

# Urteil vom 10. April 2019, X R 28/16

## Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als notwendiges Betriebsvermögen

ECLI:DE:BFH:2019:U.100419.XR28.16.0

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 1 S 1, EStG § 15, EStG § 20 Abs 8 S 1, EStG VZ 2010

vorgehend FG Nürnberg, 02. Dezember 2015, Az: 6 K 891/13

## Leitsätze

1. Bei einem Einzelgewerbetreibenden gehört eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie dazu bestimmt ist, die gewerbliche (branchengleiche) Betätigung des Steuerpflichtigen entscheidend zu fördern oder wenn sie dazu dient, den Absatz von Produkten oder Dienstleistungen des Steuerpflichtigen zu gewährleisten .
2. Maßgebend für die Zuordnung einer Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen ist deren Bedeutung für das Einzelunternehmen .
3. Der Zuordnung einer Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen steht nicht entgegen, wenn die dauerhaften und intensiven Geschäftsbeziehungen nicht unmittelbar zu der Beteiligungsgesellschaft bestehen, sondern zu einer Gesellschaft, die von der Beteiligungsgesellschaft beherrscht wird.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 3. Dezember 2015 6 K 891/13 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 2010 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt werden.
- 2 Der Kläger hatte im Jahr 1990 50 % der Anteile an der B-GmbH erworben; die weiteren Anteile hielt zunächst sein Bruder. Im Jahr 1992 erhöhte der Kläger seine Beteiligung auf 74 %.
- 3 Der Kläger betrieb zudem ein Einzelunternehmen. Zunächst hatte er sich mit dem Vertrieb von Finanzdienstleistungen sowie Grundstücken befasst und war als Unternehmensberater tätig gewesen. Im Jahr 1993 erweiterte der Kläger die Geschäftstätigkeit seines --zu jener Zeit weitestgehend ruhenden-- Einzelunternehmens um den Bereich "Werbeagentur". Dies hatte den Hintergrund, dass die Verlage, in deren Medien die B-GmbH Anzeigen schalten wollte, den marktüblichen Agenturrabatt von 15 % nur an Werbeagenturen gewährten, nicht aber bei direkter Beauftragung durch den eigentlichen Werbekunden.
- 4 Seit 2000 ist der Kläger Alleingesellschafter und einziger Geschäftsführer der B-GmbH. Zum 1. Januar 2005 wurde die C-GmbH aus der B-GmbH ausgegliedert. Seither ist die B-GmbH Alleingesellschafterin der C-GmbH. Ebenfalls im

Jahr 2005 veräußerte der Kläger seine 100 %-Beteiligung an einer weiteren Kapitalgesellschaft, der A-GmbH, an die B-GmbH.

5 Nach einem "Outsourcing-Vertrag" vom 15. Januar 2005 übernahm die B-GmbH gegen Entgelt bestimmte Verwaltungsaufgaben für das Einzelunternehmen des Klägers (Finanzbuchhaltung, EDV, Facility Management, Vermittlung von Beratungsleistungen). Am 1. Januar 2006 schloss der Kläger mit der C-GmbH --die seit ihrer Ausgliederung aus der B-GmbH seine Hauptauftraggeberin war-- einen Agenturvertrag. Danach übernahm der Kläger die alleinige Betreuung der C-GmbH in allen Fragen der Beratung, Gestaltung und Durchführung der Werbung. Die C-GmbH verpflichtete sich, keine andere Werbeagentur für Aufgaben heranzuziehen, die Gegenstand des Vertrags waren (§ 8 des Vertrags). Umgekehrt verpflichtete sich auch der Kläger, auf Wunsch der C-GmbH auf dem Wettbewerbsbereich der betreuten Produkte nicht für andere Firmen tätig zu werden (§ 3 des Vertrags). Ferner übernahm der Kläger einige "Sonderaufgaben" wie die Beratung bei der Unternehmens- und Verkaufspolitik der C-GmbH sowie die Beratung und Mitwirkung bei der Entwicklung neuer oder verbesserter Produkte (§ 15 des Vertrags). Der Kläger hatte die Agenturrabatte an die C-GmbH weiterzugeben und erhielt von dieser ein Honorar von 4,5 % der Werbeausgaben (§ 17 des Vertrags).

6 Das Finanzgericht (FG) hat für die Jahre 2005 bis 2010 --hier für den gesamten Zeitraum zusammengefasst sowie gerundet wiedergegeben-- die folgenden Kennzahlen festgestellt:

	A-GmbH	B-GmbH	C-GmbH
Umsatz	3.694.000 €	154.110.000 €	144.193.000 €
Betriebsausgaben	3.624.000 €	151.838.000 €	115.108.000 €
davon Werbeausgaben an den Kläger	1.013.000 €	109.000 €	46.596.000 €
Anteil der Werbeausgaben an den Kläger an den gesamten Betriebsausgaben	28,0 %	0,1 %	40,5 %
Gewinn	688.000 €	15.696.000 €	30.112.000 €

Umsatz des Einzelunternehmens des Klägers 47.774.000 €

Summe Werbeausgaben der A-, B- und C-GmbH an den Kläger 47.718.000 €

Anteil der A-, B- und C-GmbH am Gesamtumsatz des Klägers 99,9 %

Gewinn des Einzelunternehmens des Klägers 1.512.000 €

Geschäftsführergehalt des Klägers bei der B-GmbH 3.398.000 €

8 In einem von den Klägern vorgelegten Rechtsgutachten heißt es, es könne davon ausgegangen werden, dass das Einzelunternehmen vor der Ausgliederung der C-GmbH (im Jahr 2005) im entsprechenden Verhältnis Werbeumsätze an die B-GmbH getätigt habe.

