstäben tragen die bisherigen Feststellungen des FG nicht dessen Würdigung, dass die streitbefangenen Kapitalbeteiligungen als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II zu behandeln seien. Zwar hat das FG aus der Sicht der KG zahlreiche Aspekte gewürdigt, die allein oder in Verbindung mit weiteren vom FG festgestellten Tatsachen Indizien für das Vorliegen von notwendigem Sonderbetriebsvermögen II bilden können (II.2.a). Indes hat das FG nicht aus der Perspektive der einzelnen Kapitalgesellschaften untersucht, inwieweit die KG diesen gegenüber dienende Funktion gehabt bzw. die KG die jeweiligen Unternehmen der Kapitalgesellschaften gefördert hat, und wie dieser Gesichtspunkt gegenüber den Vorteilen, welche die KG aus dem von X initiierten Vertragswerk gezogen hat, zu gewichten ist. Der angefochtenen Entscheidung lässt sich keine hinreichende

Tatsachengrundlage entnehmen, nach der sich ausschließen ließe, dass sich Personengesellschaft und die jeweilige Kapitalgesellschaft gleichrangig gegenüberstanden oder die wirtschaftlichen Vorteile der jeweiligen Kapitalgesellschaft aus der Zusammenarbeit auf Grundlage der (jeweils) abgeschlossenen Verträge sogar die Vorteile der KG überwogen; inwieweit die Kapitalgesellschaften neben ihren geschäftlichen Beziehungen zur KG einen erheblichen eigenen Geschäftsbetrieb unterhalten haben, hat das FG nicht untersucht; ebenso verhält es sich mit der Frage, ob vergleichbare Geschäftsbeziehungen auch zwischen anderen Unternehmen unterhalten wurden (II.2.b). Auch hat das FG keine Feststellungen zu der Frage getroffen, ob bzw. inwieweit X seine Kapitalbeteiligungen dazu genutzt hat, zulasten der jeweiligen Kapitalgesellschaft unangemessen hohe Vergütungen durchzusetzen; hätte X insoweit seine Beteiligungen dazu genutzt, jeweils zugunsten der KG "Gewinne abzusaugen", könnte dies das Gewicht der eigenständigen Geschäftstätigkeit der GmbH relativieren (II.2.c).

- 64** a) Das FG hat Gesichtspunkte erwogen, die im Streitfall indizieren, dass die von X initiierten Geschäftsbeziehungen für die KG von großer wirtschaftlicher Bedeutung waren. Dies allein schließt jedoch nicht aus, dass die Geschäftsbeziehungen im Ergebnis jeweils auf eine Förderung der Unternehmen der Kapitalgesellschaften durch die KG hinausliefen.
- 65** aa) Das FG hat u.a. darauf abgestellt, dass X seine beherrschende Stellung als Gesellschafter der Kapitalgesellschaften genutzt habe, um den Abschluss von Verträgen zwischen Kapitalgesellschaften und der KG zu bewirken, welche die Nachfrage nach den von der KG angebotenen Dienstleistungen im Bereich des zentralen Einkaufs und der Verwaltung sichergestellt hätten. Eine Kündigung dieser Verträge sei gegen den Willen von X nicht möglich gewesen. Nach den von X noch vor der Veräußerung seiner Beteiligungen im Jahr 1998 bewirkten Vertragsänderungen sei der Katalog der durch die KG wahrgenommenen Verwaltungsdienstleistungen noch deutlich erweitert worden; hinsichtlich des zentralen Einkaufs hätten sich die Kapitalgesellschaften sogar verpflichtet, die von ihnen benötigten Waren ausschließlich unter Einschaltung und Vermittlung der KG zu beschaffen. Die Vertragslaufzeiten hätten sich aufgrund der Vertragsänderungen auf mindestens 15 Jahre belaufen. Das Entgelt für die Dienstleistungen der KG (6,5 % der Umsätze der Kapitalgesellschaften) sei --anders als zwischen fremden Dritten zu erwarten gewesen wäre-- trotz der langen Mindestlaufzeit der Verträge nicht neu verhandelt worden. Hierdurch habe X der KG, an der er weiterhin beteiligt gewesen sei, die wirtschaftliche Existenz auch für die Zeit gesichert, in dem er nicht mehr beherrschender Anteilseigner der Kapitalgesellschaften gewesen sei. All diese Umstände indizieren zwar die wirtschaftliche Bedeutung der von X über sein Ausscheiden aus der KG hinaus initiierten Geschäftsbeziehungen für die KG. Sie stützen auch den Hinweis des FA, dass die Kapitalgesellschaften die wirtschaftlich bedeutsamen Kunden der KG gewesen seien. Über die Bedeutung der Geschäftsbeziehungen aus der Sicht der einzelnen Kapitalgesellschaften sagen sie jedoch nichts aus.
