

Urteil vom 16. April 2015, IV R 1/12

Minderheitsbeteiligung des Kommanditisten von weniger als 10 % an der Komplementär-GmbH regelmäßig kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen II

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, GmbHG § 6, GmbHG § 46 Nr 5, GmbHG § 46 Nr 6, GmbHG § 47 Abs 1, GmbHG § 47 Abs 2, GmbHG § 48 Abs 1, GmbHG § 50 Abs 1, GmbHG § 53 Abs 2, GmbHG § 61 Abs 2 S 2, GmbHG § 66 Abs 2

vorgehend FG München, 09. Dezember 2010, Az: 13 K 1724/07

Leitsätze

Die Minderheitsbeteiligung des Kommanditisten an der geschäftsführungsbefugten Komplementär-GmbH von weniger als 10 % ist nicht dem Sonderbetriebsvermögen II zuzuordnen, wenn --ausgehend vom gesetzlich normierten Regelfall-- in den Angelegenheiten der Gesellschaft die Abstimmung nach der Mehrheit der abgegebenen Stimmen erfolgt. Dies gilt auch, wenn die Komplementär-GmbH außergewöhnlich hoch am Gewinn der KG beteiligt ist.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 10. Dezember 2010 13 K 1724/07 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erwarb im Jahr 1996 Kommanditanteile in Höhe von 5 % an der R-GmbH & Co. KG (Beigeladene, im Weiteren: R-KG) und 5 % der Anteile an deren Komplementärin, der H-GmbH. Die Tätigkeit der nicht am Vermögen beteiligten H-GmbH beschränkt sich auf die Geschäftsführung der R-KG, einen eigenen Geschäftsbetrieb unterhält sie nicht. Am Gewinn der R-KG sind die H-GmbH mit 99 % und die beiden Kommanditisten, der Kläger und die mit 95 % beteiligte X-KG, insgesamt mit 1 % entsprechend dem Verhältnis ihrer Kommanditanteile beteiligt. Die R-KG ermittelt ihren Gewinn für das abweichende Wirtschaftsjahr vom 1. April bis 31. März. Sie übt aufgrund eines Betriebsüberlassungsvertrags seit Januar 1997 keine eigene aktive Tätigkeit mehr aus.
- 2 Mit notariellem Vertrag vom 23. November 2001 veräußerte der Kläger sowohl seinen Geschäftsanteil an der H-GmbH (im Weiteren auch: GmbH-Anteil) als auch seinen Kommanditanteil an der R-KG. Die Verkaufserlöse betragen 3.728.178,50 DM für den GmbH-Anteil und 35.721,50 DM für den Kommanditanteil.
- 3 Den Gewinn aus der Veräußerung des GmbH-Anteils erfasste die R-KG in der Feststellungserklärung für 2002 nicht, da dieser im Privatvermögen des Klägers angefallen sei. Demgegenüber ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) nach einer Außenprüfung davon aus, dass der GmbH-Anteil dem Sonderbetriebsvermögen II des Klägers bei der R-KG zuzuordnen sei. Er stellte mit geändertem Bescheid vom 27. Mai 2004 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2002 für den Kläger einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 1.922.015 € fest, von dem 1.904.909 € auf den GmbH-Anteil und 17.106 € auf den Kommanditanteil entfielen.
- 4 Der Einspruch und die Klage, mit der sich der Kläger gegen die Zuordnung des GmbH-Anteils zum

Sonderbetriebsvermögen II wendete, hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte im Wesentlichen aus, dass die Beteiligung des Klägers an der H-GmbH notwendiges Sonderbetriebsvermögen II bei der R-KG sei. Denn die Teilhabe des Klägers an den Gewinnen der R-KG sei im Wesentlichen aufgrund seiner Beteiligung an der H-GmbH erfolgt. Die Beteiligung an der H-GmbH sei daher als funktional wesentliche Betriebsgrundlage der R-KG zu qualifizieren. Trotz der der H-GmbH zukommenden Abschirmwirkung entspreche bei wirtschaftlicher Betrachtung die über die H-GmbH vermittelte mittelbare Gesellschafterstellung einer wirtschaftlich nicht unbedeutenden Erweiterung der bestehenden Kommanditbeteiligung des Klägers bei der R-KG. Die Beteiligung des Klägers an der R-KG werde dadurch gestärkt. Es sei nicht erforderlich, dass die Beteiligung an der Komplementär-GmbH einen beherrschenden Einfluss vermittele. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Annahme von Sonderbetriebsvermögen II bestünden nicht.