9 Zwischen dem Kläger und den drei GmbH besteht eine umsatzsteuerliche Organschaft; der Kläger ist der Organträger. Eine körperschaftsteuerliche Organschaft besteht mangels Gewinnabführungsvertrags nicht.

10 Der Kläger behandelte seine Beteiligung an der B-GmbH als Privatvermögen. Schon im Rahmen einer Außenprüfung für die Vorjahre 2005 bis 2008 hatte der Prüfer demgegenüber die Auffassung vertreten, die Beteiligung gehöre zum notwendigen Betriebsvermögen des Klägers, weil er nahezu seinen gesamten Umsatz mit dieser Gesellschaft und vor allem deren beiden Tochtergesellschaften erziele. Der Kläger trat dem unter Vorlage eines Rechtsgutachtens entgegen. Auswirkungen auf die Höhe der Einkommensteuer hatte dieser Streit in den Vorjahren nicht.

11 In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2010 wies der Kläger die Beteiligung an der B-GmbH zwar

weiterhin nicht als Betriebsvermögen aus, erklärte aber die erhaltene Gewinnausschüttung (800.000 €) bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Gegen den erklärungsgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheid vom 9. März 2012 legte er Einspruch ein. Er beehrte --unter Vorlage eines ergänzenden Rechtsgutachtens--, die Ausschüttung den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzuordnen.

- 12** Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das FG der Klage statt. Es führte --unter Berufung auf das zu einer Mitunternehmerschaft ergangene Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 23. Februar 2012 IV R 13/08 (BFH/NV 2012, 1112)-- aus, der Umstand, dass ein Einzelunternehmer nahezu sämtliche Umsätze mit einer verbundenen GmbH erziele, bedeute nicht zwingend, dass die Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen gehöre. Vielmehr müsse die bestehende wirtschaftliche Verflechtung den Schluss zulassen, dass der Einzelunternehmer seine bei der Kapitalgesellschaft bestehende Machtposition in den Dienst des Einzelunternehmens stelle. Die Beteiligung müsse in erster Linie im geschäftlichen Interesse des Einzelunternehmens gehalten werden; der Gesichtspunkt der privaten Vermögensanlage dürfe daneben keine Rolle spielen. Unterhalte die Kapitalgesellschaft neben ihren Beziehungen zum Einzelunternehmen einen erheblichen eigenen Geschäftsbetrieb, könne regelmäßig nicht angenommen werden, dass der Einzelunternehmer seine Einflussmöglichkeiten auf die Kapitalgesellschaft im wirtschaftlichen Interesse seines Einzelunternehmens ausübe.
- 13** Im Streitfall liege der Schwerpunkt der unternehmerischen Tätigkeiten bei den Kapitalgesellschaften. Deren Umsätze und Gewinne seien wesentlich höher als die des Einzelunternehmens des Klägers. Der Kläger halte seine Beteiligung an der B-GmbH nicht, um dem Einzelunternehmen Aufträge zu gewährleisten. Vielmehr diene das Einzelunternehmen im Gegenteil dazu, die Betätigungen der Kapitalgesellschaften zu fördern. Steigerungen der Umsätze des Einzelunternehmens beruhten nicht auf der Eigeninitiative des Klägers, sondern auf der stärkeren Werbung der Kapitalgesellschaften. Es sei dem Kläger nur um die Erlangung der Agenturrabatte gegangen, die er zudem überwiegend an die Kapitalgesellschaften weitergegeben habe. Das Einzelunternehmen sei eher als unselbständige Betriebsabteilung der Kapitalgesellschaft anzusehen als dass diese in seinem geschäftlichen Interesse gehalten werde.
- 14** Mit seiner Revision vertritt der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, das FG habe den Begriff des notwendigen Betriebsvermögens fehlerhaft ausgelegt. Ein eigener wirtschaftlicher Erfolg der Kapitalgesellschaft sei der gewerblichen Tätigkeit eines Einzelunternehmens des Gesellschafters nicht wesensfremd und schließe die Annahme von notwendigem Betriebsvermögen daher nicht aus.
- 15** Während des Revisionsverfahrens ist am 28. Oktober 2016 ein geänderter Einkommensteuerbescheid für 2010 ergangen. Das FA hat unwidersprochen mitgeteilt, der Streitstoff des Revisionsverfahrens werde durch den Änderungsbescheid nicht berührt.
- 16** Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 17** Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.
- 18** Sie sind der Auffassung, aus der bisherigen Rechtsprechung gehe nicht hervor, dass die Einstufung einer Beteiligung als notwendiges Betriebsvermögen undifferenziert allein auf dem mit der Kapitalgesellschaft erzielten Umsatzanteil beruhe. Vielmehr komme es darauf an, ob die Beteiligung dazu bestimmt sei, die gewerbliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen entscheidend zu fördern. Daran fehle es, wenn die Gewinne der Kapitalgesellschaft --wie hier-- ungleich höher seien als die des Einzelunternehmens.
- 19** Das Einzelunternehmen habe vorliegend den Kapitalgesellschaften gedient. Dies zeige sich u.a. daran, dass die Gesellschaften nicht allein den vom FG genannten Teil der Agenturrabatte von 10,5 % der Werbeaufwendungen erhalten hätten, sondern in den Jahren 2010 bis 2013 sogar Rabatte zwischen 57,6 % und 60,2 % sowie einen kumulierten Einsparungsbetrag von 53,2 Mio. €.

## Entscheidungsgründe

II.

- 20** Die Revision ist begründet.

