

BFH: Zuordnung einer Kapitalbeteiligung zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen

Die Beteiligung eines Mitunternehmers an einer Kapitalgesellschaft gehört trotz intensiver Geschäftsbeziehungen der beiden Gesellschaften nicht zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft, wenn die Kapitalgesellschaft neben ihren geschäftlichen Beziehungen zur Personengesellschaft einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung unterhält. Einen solchen hat der BFH nun in einem Fall angenommen, in dem die Kapitalgesellschaft Geschäftsbeziehungen zu anderen Geschäftspartnern unterhält, die ein Drittel ihres Gesamtumsatzes ausmachen.

Sachverhalt

Der Kläger war alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH sowie zu 50% am Kommanditkapital einer KG beteiligt. Die GmbH war alleiniger Zulieferbetrieb der KG. Daneben belieferte die GmbH ca. 100 weitere Kunden, mit denen sie einen Umsatz von 36,6 % ihres Gesamtumsatzes machte. Ein Ausweis der GmbH-Beteiligung in der Sonderbilanz des Klägers bei der KG erfolgte nicht.

Im Jahr 2010 wurden Insolvenzverfahren über die Vermögen der GmbH und KG eröffnet. Im Jahr 2011 beantragte der Kläger, erlittene Verluste aus Aufwendungen zugunsten der GmbH als Sonderbetriebsausgaben für das Jahr 2008 festzustellen. Finanzamt und FG folgten dem nicht, da sie der Ansicht waren, dass sich die Anteile des Klägers an der GmbH nicht in seinem Sonderbetriebsvermögen bei der KG, sondern in seinem Privatvermögen befunden hätten.

Entscheidung

Auch der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass die GmbH-Anteile nicht zum Sonderbetriebsvermögen des Klägers bei der KG gehörten.

Notwendiges Sonderbetriebsvermögen II

Voraussetzung für die Qualifizierung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II ist, dass sie zur Stärkung der Beteiligung des Mitunternehmers an der Mitunternehmerschaft eingesetzt wird. Eine solche Stärkung ist dann anzunehmen, wenn die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft entweder für das Unternehmen der Personengesellschaft wirtschaftlich vorteilhaft ist oder sie der Mitunternehmerstellung selbst dient, weil durch die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft der Einfluss des Gesellschafters in der Personengesellschaft steigt bzw. gestärkt wird (BFH-Urteil vom 16.04.2015, IV R 1/12).

Intensive Geschäftsbeziehung

Die wirtschaftliche Verflechtung zwischen den Unternehmen der Personengesellschaft und der Kapitalgesellschaft muss für die Annahme von Sonderbetriebsvermögen II so beschaffen sein, dass die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft in erster Linie im geschäftlichen Interesse der Personengesellschaft gehalten wird und der Gesichtspunkt der privaten Vermögensanlage des Gesellschafters und Anteilsinhabers daneben keine bedeutende Rolle spielt (BFH-Urteil vom 23.02.2012, IV R 13/08). Bejaht wird dies dann, wenn die Kapitalgesellschaft eine wesentliche wirtschaftliche Funktion der Personengesellschaft erfüllt und sie damit in den Dienst der Personengesellschaft gestellt wird, oder wenn die Kapitalgesellschaft wie eine unselbständige Betriebsabteilung der Personengesellschaft tätig wird (BFH-Urteil vom 17.11.2011, IV R 51/08). Abgelehnt hat der BFH eine Qualifizierung als Sonderbetriebsvermögen II bei Geschäftsbeziehungen zwischen Personen- und Kapitalgesellschaft, die üblicherweise auch mit anderen Unternehmen bestehen, selbst wenn sie besonders intensiv sind (BFH-Urteil vom 23.02.2012, IV R 13/08).