- 5 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 6 Er beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2002 vom 27. Mai 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19. April 2007 dahingehend zu ändern, dass der für den Kläger festgestellte tarifbegünstigte Veräußerungsgewinn aus Gewerbebetrieb auf 17.106 € herabgesetzt wird.
- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision des Klägers ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die bisherigen Feststellungen des FG tragen nicht dessen Würdigung, dass die Beteiligung des Klägers an der H-GmbH als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II anzusehen und deshalb der Gewinn aus der Veräußerung des Geschäftsanteils an der H-GmbH als tarifbegünstigter (Sonder-)Veräußerungsgewinn des Klägers im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der R-KG für das Streitjahr festzustellen ist.
- 9 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 (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. 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.).
- 10 a) Der Senat hält an der ständigen Rechtsprechung fest, dass Wirtschaftsgüter, die einem Mitunternehmer gehören und ausschließlich der Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft dienen, dem Betriebsvermögen der Personengesellschaft als sog. Sonderbetriebsvermögens II zuzuordnen sind (vgl. u.a. BFH-Urteile vom 15. Oktober 1975 I R 16/73, BFHE 117, 164, BStBl II 1976, 188; vom 6. Februar 1976 III R 93/74, BFHE 118, 475, BStBl II 1976, 412; vom 12. November 1985 VIII R 286/81, BFHE 145, 62, BStBl II 1986, 55; vom 6. Juli 1989 IV R 62/86, BFHE 157, 551, BStBl II 1989, 890; zuletzt vom 23. Februar 2012 IV R 13/08, BFH/NV 2012, 1112; mit umfangreichen Nachweisen zur Rechtsprechung). Die Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens II in die Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft beruht auf einer Auslegung von § 2 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. §§ 4 ff. und § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (vgl. u.a. BFH-Urteile vom 5. Dezember 1979 I R 184/76, BFHE 129, 169, BStBl II 1980, 119; in BFHE 157, 551, BStBl II 1989, 890) und bewegt sich innerhalb der Grenzen verfassungsrechtlich zulässiger richterlicher Rechtsfortbildung (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 22. Dezember 1992 1 BvR 1333/89, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1993, 603). Der BFH hat sich mit den vom Kläger unter Berufung auf die einschlägige Kommentarliteratur gegen diese Rechtsprechung vorgebrachten Argumenten (u.a. Knobbe-Keuk, Festschrift für Hugo von Wallis, 1985, 373; Schön, DStR 1993, 185; Sonderbetriebsvermögen II nur, soweit Sondervergütung vorliegt: Bitz in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 15 Rz 73) bereits ausführlich auseinandergesetzt. Der Senat kann dem Vorbringen auch keine neuen rechtlichen

Gesichtspunkte entnehmen, die eine Aufgabe der gefestigten Rechtsprechung rechtfertigen könnten (vgl. aus jüngerer Zeit u.a. BFH-Urteile vom 25. November 2009 I R 72/08, BFHE 227, 445, BStBl II 2010, 471; vom 17. November 2011 IV R 51/08, BFH/NV 2012, 723, und in BFH/NV 2012, 1112).