- 21** 1. Das angefochtene Urteil ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da sich während des Revisionsverfahrens der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert hat (§ 127 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 22** Das FG hat über den Einkommensteuerbescheid für 2010 vom 23. Februar 2015 entschieden. An dessen Stelle ist während des Revisionsverfahrens der Änderungsbescheid vom 28. Oktober 2016 getreten, der nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden ist. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde. Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos geworden und aufzuheben (s. BFH-Urteile vom 28. Mai 2015 IV R 27/12, BFHE 249, 544, BStBl II 2015, 837, und vom 15. März 2017 II R 10/15, BFH/NV 2017, 1153). Da sich durch die Bescheidänderung hinsichtlich des streitigen Punkts keine Änderungen ergeben und die Kläger auch keinen weiter gehenden Antrag gestellt haben, bedarf es allein deshalb keiner Zurückverweisung der Sache an das FG gemäß § 127 FGO. Das finanzgerichtliche Verfahren leidet nicht an einem Verfahrensmangel, so dass die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen durch die Aufhebung des Urteils nicht weggefallen sind; sie bilden nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des Senats in der Sache (s. BFH-Urteil vom 15. März 2007 VI R 29/05, BFH/NV 2007, 1076). Der Senat kann auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG in der Sache selbst entscheiden.
- 23** 2. Das vorinstanzliche Urteil ist auch aus materiell-rechtlichen Gründen aufzuheben. Die Klage ist abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 24** Die Grundsätze, die die höchstrichterliche Rechtsprechung zu der Frage entwickelt hat, wann Anteile an einer Kapitalgesellschaft notwendiges Betriebsvermögen bei Inhabern von Einzelbetrieben (Einzelunternehmer, Freiberufler, Land- und Forstwirte) sind (dazu unten 3.), hat das FG nicht berücksichtigt (unten 4.). Die Sache ist spruchreif, da der Senat aufgrund der vom FG getroffenen Feststellungen selbst entscheiden kann, dass die Beteiligung des Klägers an der B-GmbH im Streitjahr zu seinem notwendigen Betriebsvermögen gehörte und die bezogene Dividende daher den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen ist, so dass der angefochtene Steuerbescheid rechtmäßig und die Klage abzuweisen ist (unten 5.).
- 25** 3. Der Begriff des Betriebsvermögens ist die Grundlage für den in § 4 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) angeordneten Betriebsvermögensvergleich.
- 26** Dabei gelten für die Zuordnung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden (dazu unten a), Freiberuflers (unten b) oder Land- und Forstwirts (unten c) weitestgehend übereinstimmende Grundsätze.
- 27** a) Wirtschaftsgüter gehören zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie dem Betrieb dergestalt unmittelbar dienen, dass sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sind; dabei wird jedoch nicht vorausgesetzt, dass sie für den Betrieb notwendig im Sinne von "erforderlich" sind (ständige höchstrichterliche Rechtsprechung, vgl. nur BFH-Urteile vom 4. Februar 1998 XI R 45/97, BFHE 185, 384, BStBl II 1998, 301, unter II.1., m.w.N.; vom 31. Mai 2001 IV R 49/00, BFHE 195, 386, BStBl II 2001, 828, unter 1. vor a, und vom 26. Januar 2011 VIII R 19/08, BFH/NV 2011, 1311, Rz 18).
- 28** aa) Hiervon ausgehend haben die für die Besteuerung von Einzelgewerbetreibenden zuständigen bzw. zuständig gewesen Senate des BFH den Rechtssatz entwickelt, dass eine Beteiligung unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke genutzt wird --also notwendiges Betriebsvermögen darstellt--, wenn sie dazu bestimmt ist, die gewerbliche (branchengleiche) Betätigung des Steuerpflichtigen entscheidend zu fördern oder wenn sie dazu dient, den Absatz von Produkten des Steuerpflichtigen zu gewährleisten (BFH-Entscheidungen vom 20. September 1995 X R 46/94, BFH/NV 1996, 393, unter 1.a, m.w.N.; vom 6. März 2003 XI R 52/01, BFHE 202, 128, BStBl II 2003, 658, unter II.2.d; vom 13. Juni 2002 III B 13/01, BFH/NV 2002, 1301, unter 1.; vom 20. April 2005 X R 2/03, BFHE 210, 29, BStBl II 2005, 694, unter II.1.a, und vom 12. Juni 2013 X R 2/10, BFHE 242, 28, BStBl II 2013, 907, Rz 18). Demgegenüber reicht die Unterhaltung von Geschäftsbeziehungen, wie sie üblicherweise auch mit anderen Unternehmen bestehen, für die Annahme notwendigen Betriebsvermögens ebenso wenig aus wie ein einmaliger Geschäftsvorfall (dazu BFH-Urteil vom 15. Oktober 2003 XI R 39/01, BFH/NV 2004, 622, unter II.2.a).
- 29** Die Absatzförderung beschränkt sich dabei nicht auf "Produkte" im engeren Sinne (Waren); vielmehr ist die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen auch dann vorzunehmen, wenn die Beteiligungsgesellschaft den Absatz von Dienstleistungen des Steuerpflichtigen gewährleistet (Senatsbeschluss vom 25. November 2008 X B 268/07, BFH/NV 2009, 162, unter 1.a).

