

Urteil vom 12. June 2013, X R 2/10

Beteiligung an einer Komplementär-GmbH als notwendiges Betriebsvermögen eines Besitzeinzelunternehmens

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 5 Abs 1, EStG § 15 Abs 1

vorgehend FG Münster, 02. December 2009, Az: 5 K 2778/04 E,G

Leitsätze

1. Die Zuordnung der Beteiligung an einer Komplementär-GmbH zum notwendigen Betriebsvermögen eines Betriebsaufspaltungs-Besitzunternehmens wird nicht schon dadurch ausgeschlossen, dass die Komplementär-GmbH weder zum Besitzunternehmen noch zur Betriebs-Kapitalgesellschaft unmittelbare Geschäftsbeziehungen unterhält.
2. In derartigen Fällen setzt eine Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen voraus, dass die Komplementär-GmbH entscheidenden Einfluss auf den Geschäftsbetrieb der Gesellschaft (GmbH & Co. KG) besitzt, die aufgrund ihrer intensiven und dauerhaften Geschäftsbeziehungen zum Betriebsunternehmen die gewerbliche Betätigung des Steuerpflichtigen entscheidend fördert. Weiterhin ist erforderlich, dass der Steuerpflichtige seinerseits durch das Halten der Beteiligung an der Komplementär-GmbH in der Lage ist, deren Einfluss auf das geschäftliche Verhalten der GmbH & Co. KG maßgeblich zu fördern.

Tatbestand

- I.
 - 1 Die Beteiligten streiten um die Zugehörigkeit einer GmbH-Beteiligung zum Betriebsvermögen eines Besitzeinzelunternehmens.
 - 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war im Streitjahr 1998 Alleingesellschafter der X Autovermietung GmbH (GmbH I), die eine gewerbliche Autovermietung betrieb. Die hierfür erforderlichen wesentlichen Betriebsgrundlagen stellte ihr der Kläger zur Verfügung. Insoweit gehen die Beteiligten übereinstimmend vom Vorliegen einer Betriebsaufspaltung aus.
 - 3 Die GmbH I war neben zahlreichen weiteren Kommanditisten seit dem Jahr 1989 mit einer Kommanditeinlage von 5.000 DM an der X Autovermietung GmbH & Co. KG (KG) beteiligt. Komplementärin der KG war die X Autovermietung Beteiligungsgesellschaft mbH (GmbH II), an der wiederum der Kläger zu 11 % beteiligt war.
 - 4 Die KG erwarb nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) für ihre Kommanditisten Fahrzeuge, wobei sie wegen höherer Mengenabnahmen günstigere Preise erhielt. Den Preisvorteil gab sie zu 80 % an ihre Kommanditisten, im Übrigen an die GmbH II weiter.
 - 5 Laut einem früheren Vortrag des Klägers mietete die GmbH I ihre Mietfahrzeuge von der KG an. Die GmbH I bezog nach seinen Angaben insoweit von der KG bzw. von deren Rechtsnachfolgerin Leistungen von rd. 45 TDM (1996), 400 TDM (1997), 790 TDM (1998) und 623 TDM (1999).
 - 6 Den Gesellschaftsanteil an der GmbH II hatte der Kläger im November 1989 zum Kaufpreis von 10.000 DM erworben und seitdem als Privatvermögen behandelt. Im Vorgriff auf eine für 1999 geplante Verschmelzung der KG und der GmbH II zu einer AG veräußerte der Kläger seinen Kapitalanteil zu einem Kaufpreis von 145 TDM an die neu gegründete AG. Nach Ansicht des Klägers handelte es sich nicht um einen steuerbaren Gewinn. Demgegenüber vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, der Anteil an der GmbH II sei notwendiges Betriebsvermögen im Besitzunternehmen des Klägers gewesen. Das FA erfasste deshalb die Differenz

zwischen dem Veräußerungspreis und den Anschaffungskosten als Teil des Gewinns aus Gewerbebetrieb sowie des Gewerbeertrags.