- 11 b) 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 in BFH/NV 2012, 1112, Rz 53 ff., m.w.N.).
- 12 Da die Beteiligung des Klägers an der H-GmbH ersichtlich nicht der Begründung seiner Mitunternehmerstellung an der R-KG gedient hat, kann im Streitfall eine Zuordnung der Beteiligung zum Sonderbetriebsvermögen II nur dann in Betracht kommen, wenn durch die Beteiligung des Klägers an der H-GmbH dessen Mitunternehmerstellung in der R-KG gestärkt worden ist.
- 13 c) Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft kann die Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft sowohl dadurch stärken, dass sie für das Unternehmen der Personengesellschaft wirtschaftlich vorteilhaft ist (BFH-Urteile in BFHE 209, 262, BStBl II 2006, 361, unter I.2. der Gründe, und in BFH/NV 2012, 1112, Rz 54 ff., m.w.N.), als auch dadurch, dass sie der Mitunternehmerstellung selbst dient, weil durch die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft der Einfluss des Gesellschafters in der Personengesellschaft steigt bzw. gestärkt wird (BFH-Urteile vom 13. Mai 1976 IV R 4/75, BFHE 119, 256, BStBl II 1976, 617, und in BFH/NV 2012, 1112, Rz 62, m.w.N.).
- 14 aa) Ein wirtschaftlicher Vorteil der Kapitalbeteiligung für das Unternehmen der Personengesellschaft wird nach der Rechtsprechung regelmäßig nur dann bejaht, wenn zwischen dem Unternehmen der Personengesellschaft und demjenigen der Kapitalgesellschaft eine enge wirtschaftliche Verflechtung besteht, der Mitunternehmer der Personengesellschaft --ggf. zusammen mit anderen Mitunternehmern-- die Kapitalgesellschaft beherrscht und die Kapitalgesellschaft neben ihren geschäftlichen Beziehungen zur Personengesellschaft keinen anderen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung unterhält (BFH-Urteile vom 23. Januar 2001 VIII R 12/99, BFHE 194, 397, BStBl II 2001, 825; in BFH/NV 2012, 723, und in BFH/NV 2012, 1112, jeweils mit umfangreichen Rechtsprechungsnachweisen). In einem besonderen Ausnahmefall hat die Rechtsprechung die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft dem Sonderbetriebsvermögen II zugeordnet, obwohl durch die dort in Streit stehende Beteiligung in Höhe von 25 % kein beherrschender Einfluss auf die Kapitalgesellschaft vermittelt wurde (BFH-Urteil in BFHE 194, 397, BStBl II 2001, 825). Die dienende Funktion der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft für den Kommanditisten wurde jedoch daraus abgeleitet, dass die Kapitalgesellschaft, die keinen eigenen Geschäftsbetrieb unterhielt, ihrerseits als Kommanditistin mit 50 % an dem Festkapital der Personengesellschaft beteiligt war und durch deren Hafteinlage die Finanzkraft der Personengesellschaft gestärkt worden sei. Der Kommanditist habe daher statt durch Erhöhung seiner Kommanditeinlage mit der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft mittelbar einen Beitrag zur Erreichung des Gesellschaftszwecks der Personengesellschaft erbracht (BFH-Urteil in BFHE 194, 397, BStBl II 2001, 825, unter 2.c aa der Gründe).
- 15 bb) Unter dem Gesichtspunkt der Stärkung der Mitunternehmerstellung des Gesellschafters ist das Vorliegen von Sonderbetriebsvermögen II insbesondere dann bejaht worden, wenn sich der Kommanditist einer GmbH & Co. KG an der Komplementär-GmbH beteiligt, es sei denn, dass die Komplementär-GmbH außer ihrer Geschäftsführertätigkeit für die KG noch einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung ausübt. Der BFH hat die Zuordnung der Anteile an der Komplementär-GmbH zum Sonderbetriebsvermögen II maßgeblich damit begründet, dass diese Beteiligung die Stellung des Kommanditisten als Mitunternehmer bei der GmbH & Co. KG stärke, weil er durch die Wahrnehmung seiner Rechte aus der Beteiligung an der Komplementär-GmbH die Möglichkeiten seiner Einflussnahme auf die GmbH & Co. KG erweitere (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 31. Oktober 1989 VIII R 374/83, BFHE 159, 434, BStBl II 1990, 677, m.w.N., unter 1. der Gründe, und vom 15. Oktober 1998 IV R 18/98, BFHE 187, 250, BStBl II 1999, 286). Dem Kommanditisten, der grundsätzlich von der Führung der Geschäfte bei der GmbH & Co. KG ausgeschlossen sei, eröffne sich nämlich auf Grund seiner Stellung als Anteilseigner der geschäftsführenden GmbH die Möglichkeit, über diese Beteiligung auf die Geschäftsführung der KG einen besonderen Einfluss auszuüben und diese letztlich mitzubestimmen (BFH-Urteile in BFHE 129, 169, BStBl II 1980, 119, und vom 11. Dezember 1990 VIII R 14/87 BFHE 164, 20, BStBl II 1991, 510).
- 16 Ungeachtet der von der Rechtsprechung geforderten Einflussnahme des Gesellschafters auf die Komplementär-GmbH wurde die Höhe der Beteiligungsquote regelmäßig nicht weiter thematisiert, entweder deshalb nicht, weil die Gesellschafter der Personengesellschaft in ihrer Gesamtheit die wesentlichen Anteile an der Komplementär-GmbH hielten, oder aber weil der Anteil an der Komplementär-GmbH jedenfalls über 20 % lag (BFH-Urteile in BFHE 117, 164, BStBl II 1976, 188; in BFHE 118, 475, BStBl II 1976, 412; in BFHE 129, 169, BStBl II 1980, 119; in BFHE