- 30** Nach der von der höchstrichterlichen Rechtsprechung entwickelten Formulierung ("oder") ist zudem nicht stets erforderlich, dass die Betätigungen des Einzelgewerbetreibenden und der Kapitalgesellschaft branchengleich sind. Vielmehr genügt es für die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn die Beteiligung den Absatz von Produkten oder Dienstleistungen des Steuerpflichtigen gewährleisten soll (Senatsentscheidungen vom 2. September 2008 X R 32/05, BFHE 224, 217, BStBl II 2009, 634, unter II.2.b aa, und in BFH/NV 2009, 162, unter 1.a).
- 31** Entscheidend für den Gesichtspunkt der Absatzförderung ist der Anteil der Beteiligungsgesellschaft am Umsatz des Einzelunternehmens, nicht aber an dessen Gewinn (Senatsbeschluss in BFH/NV 2009, 162, unter 1.b).
- 32** Soweit die Kläger behaupten, das BFH-Urteil vom 31. Januar 1985 IV R 130/82 (BFHE 143, 335, BStBl II 1985, 395) enthalte den Rechtssatz, die Annahme notwendigen Betriebsvermögens setze auch subjektiv die Bestimmung des Steuerpflichtigen voraus, dass das Wirtschaftsgut die betrieblichen Interessen fördern müsse, trifft dies nicht zu. Ein solcher Rechtssatz ist in der genannten Entscheidung weder ausdrücklich noch sinngemäß enthalten. Das zitierte BFH-Urteil befasst sich vielmehr mit den Voraussetzungen einer Entnahme sowie --indirekt-- mit den Voraussetzungen für die Annahme von *gewillkürtem* Betriebsvermögen. Darum geht es vorliegend nicht.
- 33** bb) Auf dieser Grundlage ist notwendiges Betriebsvermögen bejaht worden für die Beteiligung eines Einzelunternehmers an einer Bank-GmbH, deren Gesellschafter nur kleine und mittelständische Betriebe sein konnten und die Kredite nur in der Weise vergab, dass sie eine Zahlungsanweisung erteilte, mit denen die Kreditnehmer ausschließlich in den Betrieben der Gesellschafter der Bank einkaufen konnten (BFH-Urteil vom 10. Juli 1974 I R 223/70, BFHE 113, 209, BStBl II 1974, 736, unter I.3.b); für die Beteiligung eines Schreiners an einer GmbH, die die von ihm produzierten Setzkästen abnahm (BFH-Urteil vom 9. September 1986 VIII R 159/85, BFHE 148, 246, BStBl II 1987, 257, unter 1.); für die 100 %-Beteiligung eines Versicherungsmaklers an einer Versicherungsfinanzierungs-GmbH, wenn der Makler über die GmbH sein Geschäft erweitern wollte (BFH-Urteil vom 3. Oktober 1989 VIII R 328/84, BFH/NV 1990, 361, unter 2.); für die 95 %-Beteiligung eines Planungsunternehmers an einer Bau-GmbH, die als Vergütung 4,5 % der Bausummen zahlte und dadurch in den Konkurs getrieben wurde (BFH-Urteil in BFHE 202, 128, BStBl II 2003, 658, unter II.2.d); für die 49 %-Beteiligung einer gewerblichen Vermieterin von Maschinen an einer GmbH, die nahezu ihre einzige Mieterin war (Senatsurteil vom 31. Mai 2005 X R 36/02, BFHE 210, 124, BStBl II 2005, 707, unter II.2.b); für die 50 %-Beteiligung eines Fuhrunternehmers an einer GmbH, von der er alle seine Aufträge erhielt, wenn die GmbH zudem keine anderen Fuhrunternehmer beauftragte (Senatsurteil in BFHE 224, 217, BStBl II 2009, 634, unter II.2.b), und für die 100 %-Beteiligung an einer GmbH, an die der Einzelunternehmer zahlreiche Wirtschaftsgüter vermietete, ohne dass die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung festgestellt waren, und zwar auch dann, wenn der Steuerpflichtige weitere gleichartige Wirtschaftsgüter an Dritte vermietete (Senatsurteil vom 5. Mai 2015 X R 48/13, BFH/NV 2015, 1358, Rz 44).
- 34** Auch bei einer 5 %-Beteiligung eines Malermeisters an einer Wohnungsbau-GmbH, von der der Maler 12,5 % seiner Aufträge erhielt, hat der BFH die Annahme von notwendigem Betriebsvermögen jedenfalls nicht für ausgeschlossen erachtet und als entscheidend angesehen, ob die GmbH auch solche Wettbewerber des Steuerpflichtigen, die nicht an ihr beteiligt waren, mit Maleraufträgen bedacht hatte und der Steuerpflichtige weitere langjährige Dauerkunden mit einem vergleichbar hohen Auftragsanteil hatte (BFH-Urteil vom 8. Dezember 1993 XI R 18/93, BFHE 173, 137, BStBl II 1994, 296).
- 35** cc) Damit vergleichbar ist die weitere Fallgruppe der Beteiligungen von Besitz-Einzelunternehmern an Kapitalgesellschaften, die intensive Geschäftsbeziehungen zur Betriebs-Kapitalgesellschaft unterhalten.
- 36** Auch hier hat der BFH bei einer 3,3 %-Beteiligung eines Besitz-Einzelunternehmers an einer Wohnungsvermietungs-GmbH, von der die Maler-Betriebs-GmbH maximal 6 % ihrer Aufträge erhielt, die Annahme von notwendigem Betriebsvermögen nicht für ausgeschlossen erachtet (Senatsurteil in BFH/NV 1996, 393). Notwendiges Betriebsvermögen wurde bejaht für die 33 %-Beteiligung eines Besitzunternehmers an einer Bauträger-GmbH, von der die Betriebs-Kapitalgesellschaft ca. 40 % ihrer Aufträge erhielt (Senatsurteil in BFHE 210, 29, BStBl II 2005, 694); für die 25 %-Beteiligung des Besitzunternehmers an einer Kapitalgesellschaft, der ihrerseits 100 % der Anteile an einer weiteren Kapitalgesellschaft gehörten, von der die Betriebs-Kapitalgesellschaft 19 % ihrer Aufträge erhielt, und zwar auch dann, wenn die Betriebs-Kapitalgesellschaft zwei weitere Großkunden hatte, mit denen sie vergleichbare Umsätze tätigte (Senatsbeschluss vom 26. August 2005 X B 98/05, BFHE 210, 434, BStBl II 2005, 833). Für möglich gehalten hat der Senat notwendiges Betriebsvermögen auch bei einer 11 %-Beteiligung des Besitzunternehmers einer Autovermietungs-Betriebs-GmbH an der Komplementär-GmbH einer Autovermietungs-KG, wenn die KG in erheblichem Umfang Autos an die Betriebs-GmbH vermietete und die

Komplementär-GmbH wesentlichen Einfluss auf die KG hatte; wobei das FG hier noch Einzelheiten zu der zwischen der Betriebs-GmbH und der KG bestehenden Geschäftsbeziehung festzustellen hatte (Senatsurteil in BFHE 242, 28, BStBl II 2013, 907).