- 7** Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das FG führte in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 970 veröffentlichten Urteil im Wesentlichen aus, bei der Beteiligung an der GmbH II habe es sich um notwendiges Betriebsvermögen gehandelt, weil die GmbH II Geschäftsführerin der KG gewesen sei und diese mit ihrem Geschäftsbetrieb das branchengleiche Gewerbe der GmbH I gefördert habe. Bis zur Veräußerung der Anteile habe ein enger betrieblicher Funktionszusammenhang zwischen der GmbH I und der KG bestanden, weil Letztere der GmbH I die zu vermietenden Fahrzeuge zu günstigen Konditionen verschafft habe.
- 8** Die Leistungen zwischen der KG und der GmbH I hätten dem Gewerbebetrieb des Klägers gedient, weil ihm im Rahmen der bestehenden Betriebsaufspaltung die Geschäftsbeziehungen zwischen der KG und der GmbH I zuzurechnen seien. Die Kommanditbeteiligung habe schon über die GmbH I notwendiges Betriebsvermögen des Klägers dargestellt, weil sie unstreitig Betriebsvermögen der GmbH I gewesen sei und der Kläger die GmbH I beherrscht habe. Da die GmbH II als Komplementärin die Geschäfte der KG geführt und hierüber Einfluss auf die gewerbliche Betätigung der GmbH I genommen habe, habe auch die Beteiligung an der GmbH II zum notwendigen Betriebsvermögen des Klägers gehört.
- 9** Mit seiner Revision macht der Kläger geltend, das FG sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass der Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung an der GmbH II im Streitjahr zu seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb rechne.
- 10** Der Kläger beantragt sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 1998 sowie den Bescheid für 1998 über den Gewerbesteuermessbetrag jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. Mai 2004 dergestalt zu ändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und der Gewerbeertrag um 135.000 DM gemindert werden.
- 11** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 12** Es ist der Auffassung, die Beteiligung des Klägers an der GmbH II habe unmittelbar den Betriebszweck der Betriebskapitalgesellschaft (GmbH I) gefördert, weil die GmbH II in unmittelbaren und bedeutsamen Geschäftsbeziehungen zur GmbH I gestanden habe. Dies ergebe sich insbesondere aus dem Gesellschaftsvertrag der GmbH II, nach dem diese vielfältige Dienstleistungen für die in der KG zusammengeschlossenen Kommanditisten --und damit an die GmbH I-- zu erbringen gehabt habe. Damit sowie durch ihre neun Anteilseigner in der Gesellschafterversammlung habe die GmbH II direkt und bedeutsam auf die Geschäftspolitik des Klägers für seine GmbH I Einfluss genommen und aufgrund der Betriebsaufspaltung deshalb auch auf sein Besitzeinzelunternehmen eingewirkt.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Streitsache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14** 1. Die Revision ist nicht bereits deshalb begründet, weil das FA den Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung an der GmbH II im Streitjahr 1998 und nicht im Jahr 1997 der Besteuerung unterworfen hat.
- 15** Soweit der Kläger erstmals im Revisionsverfahren geltend macht, die Beteiligung sei bereits im Jahr 1997 veräußert worden und lediglich die Kaufpreiszahlung sei im Streitjahr erfolgt, handelt es sich um neuen Tatsachenvortrag, der im Revisionsverfahren nicht mehr berücksichtigt werden kann. Zudem widerspricht die Darstellung des Klägers den in den Verwaltungsakten befindlichen Notarurkunden vom 21. August 1998 und 5. November 1998 über den Geschäftsanteilsübertragungsvertrag, nach denen das Kaufangebot des Klägers und dessen Annahme durch die AG erst im Streitjahr erklärt wurden.
- 16** 2. Die vom FG getroffenen Feststellungen erlauben keine abschließende Beurteilung, ob es sich bei der Beteiligung des Klägers an der GmbH II um Betriebsvermögen handelte.