194, 397, BStBl II 2001, 825, und in BFHE 187, 250, BStBl II 1999, 286, zu dem insoweit vergleichbaren Fall der Einbeziehung der GmbH-Beteiligung zum Sonderbetriebsvermögen II bei einer atypisch stillen Beteiligung an einer GmbH). Soweit in jüngeren Entscheidungen des BFH ausgeführt wird, dass die Beteiligung an der Komplementär-GmbH (stets) zu dem Sonderbetriebsvermögen II des Kommanditisten der GmbH & Co. KG gehöre, wenn sich die Geschäftstätigkeit der GmbH auf die Geschäftsführung der KG beschränke oder daneben ein eigener Geschäftsbetrieb der GmbH von ganz untergeordneter Bedeutung bestehe (vgl. u.a. BFH-Urteile in BFHE 187, 250, BStBl II 1999, 286; in BFHE 194, 397, BStBl II 2001, 825, und in BFHE 227, 445, BStBl II 2010, 471), waren diese Ausführungen nicht entscheidungserheblich. Diese Rechtsprechung wird ganz überwiegend von der Literatur (vgl. u.a. Blümich/Bode, § 15 EStG Rz 461a; Schneider in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz 739; Schmidt/Wacker, EStG, 34. Aufl., § 15 Rz 714; anderer Ansicht Bitz in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 15 Rz 73, sowie Knobbe-Keuk, Festschrift für Hugo von Wallis, 1985, 373; Schön, DStR 1993, 185, Letztere die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Sonderbetriebsvermögen II grundsätzlich ablehnend) und der Finanzverwaltung (vgl. u.a. Oberfinanzdirektion --OFD-- Münster vom 6. November 2008 S 2242-21-St 12-33, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2009, 108, unter I.; Senatsverwaltung für Finanzen --SenFin-- Berlin vom 27. Dezember 2010 III B -S 2241- 3/2003, juris, unter 1.; OFD Rheinland vom 23. März 2011, S 2242-25-St 111, Finanz-Rundschau --FR-- 2011, 489, unter I.) geteilt.