- 37** dd) Abzugsgrenzen sind diese der Absatzförderung dienenden --und daher unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke genutzten-- Beteiligungen hauptsächlich von solchen Anteilen, die in erster Linie der Kapitalanlage dienen. Dies ist --soweit ersichtlich-- in der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung zu Einzelgewerbetreibenden in tragender Weise nur für einen Sachverhalt bejaht worden, in dem ein Apotheker zusätzlich zu den Pflichtanteilen weitere Anteile an einer Apotheker-Genossenschaft, von der er den größten Teil seiner Waren bezog, erworben hatte, wenn mit den zusätzlichen Anteilen zwar hohe Ausschüttungen, aber keine zusätzlichen Stimmrechte verbunden waren und die Genossenschaft sowohl Mitglieder als auch Nichtmitglieder zu denselben Bedingungen belieferte (BFH-Urteil in BFHE 185, 384, BStBl II 1998, 301); ferner für eine Beteiligung, die vorrangig zum Zwecke der steuersparenden Kapitalanlage erworben worden war (Senatsurteil vom 6. Oktober 2004 X R 36/03, BFH/NV 2005, 682, unter II.3.a).
- 38** Ebenso gehören Beteiligungen, mit denen keine betrieblichen Vorteile verbunden sind, nicht zum notwendigen Betriebsvermögen. Dies ist beispielsweise für die 0,14 %-Beteiligung eines Börsenmaklers an der Börsenbetreiber-AG entschieden worden, wenn die Beteiligung dem Einzelunternehmer keine besonderen Vorteile verschafft und er die Aktien nicht zwangsweise halten muss (BFH-Urteil vom 29. September 2016 III R 42/13, BFHE 256, 20, BStBl II 2017, 339, Rz 19 ff.).
- 39** ee) In keiner der vorstehend unter bb) und cc) angeführten Entscheidungen, in denen notwendiges Betriebsvermögen bejaht worden ist, hat der BFH auf das --vom FG im angefochtenen Urteil zentral herangezogene-- Kriterium abgestellt, ob die Kapitalgesellschaft über einen erheblichen eigenen Geschäftsbetrieb verfügte, obwohl ein solcher eigener Geschäftsbetrieb in nahezu allen Sachverhalten, die der zitierten Rechtsprechung zugrunde lagen, erkennbar vorhanden war. Im Gegenteil hat der BFH ausdrücklich entschieden, dass in der Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen bei einer GmbH-Beteiligung, mit der ein Einzelunternehmer 32 % seiner Umsätze erzielt, auch dann keine Divergenz zur BFH-Rechtsprechung liegt, wenn das FG den Anteil des Einzelunternehmens am Gesamtumsatz der GmbH und den Umstand, dass das Einzelunternehmen aus der Geschäftsbeziehung mit der GmbH keinen Gewinn erwirtschaftete, für unerheblich hält (BFH-Beschluss in BFH/NV 2002, 1301).
- 40** Aus der Zusammenschau der dargestellten Rechtsprechung ergibt sich daher, dass entscheidend für die Beantwortung der Frage, ob eine Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden gehört, dessen Sichtweise ist.
- 41** b) Die Zuordnung einer Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen eines Freiberuflers wird im Ergebnis nach sehr ähnlichen Grundsätzen wie bei Einzelgewerbetreibenden vorgenommen. Dies gilt ungeachtet des Umstands, dass "Geldgeschäfte" --zu denen die Rechtsprechung auch die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zählt-- bei einem Freiberufler in der Regel nicht betrieblich veranlasst sind, weil sie nicht dem maßgebenden Berufsbild entsprechen (so BFH-Urteil vom 23. Mai 1985 IV R 198/83, BFHE 144, 53, BStBl II 1985, 517, unter 1.).
- 42** Für die Zuordnung einer Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen eines Freiberuflers bedient sich der IV. Senat des BFH ebenfalls der zu Einzelgewerbetreibenden entwickelten Definition, wonach eine Beteiligung dann unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke genutzt wird, wenn sie dazu bestimmt ist, die unternehmerische Betätigung des Steuerpflichtigen entscheidend zu fördern, oder dazu dienen soll, den Absatz von Produkten des Steuerpflichtigen zu gewährleisten (so ausdrücklich BFH-Urteil vom 26. April 2001 IV R 14/00, BFHE 195, 290, BStBl II 2001, 798, unter II.1.).
- 43** aa) Auf dieser Grundlage ist notwendiges Betriebsvermögen bejaht worden für die 60 %-Beteiligung eines Baustatik-Ingenieurs an einer Ingenieurberatungs- und Planungs-GmbH (BFH-Urteil vom 11. März 1976 IV R 185/71, BFHE 118, 353, BStBl II 1976, 380); für die Beteiligung eines Baustatik-Ingenieurs an einer Wohnungsbau-GmbH, die ihm Aufträge erteilte (BFH-Urteil vom 23. November 1978 IV R 146/75, BFHE 126, 298, BStBl II 1979, 109); für die 14 %-Beteiligung eines Architekten an einer Bauträger-AG, von der er Aufträge erhalten sollte (BFH-Urteil vom 14. Januar 1982 IV R 168/78, BFHE 135, 188, BStBl II 1982, 345, unter 1.), für Anteile an einer GmbH, von der ein forschender Arzt Lizenzgebühren auf seine Erfindungen erhielt (BFH-Urteil in BFHE 195, 290, BStBl II 2001, 798), und für möglich gehalten worden bei Anteilen eines Statikers an einer GmbH, die ein Hotel errichten wollte und von der er Aufträge erhielt (BFH-Urteil in BFHE 195, 386, BStBl II 2001, 828, unter 1.c).