- 17** a) Zum notwendigen Betriebsvermögen (§ 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung --EStG--) gehören Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Steuerpflichtigen genutzt werden (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 8. Dezember 1993 XI R 18/93, BFHE 173, 137, BStBl II 1994, 296, m.w.N.).
- 18** aa) Das kann --unabhängig von ihrer Höhe-- auch auf die Beteiligung an einer GmbH zutreffen (z.B. BFH-Urteil vom 22. Januar 1981 IV R 107/77, BFHE 133, 168, BStBl II 1981, 564). Hierfür genügt es allerdings nicht, wenn mit der Beteiligungsgesellschaft lediglich Geschäftsbeziehungen unterhalten werden, wie sie üblicherweise auch mit anderen Unternehmen bestehen (z.B. Senatsurteil vom 2. September 2008 X R 32/05, BFHE 224, 217, BStBl II 2009, 634). Unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke wird eine solche Beteiligung aber dann genutzt, wenn sie dazu bestimmt ist, die gewerbliche Betätigung des Steuerpflichtigen entscheidend zu fördern oder wenn sie dazu dient, den Absatz von Produkten des Steuerpflichtigen zu gewährleisten (ständige Rechtsprechung, Senatsurteil in BFHE 224, 217, BStBl II 2009, 634, m.w.N.). Ob eine Beteiligung notwendiges Betriebsvermögen ist, entscheidet sich danach, auf welchem Geschäftsfeld die Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, tätig ist und wie sich diese Tätigkeit auf den Betrieb des Steuerpflichtigen auswirkt (Senatsbeschluss vom 26. August 2005 X B 98/05, BFHE 210, 434, BStBl II 2005, 833).
- 19** bb) Eine Beteiligung kann auch dann notwendiges Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens sein, wenn die Aktivitäten der Beteiligungsgesellschaft nicht unmittelbar dem Einzelunternehmen des Steuerpflichtigen, das --wie im Streitfall-- über die Rechtsfigur der Betriebsaufspaltung eine als gewerblich qualifizierte Vermietungstätigkeit ausübt, sondern der Betriebsgesellschaft zugutekommen (vgl. Senatsurteil vom 20. April 2005 X R 2/03, BFHE 210, 29, BStBl II 2005, 694, unter II.1.b, m.w.N.). Ist die Beteiligung dazu bestimmt und geeignet, das operative Geschäft der Betriebsgesellschaft in erheblichem Maße zu fördern, steht damit zugleich fest, dass diese Beteiligung auch dazu dienen soll, die gewerbliche Betätigung des Besitzunternehmens "entscheidend zu fördern" (Senatsurteil in BFHE 210, 29, BStBl II 2005, 694). Denn durch die damit einhergehende Verbesserung der Vermögens- und Ertragslage der Betriebsgesellschaft erhöht sich der Wert der Beteiligung des Besitzunternehmens am Betriebsunternehmen (Senatsbeschluss in BFHE 210, 434, BStBl II 2005, 833, sowie ausführlich Senatsurteil in BFHE 210, 29, BStBl II 2005, 694, unter II.1.b bb).
- 20** In seinem Beschluss in BFHE 210, 434, BStBl II 2005, 833 hat der Senat ferner verdeutlicht, dass nicht nur eine unmittelbar vom Besitzunternehmen gehaltene Beteiligung die Betriebsgesellschaft und damit das Besitzunternehmen fördern kann. Vielmehr ist auch die durch eine unmittelbare Beteiligung gehaltene weitere --aus der Perspektive des Unternehmers mittelbare Beteiligung-- in die Beurteilung eines hinreichend konkreten Funktionszusammenhangs einzubeziehen (vgl. Schuster, jurisPR-SteuerR 44/2005 Anm. 2, a.E. unter B.).
- 21** cc) Übertragen auf den Streitfall kommt es darauf an, ob eine Kapitalgesellschaft (hier die GmbH II), die selbst weder (außergewöhnliche) Leistungsbeziehungen zum Betriebsaufspaltungsbetriebsunternehmen noch zum Betriebsaufspaltungsbetriebsunternehmen unterhält, mittelbar den Geschäftsbetrieb dieser Unternehmen durch eine Beteiligung an einer dritten Gesellschaft (hier der KG) fördert, die ihrerseits solche außergewöhnliche Geschäftsbeziehungen zum Besitz- und/oder Betriebsunternehmen unterhält.
- 22** Das FG ist maßgeblich davon ausgegangen, die Anteile an der Komplementär-GmbH (GmbH II) stellten schon deshalb notwendiges Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens dar, weil die von der GmbH I gehaltene Kommanditbeteiligung bei dieser zum notwendigen Betriebsvermögen gehört habe und die Beteiligungen aufgrund der Geschäftsbeziehungen einheitlich zu beurteilen seien. Hierbei übersieht das FG jedoch, dass zwischen der Vermögenssphäre des Klägers und derjenigen der GmbH I zu trennen ist.
- 23** Entgegen der vom FG vertretenen Ansicht kann es dabei keine Rolle spielen, dass der Kommanditanteil der GmbH I zu deren notwendigem Betriebsvermögen gehörte. Entscheidend ist vielmehr, ob der Kläger durch das Halten dieser Beteiligung die Geschäftstätigkeit der KG gegenüber der GmbH I und damit auch gegenüber seinem Besitzunternehmen maßgeblich förderte. Auf das Vorliegen einer Mehrheitsbeteiligung kommt es in diesem Zusammenhang nicht entscheidend an (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 173, 137, BStBl II 1994, 296; Senatsurteil in BFHE 224, 217, BStBl II 2009, 634).
- 24** b) Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Seine Feststellungen erlauben dem Senat keine Beurteilung, ob es sich bei der Beteiligung an der GmbH II um notwendiges Betriebsvermögen des Klägers handelte. Zu den Geschäftsbeziehungen zwischen der KG und der GmbH I hat das FG nur festgestellt, dass die KG der GmbH I die von ihr vermieteten Fahrzeuge zu günstigen Preisen verschaffte. Die insoweit vom Kläger im Verwaltungsverfahren genannten Werte der von der KG bezogenen Leistungen von --exemplarisch-- rd. 400 TDM im Jahr 1997 und