- 17** cc) Unter Heranziehung der unter II.1.c bb dargelegten Grundsätze ist eine Beteiligung des Kommanditisten an der geschäftsführungsbefugten Komplementär-GmbH grundsätzlich nicht dem Sonderbetriebsvermögen II zuzuordnen, wenn er auf Grund der Höhe der Beteiligung nicht in der Lage ist, über diese Einfluss auf die Geschäftsführung der KG zu nehmen. Eine solche Einflussnahme ist jedenfalls bei einem Gesellschafter, dessen Geschäftsanteil an der Komplementär-GmbH unter 10 % liegt, regelmäßig ausgeschlossen. In diesem Fall ist es, ausgehend von dem in § 47 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) gesetzlich normierten Regelfall, wonach die Abstimmung in der Gesellschaft nach der Mehrheit der abgegebenen Stimmen erfolgt (zu dem atypischen Fall, dass Beschlüsse einstimmig gefasst werden müssen, siehe unter II.1.c dd), dem Gesellschafter unter keinem denkbaren Gesichtspunkt möglich, auf die Geschäftsführung der Komplementär-GmbH und damit mittelbar auf deren Geschäftsführungstätigkeit in der KG Einfluss zu nehmen.
- 18** (1) Die Geschäftsführung in der GmbH obliegt ausschließlich dem oder den Geschäftsführer(n) (§ 6 GmbHG). Die Bestellung der Geschäftsführer ist zu jeder Zeit widerruflich (§ 38 Abs. 1 GmbHG). Den Gesellschaftern obliegt die Bestellung, die Abberufung und die Entlastung der Geschäftsführer (§ 46 Nr. 5 GmbHG) sowie die Bestimmung der Maßregeln zur Prüfung und Überwachung der Geschäftsführung (§ 46 Nr. 6 GmbHG). Durch diese den Gesellschaftern der GmbH eingeräumten Rechte und Befugnisse wird sichergestellt, dass diese maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsführung ausüben und ihren geschäftlichen Willen auch durchsetzen können. Ihre Rechte und Befugnisse gegenüber der Geschäftsführung nehmen die Gesellschafter, ausgehend von dem in § 47 Abs. 1 GmbHG gesetzlich normierten Regelfall, durch Beschlussfassung nach der Mehrheit der abgegebenen Stimmen und gemäß § 48 Abs. 1 GmbHG im Rahmen der Gesellschafterversammlung wahr. Die Stimmrechte folgen gemäß § 47 Abs. 2 GmbHG der Summe des Geschäftsanteils. Will der Gesellschafter Einfluss auf die Geschäftsführung nehmen, muss grundsätzlich die Mehrheit der Geschäftsanteile in einer Hand vereint sein. Ein Minderheitsgesellschafter, der weniger als 10 % der Geschäftsanteile hält, kann danach regelmäßig keinen Einfluss auf die Geschäftsführung ausüben, was deshalb einer Zuordnung dieser Geschäftsanteile zum Sonderbetriebsvermögen II dieses Gesellschafter bei der GmbH & Co. KG entgegensteht.
- 19** (2) Ob die Zuordnung der Geschäftsanteile zum Sonderbetriebsvermögen II bei einem Minderheitsgesellschafter, der mindestens 10 % der Geschäftsanteile hält, gerechtfertigt ist, weil ihm die besonderen Minderheitenrechte gemäß § 50 Abs. 1, § 61 Abs. 2 Satz 2, § 66 Abs. 2 GmbHG zustehen, oder ob dies (erst) bei einem Gesellschafter zu bejahen ist, der mehr als 25 % der Geschäftsanteile hält und damit über eine Sperrminorität i.S. des § 53 Abs. 2 GmbHG verfügt, braucht der Senat im Streitfall nicht zu entscheiden.
- 20** (3) Die Anteile an der Komplementär-GmbH sind bei einem Gesellschafter, der weniger als 10 % der Geschäftsanteile hält, auch dann nicht dem Sonderbetriebsvermögen II bei der GmbH & Co. KG zuzuordnen, wenn die Komplementär-GmbH am Gewinn der KG beteiligt ist. Vermittelt die Beteiligung an der Komplementär-GmbH keinen Einfluss auf die Geschäftsführung der KG, kann allein der Umstand, dass der Kommanditist mittelbar über die Komplementär-GmbH am Gewinn der KG beteiligt ist, seine Mitunternehmerstellung nicht stärken. Die mittelbare Gesellschafterstellung über die am Gewinn beteiligte Komplementär-GmbH kann auch nicht im Wege einer wirtschaftlichen Betrachtung als eine Erweiterung der bestehenden Kommanditbeteiligung verstanden und deshalb dem Sonderbetriebsvermögen II der KG zugeordnet werden (so aber bei der Einstufung der Komplementär-Beteiligung als funktional wesentliche Betriebsgrundlage: OFD Münster in GmbHR 2009, 108, unter I.; SenFin Berlin vom 27. Dezember 2010 III B -S 2241- 3/2003, juris, unter 1.; OFD Rheinland in FR 2011, 489, unter I.; anders

hingegen OFD Frankfurt am Main vom 13. Februar 2014 S 2134 A-14-St 213, juris, unter Rz 13 ff.). Eine solche Betrachtung würde die dienende Funktion der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft für die Mitunternehmerstellung des Kommanditisten völlig außer Acht lassen und die Abschirmwirkung negieren, die eine Kapitalgesellschaft als selbständiges Steuersubjekt entfaltet (BFH-Urteil vom 27. März 2007 VIII R 64/05, BFHE 217, 497, BStBl II 2007, 639). Die Minderheitsbeteiligung an der am Gewinn beteiligten Komplementär-GmbH dient daher regelmäßig dem Anlageinteresse des Kommanditisten der GmbH & Co. KG und ist dessen Privatvermögen zuzuordnen. Dass der Aspekt der Kapitalanlage in den Vordergrund der Investitionsentscheidung des Kommanditisten tritt, wird umso deutlicher, wenn --wie im Streitfall-- die operativen Gewinne aus der GmbH & Co. KG dem Kommanditisten nahezu vollständig über die Gewinnausschüttungen der Komplementär-GmbH zufließen (hier Gewinnbeteiligung der Komplementär-GmbH in Höhe von 99 %).