- 66** bb) Nach den zuvor genannten Maßstäben durfte das FG zwar auch darauf abstellen, ob die Kapitalgesellschaften und die KG nach einer von X entwickelten einheitlichen wirtschaftlichen Gesamtkonzeption geführt wurden, und für die Annahme einer solcher Konzeption u.a. auch organisatorische und personelle Gesichtspunkte erwägen. Denn auch ein solches Gesamtkonzept kann eine enge wirtschaftliche Verflechtung dergestalt indizieren, dass die eine Gesellschaft eine wesentliche wirtschaftliche Funktion der anderen erfüllt. Unter den im Streitfall vorliegenden Umständen rechtfertigt die Feststellung einer einheitlichen wirtschaftlichen Konzeption eines "Unternehmensverbunds" allein jedoch nicht den Schluss, dass X als Mitunternehmer jede seiner einzelnen Kapitalbeteiligungen in den Dienst des Unternehmens der KG gestellt hat. Denn auch insoweit fehlt es zum einen an Feststellungen des FG zu der Frage, ob und inwieweit sich trotz Vorteilhaftigkeit der Geschäftsbeziehungen (auch) für die KG gleichwohl im Ergebnis eine Förderung der Unternehmen der Kapitalgesellschaften durch die KG ergeben hat. Zum anderen hat das FG jedenfalls sinngemäß nur auf eine Gesamtbetrachtung aller Kapitalgesellschaften abgestellt, obwohl für die Qualifikation von notwendigem Sonderbetriebsvermögen II auf die betreffende Kapitalbeteiligung abzustellen ist. Es ist bereits zweifelhaft, ob sich aus mehreren gleichzeitig bestehenden Kapitalbeteiligungen überhaupt etwas für die Beurteilung der einzelnen Beteiligung herleiten lässt; jedenfalls führte eine einzelne Kapitalbeteiligung dann nicht zu notwendigem Sonderbetriebsvermögen II, wenn sich erst aus der Zusammenschau aller bzw. mehrerer Kapitalbeteiligungen eines Mitunternehmers deren überragende Bedeutung für die Personengesellschaft ergäbe.
- 67** b) Um im Streitfall auch die wirtschaftliche Bedeutung des von X initiierten Vertragswerks und der darauf beruhenden Geschäftsbeziehungen für die einzelnen Kapitalgesellschaften würdigen und gegenüber der vom FG angenommenen Bedeutung für die KG gewichten zu können, wird das FG im zweiten Rechtsgang u.a. Feststellungen zu dem Ausmaß des eigenen Geschäftsbetriebs der einzelnen Kapitalgesellschaften (insbesondere Umsatzzahlen und -entwicklung) zu treffen haben. Hierbei wird das FG zu berücksichtigen haben, dass auch bei einer Vielzahl von Beteiligungen hinsichtlich der Frage, ob eine Kapitalbeteiligung als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II eines

Mitunternehmers zu qualifizieren ist, nur die jeweils zu beurteilende einzelne Beteiligung zu betrachten und deshalb auch nur der eigene Geschäftsbetrieb der jeweiligen Kapitalgesellschaft von Bedeutung ist. Andererseits ist auch nur das jeweilige Ausmaß der geschäftlichen Beziehungen der Personengesellschaft zu der einzelnen Kapitalgesellschaft zu dem Umfang des eigenen Geschäftsbetriebs der jeweiligen Kapitalgesellschaft in Beziehung zu setzen, also etwa nur der anteilige Umsatz der Personengesellschaft mit dem Gesamtumsatz der jeweiligen Kapitalgesellschaft zu vergleichen. Außerdem wird das FG festzustellen und zu würdigen haben, ob bzw. inwieweit zwischen den einzelnen Kapitalgesellschaften und der KG Geschäftsbeziehungen unterhalten worden sind, wie sie --etwa im Rahmen eines "Outsourcing" von Verwaltungsaufgaben-- auch zwischen anderen Unternehmen bestehen können. Insoweit könnte auch einer Einheitlichkeit der Verwaltung von KG und einzelnen Kapitalgesellschaften kein erhebliches Gewicht mehr beigemessen werden.