790 TDM im Streitjahr scheinen auf den ersten Blick zwar für intensive und nachhaltige Geschäftsbeziehungen zwischen den Gesellschaften zu sprechen. Allerdings sind die Zahlen so isoliert betrachtet nicht aussagekräftig. Ob es sich hierbei um Anmietungen von sodann weitervermieteten Fahrzeugen oder um "Werbekostenzuschüsse" aufgrund von vergünstigten Fahrzeugerwerben handelte, ist nicht ersichtlich, der Vortrag des Klägers hierzu widersprüchlich. Zum anderen fehlen Feststellungen dazu, ob die GmbH I ihre Ausgangsumsätze ausschließlich mit Hilfe der von der KG bezogenen Leistungen erbrachte oder ob sie hierfür auch in Beziehung zu anderen Unternehmen stand. Letzteres könnte --je nach Umfang-- für nicht ausreichende "übliche Geschäftsbeziehungen" sprechen. Grundsätzlich stellt die Möglichkeit der günstigen Beschaffung der von der GmbH I vermieteten Fahrzeuge über die KG --wie von dem FG zutreffend erkannt-- allerdings einen wesentlichen, sich entscheidend auf die Höhe ihres Gewinns auswirkenden und damit für relevante Geschäftsbeziehungen sprechenden Umstand dar.