- 21** dd) Demgegenüber ist eine Minderheitsbeteiligung stets dem Sonderbetriebsvermögen II zuzuordnen, wenn eine Beschlussfassung nur unter Mitwirkung des Minderheitsgesellschafters möglich ist. Dazu kommt es, wenn der Gesellschaftsvertrag abweichend von dem in § 47 Abs. 1 GmbHG geregelten Prinzip der einfachen Mehrheit für die Ausübung der Rechte und Befugnisse der Gesellschafter nach § 46 Nrn. 5 und 6 GmbHG eine Mehrheit von Stimmen verlangt, die nur unter Einschluss der Stimmen des Minderheitsgesellschafters erreicht werden kann, oder sogar Einstimmigkeit vorschreibt. In diesem Fall vermittelt die Minderheitsbeteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH einen erheblichen Einfluss auf deren Geschäftsführung und damit mittelbar auf die Geschäftsführung der GmbH & Co. KG. Da die Mitunternehmerstellung des Kommanditisten in der KG in diesem Fall durch die Beteiligung an der Komplementär-GmbH gestärkt wird, ist die Beteiligung dem Sonderbetriebsvermögen II zuzuordnen. Dies gilt auch dann, wenn die Komplementär-GmbH an dem Gewinn der KG beteiligt ist. Die dann gebotene vorrangige Zuordnung des Anteils an der Komplementär-GmbH zum Betriebsvermögen der KG steht einer Zuordnung dieser Beteiligung zum Privatvermögen entgegen. Eine anteilige Zuordnung der Beteiligung zum Betriebs- und zum Privatvermögen kommt nicht in Betracht.
- 22** 2. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Zu Unrecht hat es die Minderheitsbeteiligung (5 %) des Klägers an der H-GmbH allein auf Grund der Gewinnbeteiligung der H-GmbH an der R-KG als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II des Klägers bei der R-KG eingestuft. Ausgehend von den unter II.1.c cc und dd dargelegten Grundsätzen kommt eine Zuordnung der Anteile an der H-GmbH zum Sonderbetriebsvermögen II jedoch nur dann in Betracht, wenn in deren Satzung abweichend von der gesetzlichen Regelung in § 47 Abs. 1 GmbHG die Mehrheitserfordernisse für die den Gesellschaftern in § 46 Nrn. 5 und 6 GmbHG eingeräumten Rechte und Befugnisse so weit gesteigert worden wären, dass eine Beschlussfassung ohne die Stimmen des Klägers nicht möglich wäre. Das FG hat ausgehend von seiner Rechtsauffassung diesbezügliche Feststellungen nicht getroffen. Es erhält durch die Zurückverweisung die Gelegenheit, die insoweit fehlenden Feststellungen nachzuholen.
- 23** 3. Die Entscheidung des FG stellt sich auch nicht ganz oder teilweise aus anderen Gründen als richtig dar (§ 126 Abs. 4 FGO). Anders als das FA im Rahmen der mündlichen Verhandlung erstmals vorgetragen hat, sieht der Senat in der im Streitfall vorliegenden atypischen Gewinnverteilungsabrede keinen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i.S. des § 42 der Abgabenordnung, der es rechtfertigen könnte, die hier in Streit stehenden Veräußerungsgewinne nach einer anderen Quote auf die Gesellschafter zu verteilen. Im Übrigen wäre dem Senat eine diesbezügliche Entscheidung auch verwehrt, da Gegenstand des Rechtsstreits nur die Feststellung des tarifbegünstigten Veräußerungsgewinns des Klägers ist. Die Gewinnverteilung als selbständige Besteuerungsgrundlage ist damit bestandskräftig festgestellt und in dem vorliegenden Verfahren zu Grunde zu legen (vgl. zur Selbständigkeit der einzelnen Besteuerungsgrundlagen u.a. BFH-Urteile vom 9. Februar 2011 IV R 15/08, BFHE 233, 290, BStBl II 2011, 764; vom 19. Juli 2011 IV R 42/10, BFHE 234, 226, BStBl II 2011, 878, und vom 23. Februar 2012 IV R 31/09, BFH/NV 2012, 1448).
- 24** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de