- 68** c) Schließlich wird das FG auch der Frage nachzugehen haben, ob bzw. inwieweit X die einzelne Kapitalbeteiligung dazu genutzt hat, zulasten der jeweiligen Kapitalgesellschaft Gewinne in die KG zu verlagern. Hätte X seine Machtstellung in den Kapitalgesellschaften dazu genutzt, unangemessen hohe Vergütungen durchzusetzen, könnte der --bislang vom FG noch nicht festgestellte-- Umstand, dass die einzelne Kapitalgesellschaft einen erheblichen eigenen Geschäftsbetrieb unterhalten hat, je nach Höhe und Angemessenheit der vereinbarten Vergütungen für die von der KG erbrachten Dienstleistungen geringer ins Gewicht fallen, als im Fall eines fremdüblichen Entgelts. Dabei könnte für eine Fremdüblichkeit auch sprechen, wenn die Erwerber der Kapitalbeteiligungen in Kenntnis der Dienstleistungsverträge Kaufpreise vereinbart hätten, die bei X zu nicht unerheblichen Veräußerungsgewinnen geführt haben.
- 69** 3. Für den Fall, dass das FG auch im zweiten Rechtsgang zu der materiell-rechtlichen Würdigung gelangt, dass die streitbefangenen Kapitalbeteiligungen jeweils als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II anzusehen seien, weist der Senat im Interesse eines möglichst raschen Abschlusses des Rechtsstreits --allerdings ohne Bindungswirkung für den zweiten Rechtsgang-- darauf hin, dass --wie es auch das FG gesehen hat-- der Grundsatz von Treu und Glauben nicht daran hinderte, die angefochtenen Änderungsbescheide auf § 164 Abs. 2 AO zu stützen.
- 70** a) Die Finanzbehörde ist nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung (§ 2 Abs. 7 Sätze 1 und 2 EStG) an ihre rechtliche Würdigung in früheren Veranlagungszeiträumen nicht gebunden. Dies gilt selbst dann, wenn die --fehlerhafte-- Auffassung in einem Prüfungsbericht niedergelegt worden ist oder wenn die Finanzbehörde über eine längere Zeitspanne eine fehlerhafte, für den Steuerpflichtigen günstige Auffassung vertreten hat und der Steuerpflichtige im Vertrauen darauf disponiert haben sollte (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 1096, m.w.N.).
- 71** b) Zu einer Verdrängung gesetzten Rechts durch den Grundsatz von Treu und Glauben kann es nur in besonders gelagerten Fällen kommen, in denen das Vertrauen des Steuerpflichtigen in ein bestimmtes Verhalten der Verwaltung nach allgemeinem Rechtsempfinden in einem so hohen Maß schutzwürdig ist, dass demgegenüber die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurücktreten müssen. Dies kommt nach ständiger Rechtsprechung (nur) dann in Betracht, wenn dem Steuerpflichtigen eine bestimmte steuerrechtliche Behandlung zugesagt worden ist oder wenn die Finanzbehörde durch ihr früheres Verhalten außerhalb einer Zusage einen Vertrauenstatbestand geschaffen hat (z.B. BFH-Urteile vom 29. April 2008 VIII R 75/05, BFHE 221, 136, BStBl II 2008, 817, und in BFH/NV 2010, 1096). Aus den das Revisionsgericht nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG ergeben sich bislang keinerlei Anhaltspunkte, die Grundlage eines Vertrauenstatbestands sein könnten. Im Übrigen haben die Klägerinnen die Frage des Vertrauensschutzes in ihrer Revisionsbegründung nicht mehr angesprochen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de