- 25** Im zweiten Rechtsgang wird das FG die Bedeutung der Beteiligung an der GmbH II für die betriebliche Betätigung des Klägers noch im Einzelnen zu prüfen haben.
- 26** aa) Es wird deshalb zunächst die Einzelheiten der zwischen der GmbH I und der KG unterhaltenen Geschäftsbeziehung festzustellen und anhand dessen sodann zu untersuchen haben, ob es sich hierbei um eine intensive und dauerhafte --über das übliche Maß hinausgehende-- Verbindung handelte; dabei könnte von Bedeutung sein, dass die Autovermietung des Klägers aufgrund der Beteiligung an der KG unter einem überregional gängigen Namen im Sinne eines "Markenzeichens" (zunächst "X" und später "Y") agieren konnte.
- 27** bb) Sollte dies zu bejahen sein, wird das FG weiter zu würdigen haben, ob die Tatsache, dass die GmbH II Komplementärin der KG war, geeignet war, entscheidenden Einfluss auf das Bestehen dieser Geschäftsbeziehung zu nehmen. Hierfür könnte maßgeblich der von der AG für die Anteile an der Komplementär-GmbH gezahlte Kaufpreis sprechen. Dessen Höhe dürfte ein Indiz dafür sein, dass die GmbH II nicht nur den Zweck hatte, einzige persönlich haftende Gesellschafterin der KG zu sein, sondern vielmehr über ihre Beteiligung am Vermögen und Kapital der KG hinaus wesentlichen Einfluss auf die Tätigkeit der GmbH & Co. KG nehmen konnte.
- 28** cc) Sollte auch dies der Fall sein, wird das FG abschließend der Frage nachzugehen haben, ob der Kläger durch das Halten der Minderheitenbeteiligung an der GmbH II in der Lage war, deren Einfluss auf das geschäftliche Verhalten der KG maßgeblich zu fördern. Dies läge schon deshalb nahe, weil die Beteiligungsrelationen von Kommanditisten der KG und Gesellschaftern der Komplementär-GmbH im Streitfall erheblich voneinander abwichen. Eine solche Gestaltung dient regelmäßig dazu, bestimmte Personen (die "Nur-Kommanditisten") vom Einfluss auf die Geschäftsführung weitestgehend auszuschließen, während der Einfluss der GmbH-Gesellschafter, die die Maßnahmen der GmbH --die wiederum regelmäßig zugleich (Geschäftsführungs-)Entscheidungen der KG sind-- vorberaten und lenken, gestärkt wird (Liebscher in Sudhoff, GmbH & Co. KG, 6. Aufl., § 16 Rz 15). Da wesentliche Richtlinien für die Tätigkeit der GmbH & Co. KG durch die Komplementär-GmbH in der GmbH-Gesellschafterversammlung festgelegt werden bzw. werden können (Mussaëus in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 20. Aufl., § 4 Rz 93), ist es durchaus möglich, dass der Kläger es als Gesellschafter der GmbH II zusammen mit seinen acht Mitgesellschaftern letztlich --insbesondere über die Auswahl des Geschäftsführers der Komplementär-GmbH-- in der Hand hatte, maßgeblichen Einfluss auf den Erfolg der KG zu nehmen. Insoweit wäre es von Bedeutung, innerhalb welcher Gesellschaft welche Entscheidungen getroffen wurden. Für einen fördernden Einfluss auf das geschäftliche Verhalten der KG könnte zudem die von dem FA angeführte Aufteilung des für die gesamten Anteile an der Komplementär-GmbH gezahlten Kaufpreises sprechen, die nicht nach Geschäftsanteilen (= Köpfen), sondern nach anderen Kriterien wie der Dauer der Zugehörigkeit zu der GmbH II und dem Leistungsumfang der Gesellschafter vorgenommen wurde.
- 29** dd) Sofern das FG wiederum zu dem Ergebnis gelangt, dass es sich bei der Beteiligung an der GmbH II um Betriebsvermögen des Besitzunternehmens des Klägers handelte, wird es auch zu prüfen haben, ab wann (bereits unmittelbar mit Erwerb der Beteiligung oder erst --wie vom Kläger hilfsweise geltend gemacht-- im Laufe der Jahre infolge einer Entwicklung der Geschäftsbeziehungen über das übliche Maß hinaus) die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen gegeben war.
- 30** 3. Sollten die Anteile an der GmbH II zum Betriebsvermögen der Klägerin gehören, wäre der Gewinn aus ihrer Veräußerung gemäß § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) auch im Gewerbeertrag zu erfassen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 1. Juli 1992 I R 5/92, BFHE 169, 224, BStBl II 1993, 131, m.w.N.).
- 31** Der Verweis des Klägers auf die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2a GewStG geht fehl. Gewinne aus Anteilen sind insbesondere Einkünfte i.S. des § 20 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 EStG (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 23. Januar 2002 XI R 48/99, BFHE 198, 124, BStBl II 2002, 875; Senatsurteil vom 2. April 1997 X R 6/95, BFHE 183, 208, BStBl II 1998, 25). Der

Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist indes kein von der Kapitalgesellschaft ausgeschütteter Gewinn, er entsteht vielmehr originär beim Gesellschafter (vgl. BFH-Urteile vom 26. April 2001 IV R 75/99, BFHE 194, 421, unter 2. der Entscheidungsgründe; in BFHE 169, 224, BStBl II 1993, 131).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de