- 44 Auf den Umfang des eigenen Geschäftsbetriebs der Kapitalgesellschaft --der in all diesen Sachverhalten erheblich war-- hat der BFH in keiner Entscheidung abgestellt.
- 45 bb) Allerdings hat der VIII. Senat des BFH die 12,5 %-Beteiligung eines Fotojournalisten an einer Bildrechte-Vermarktungs-GmbH nicht als notwendiges Betriebsvermögen angesehen, obwohl der Journalist von der GmbH 99 % seiner Aufträge erhielt (Urteil vom 12. Januar 2010 VIII R 34/07, BFHE 228, 212, BStBl II 2010, 612). Tragend hierfür war, dass die GmbH ihrerseits nur 1 % ihrer Aufträge an den dortigen Kläger vergeben hatte. Der VIII. Senat hat insoweit ausgeführt, der Tatrichter dürfe nicht ausschließlich auf die wirtschaftliche Bedeutung der Aufträge für den Steuerpflichtigen und die branchengleiche Betätigung der Kapitalgesellschaft abstellen, sondern habe darüber hinaus das wirtschaftliche Eigengewicht der Beteiligung und den Umfang der eigenen Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft zu würdigen (BFH-Urteil in BFHE 228, 212, BStBl II 2010, 612, Rz 20).
- 46 cc) Anders hat der BFH auch Beteiligungen an branchenverschiedenen Kapitalgesellschaften gewürdigt, wenn der Erwerb der Anteile der Sicherung eines Mandats dienen soll. Daher stellte die --aus Gründen der Sicherung des Mandats vorgenommene-- Beteiligung eines Steuerberaters an einer in der Krise befindlichen GmbH kein notwendiges Betriebsvermögen dar (BFH-Urteil vom 22. Januar 1981 IV R 107/77, BFHE 133, 168, BStBl II 1981, 564). Gleiches galt für die Beteiligung an einer Autowaschstraßen-GmbH, die ein Steuerberater gemeinsam mit Mandanten eingeht (BFH-Urteil in BFHE 144, 53, BStBl II 1985, 517, unter 1.).
- 47 Die unter bb) und cc) dargestellten Aussagen hat der VIII. Senat des BFH inzwischen aber relativiert. So hat er im BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 1311 (Rz 23 ff.) ausgeführt, notwendiges Betriebsvermögen dürfe nicht allein wegen des branchenfremden Geschäftsgegenstands der Beteiligungs-Kapitalgesellschaft und des wirtschaftlichen Eigengewichts der Beteiligung verneint werden, wenn ein Rechtsanwalt sich an einer AG aus der IT-Branche beteiligt, die zu seinen wichtigsten Mandanten gehört. Die AG verfügte im dortigen Streitfall unzweifelhaft über einen umfangreichen eigenen Geschäftsbetrieb. Der VIII. Senat des BFH hat weiter ausgeführt, ein eigenes wirtschaftliches Gewicht der Beteiligung sei dann anzunehmen, wenn es dem Steuerpflichtigen auf die Kapitalanlage ankomme und die Gewinnung von Aufträgen lediglich ein erwünschter Nebeneffekt sei (Urteil in BFH/NV 2011, 1311, Rz 22).
- 48 c) Bei Land- und Forstwirten hat der hierfür bis 2016 zuständige IV. Senat des BFH Beteiligungen, mit denen Absatz- oder Nutzungsmöglichkeiten verbunden sein können, in vergleichbarer Weise wie bei Einzelgewerbetreibenden dem notwendigen Betriebsvermögen zugeordnet.
- 49 Dies ist etwa bejaht worden für die Beteiligung eines Landwirts an einer Genossenschaft, die die Verwertung und den Absatz landwirtschaftlicher Produkte zum Gegenstand hatte (BFH-Urteil vom 20. März 1980 IV R 22/77, BFHE 130, 312, BStBl II 1980, 439). In einem solchen Fall spreche --so der IV. Senat-- eine tatsächliche Vermutung dafür, dass es sich nicht um eine bloße Kapitalanlage handle, weil der Steuerpflichtige über eine derartige Beteiligung für den Fall eines Überangebots auf eine bevorzugte Abnahme der Produkte der Gesellschafter Einfluss nehmen könne. Dies gilt ebenso für den Anteil eines Landwirts an einer Weidegenossenschaft, wenn er die Weide jedenfalls in der Vergangenheit für seinen Betrieb genutzt hat, und zwar selbst dann, wenn auch Nichtmitglieder die Weide nutzen können und der Steuerpflichtige auf die Nutzung nicht zwingend angewiesen ist (BFH-Urteil vom 1. Oktober 1981 IV R 147/79, BFHE 134, 552, BStBl II 1982, 250). Ebenso gehören Aktien, die ein Landwirt an einer Zuckerfabrik-AG hält und mit denen Lieferrechte und/oder -pflichten verbunden sind, zum notwendigen Betriebsvermögen, und zwar selbst dann, wenn tatsächlich keine Lieferbeziehung aufgenommen wird, dies aber weiterhin möglich wäre (BFH-Urteil vom 11. Dezember 2003 IV R 19/02, BFHE 204, 213, BStBl II 2004, 280, unter 2.). Erst recht ist dies der Fall, wenn wenigstens ein Teil der Lieferrechte tatsächlich genutzt wird (BFH-Urteil vom 11. Dezember 2003 IV R 15/03, BFH/NV 2004, 931).
- 50 In all diesen Fällen verfügten die Beteiligungs-Gesellschaften oder -Genossenschaften über einen umfangreichen eigenen Geschäftsbetrieb, der für den IV. Senat des BFH aber ersichtlich nicht entscheidungserheblich war.
- 51 4. Das FG hat diese Rechtsprechung nicht beachtet, sondern sich in seinem angefochtenen Urteil ausschließlich auf das --nicht zu Einzelbetrieben, sondern zu Mitunternehmenschaften ergangene-- BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 1112 gestützt. In dieser Entscheidung hat der IV. Senat unter Rz 63 ausgeführt, es sei rechtsfehlerhaft, wenn ein FG zur Bejahung notwendigen Sonderbetriebsvermögens II lediglich die Perspektive der Personengesellschaft einnehme, ohne zugleich die Perspektive der Kapitalgesellschaft zu untersuchen und Feststellungen zu deren eigenem Geschäftsbetrieb zu treffen.
- 52 Richtigerweise hätte das FG indes von den Grundsätzen ausgehen müssen, die die höchstrichterliche

Rechtsprechung zu der Frage entwickelt hat, wann die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden gehört. Es hätte daher nicht --wie geschehen-- den Anteil des Einzelunternehmens des Klägers am Umsatz und Gewinn des Gesamtkonzerns in den Vordergrund seiner Würdigung rücken dürfen, sondern entscheidend auf den Anteil der Kapitalgesellschaften am Umsatz des Einzelunternehmens abstellen müssen.

- 53** Der vom FG zentral herangezogene Gesichtspunkt des Verhältnisses der jeweiligen Gewinne zueinander ist nach den von der höchstrichterlichen Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen ohnehin nicht von Bedeutung (Senatsbeschluss in BFH/NV 2009, 162, unter 1.b), zumal der Gewinn durch den Alleingesellschafter beeinflusst werden kann (so zutreffend BFH-Urteil vom 6. Juli 1989 IV R 62/86, BFHE 157, 551, BStBl II 1989, 890). Dies zeigt gerade der Streitfall, in dem das Verhältnis des Gewinns des Einzelunternehmens zu dem der Kapitalgesellschaften entscheidend davon abhängig ist, in welcher Weise sich die konzernangehörigen Unternehmen den von den Medienhäusern eingeräumten Rabatt von 15 % aufteilen.
- 54** 5. Die Sache ist spruchreif, da der Senat aufgrund der vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen selbst entscheiden kann, dass die Beteiligung des Klägers an der B-GmbH im Streitjahr zu seinem notwendigen Betriebsvermögen gehört hat.
- 55** a) Wie oben (unter 3.a) ausführlich dargestellt, ist eine wesentliche Fallgruppe, in der Anteile an einer Kapitalgesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden gehören, dadurch gekennzeichnet, dass die Beteiligung dazu dient, den Absatz von Produkten oder Dienstleistungen des Steuerpflichtigen zu gewährleisten. Erforderlich ist eine dauerhafte und intensive Geschäftsbeziehung; maßgeblich dafür ist der Anteil der Kapitalgesellschaft am Umsatz des Einzelunternehmens. Die Frage, ob ein Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens gehört, ist aus der Sicht des Einzelunternehmens --und nicht aus der Sicht des Wirtschaftsguts (hier: der Kapitalgesellschaft)-- zu beurteilen. Dementsprechend ist in der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu dieser Fallgruppe bisher nicht darauf abgestellt worden, ob die Kapitalgesellschaft über die Geschäftsbeziehung zum Einzelunternehmen hinaus noch einen weiteren Geschäftsbetrieb unterhält.
- 56** b) Vorliegend tätigte der Kläger mit der A-, B- und C-GmbH 99,9 % des Umsatzes seines Einzelunternehmens. Das Einzelunternehmen des Klägers war daher auf die Geschäftsbeziehung mit den drei Beteiligungsgesellschaften existenziell angewiesen.
- 57** Die Kläger wenden hiergegen ein, dass sie auf die Einkünfte aus dem Einzelunternehmen angesichts ihrer sonstigen Einkommens- und Vermögensverhältnisse nicht angewiesen gewesen seien. Dabei verkennen sie aber, dass es in rechtlicher Hinsicht für die Zuordnung einer Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen --hier: die Abgrenzung zu einer bloßen Kapitalanlage-- vor allem darauf ankommt, ob die Beteiligung von existenzieller Bedeutung für das *Einzelunternehmen* ist. Ob darüber hinaus auch das Einzelunternehmen von existenzieller Bedeutung für den *Steuerpflichtigen* nach Maßgabe von dessen individuellen Einkommens- und Vermögensverhältnissen ist, ist in der Regel ohne Belang und daher in der bisherigen Rechtsprechung nicht geprüft worden.
- 58** Von einer bloßen Kapitalanlage kann hier schon angesichts der überragenden Bedeutung der Beteiligung für das Einzelunternehmen nicht ausgegangen werden. Dies wäre nach den bisher in der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätzen nur dann der Fall, wenn es dem Steuerpflichtigen auf die Kapitalanlage ankommt und die Gewinnung von Aufträgen lediglich als erwünschter Nebeneffekt erscheint (BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 1311, Rz 22). Angesichts der Größenordnung der Werbeaufträge kann im Streitfall aber nicht von einem bloßen Nebeneffekt ausgegangen werden, zumal die Erweiterung des Einzelunternehmens um den Bereich "Werbeagentur" und der Erwerb der Beteiligung an der B-GmbH zeitlich nicht allzu weit auseinander lagen.
- 59** c) Selbst wenn man --anders als vorstehend-- eine Beteiligung auch dann nicht als Teil des Betriebsvermögens, sondern als Kapitalanlage ansehen wollte, wenn die zwischen dem Einzelunternehmen und der Kapitalgesellschaft abgewickelten Geschäfte zwar für das Einzelunternehmen von erheblicher Bedeutung sind, nicht aber für die Kapitalgesellschaft, führte dies im Streitfall nicht zu einer anderen Beurteilung. Denn immerhin 40,5 % der Betriebsausgaben der C-GmbH entfielen auf das Einzelunternehmen des Klägers.
- 60** Aufgrund der Vergabe der Werbeaufträge über das Einzelunternehmen konnten die Kapitalgesellschaften eine Ersparnis von 10,5 % des Volumens der Werbeaufträge erzielen. Diese Ersparnis war unmittelbar gewinnwirksam, so dass auch unter diesem Gesichtspunkt eine erhebliche Bedeutung der Geschäftsbeziehung gleichermaßen aus Sicht



der Kapitalgesellschaften zu bejahen ist. Erst recht gilt dies, wenn man das Vorbringen der Kläger aus dem Revisionsverfahren zugrunde legen sollte, wonach die Kapitalgesellschaften durch die Einschaltung des Einzelunternehmens sogar Rabatte zwischen 57,6 % und 60,2 % und im Zeitraum von 2010 bis 2013 einen kumulierten Einsparungsbetrag von 53,2 Mio. € erzielen konnten.

- 61** Hinzu kommt, dass sich die im Rahmen des Einzelunternehmens entfaltete Tätigkeit des Klägers für die --vom Auftragsvolumen her mit Abstand wichtigste-- Einzelgesellschaft C-GmbH nicht allein auf die Zwischenschaltung als Vermittler der Werbeaufträge beschränkte. Vielmehr oblagen ihm nach dem Agenturvertrag zahlreiche "Sonderaufgaben" wie z.B. Beratungstätigkeiten im Hinblick auf die Unternehmenspolitik und die Produktentwicklung. Dabei handelt es sich aber um Tätigkeiten, die für die C-GmbH von erheblicher Bedeutung waren.
- 62** d) Dass der Kläger nur an der B-GmbH unmittelbar und an der A- und C-GmbH lediglich mittelbar über seine 100 %-Beteiligung an der B-GmbH (wirtschaftlich ebenfalls zu 100 %) beteiligt war, steht der Einbeziehung der mit diesen Einzelgesellschaften getätigten Umsätze in die Betrachtung nicht entgegen. Denn eine Beteiligung gehört auch dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn die dauerhaften und intensiven Geschäftsbeziehungen nicht unmittelbar zu der Gesellschaft, an der der Steuerpflichtige beteiligt ist, unterhalten werden, sondern zu einer Gesellschaft, die von der Beteiligungsgesellschaft beherrscht wird (Senatsentscheidungen in BFHE 210, 434, BStBl II 2005, 833, unter II.2.d, m.w.N., und in BFHE 242, 28, BStBl II 2013, 907, Rz 19 f.).
- 63** e) Erstmals im Revisionsverfahren behaupten die Kläger, das Einzelunternehmen habe tatsächlich keine Dienstleistungen erbracht, sei nicht am Markt aufgetreten und daher "faktisch nicht existent". Die Werbeverträge seien allenfalls "abrechnungstechnisch" über das Einzelunternehmen gelaufen.
- 64** Dieses Vorbringen kann revisionsrechtlich schon deshalb nicht berücksichtigt werden, weil es den Sachverhaltsfeststellungen des FG, an die der Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, widerspricht. Nach diesen Feststellungen hat das Einzelunternehmen die Werbeaufträge an die Medienhäuser erteilt und ist damit selbst am Markt aufgetreten. Es war im Handelsregister eingetragen und umsatzsteuerrechtlich der Organträger der Kapitalgesellschaften.
- 65** f) Soweit die Kläger einwenden, die Senatsauffassung führe dazu, dass ein Einzelunternehmer eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nicht mehr im Privatvermögen halten könne, was gegen Art. 14 des Grundgesetzes verstoße, da die Privatnützigkeit des Eigentums gefährdet werde, kann der Senat dem schon im Ansatz nicht folgen. Zum einen verwechseln die Kläger die Begriffe "Privatnützigkeit" und (steuerliches) "Privatvermögen". Zum anderen hat die Rechtsprechung der Ertragsteuersenate des BFH mitnichten zur Folge, dass Beteiligungen bei Einzelunternehmern stets zum Betriebsvermögen gehören. Vielmehr gilt dies nur unter der --oben ausführlich erläuterten-- Voraussetzung, dass die Beteiligung unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke genutzt wird.
- 66** 6. Da die Beteiligung an der B-GmbH zum notwendigen Betriebsvermögen des gewerblichen Einzelunternehmens des Klägers gehört, ist die an den Kläger von dieser Gesellschaft ausgeschüttete Dividende den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen (§ 20 Abs. 8 Satz 1 EStG). Die Abgeltungswirkung des Kapitalertragsteuerabzugs tritt daher nicht ein (§ 43 Abs. 5 Satz 2 EStG). Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2010, der von dieser Rechtslage ausgeht, ist rechtmäßig.
- 67** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)