Unterschiedliche Kriterien für die Zuordnung einer Kapitalbeteiligung zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II oder zum notwendigen Betriebsvermögen

Ist ein Einzelunternehmer Inhaber von GmbH-Anteilen, gehören die Anteile zum

notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie dazu bestimmt sind, die gewerbliche (branchengleiche) Betätigung des Steuerpflichtigen entscheidend zu fördern oder wenn sie dazu dienen, den Absatz von Produkten oder Dienstleistungen des Steuerpflichtigen zu gewährleisten (BFH-Urteile vom 10.04.2019, X R 28/16 und vom 12.06.2019, X R 38/17). Eine entscheidende Förderung wird regelmäßig dann als gegeben angesehen, wenn zwischen der Kapitalgesellschaft und dem Betrieb des Anteilseigners eine intensive und nachhaltige Geschäftsbeziehung besteht, die sich für den Gewerbebetrieb als erheblich vorteilhaft erweist, und dieser Vorteil seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat. Die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen ist im Gegensatz zur Zuordnung zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II nicht davon abhängig zu machen, dass die Kapitalgesellschaft keinen über die Geschäftsbeziehung zum Einzelgewerbetreibenden hinausgehenden erheblichen Geschäftsbetrieb unterhält (BFH-Urteil vom 12.06.2019, X R 38/17).

Der BFH sieht keine Notwendigkeit, den Anwendungsbereich des Sonderbetriebsvermögens II über seine bisherige, eher einengende Konturierung durch die Rechtsprechung auf die Maßstäbe, die außerhalb des Sonderbetriebsvermögens Anwendung finden, zu erweitern.

Erheblicher eigener Geschäftsbetrieb der Kapitalgesellschaft

Zwar sah der BFH die Geschäftsverbindung zwischen der KG und der GmbH als eng an und sei aus der Perspektive der GmbH von einem hohen Umsatzanteil der KG geprägt gewesen. Allerdings befand der BFH nicht nur die Anzahl der weiteren Geschäftspartner neben der KG mit über 100 als sehr hoch, sondern hielt auch den Umsatz der GmbH mit diesen anderen Geschäftspartnern, der 36,6 % des Gesamtumsatzes ausmachte, für erheblich. Wie schon das FG kam der BFH somit zu dem Ergebnis, dass der eigene Geschäftsbetrieb der GmbH erheblich war und der Annahme ihrer Unterordnung gegenüber der KG und damit der Zuordnung der Anteile des Klägers an der GmbH zu seinem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II entgegensteht.

Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen II

Da die Beteiligung des Klägers an der GmbH in den Steuerbilanzen der Jahre 2006 und 2007 nicht als Sonderbetriebsvermögen des Klägers ausgewiesen worden war, konnte der BFH es dahinstehen lassen, ob die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen II sein kann (grundsätzlich bejahend z.B. BFH-Urteile vom 17.11.2011, IV R 51/08 und vom 20.09.2018, IV R 39/11).

Betroffene Normen

§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 4 Abs. 1 EStG

Streitjahr 2008

Anmerkungen

Steuerliche Konsequenzen

Für den Kläger hat das Urteil erhebliche steuerliche Konsequenzen. Da mangels Vorliegen von SBV keine Rückstellungsbildung in Betracht kommt, kann der Kläger seine Ausfälle erst im Zeitpunkt der Auflösung der GmbH (i.d.R. bei Beendigung des Insolvenzverfahrens) nach § 17 EStG geltend machen. Für die Praxis bedeutet das, dass in Fällen, in denen eine Beteiligung nicht offensichtlich notwendiges SBV darstellt, zu überlegen ist, ob die Beteiligung ins gewillkürte SBV aufgenommen werden soll. Dies wird allerdings häufig nicht gewollt sein, weil dann auch die Gewinnausschüttungen und spätere Veräußerungsgewinne als betriebliche Einkünfte zu behandeln sind.

Ergebnis des BFH möglicherweise nicht unumstritten

Im Streitfall befand der BFH nicht nur die Anzahl der weiteren Geschäftspartner neben der KG mit über 100 als sehr hoch, sondern hielt auch den Umsatz der GmbH mit diesen anderen Geschäftspartnern in Höhe von 36,6 % des Gesamtumsatzes für erheblich. Argumente oder Kriterien, warum er bei ca. einem Drittel des Gesamtumsatzes aus Geschäften mit anderen Kunden einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung annimmt, fügt er nicht an. Entgegen diesem Ergebnis wäre möglicherweise auch die entgegengesetzte Sichtweise denkbar, dass bei einem Umsatz mit der Personengesellschaft (hier der KG) von 63,4 % (100-36,6%) kein erheblicher eigener Geschäftsbetrieb vorliegt. Es bleibt abzuwarten, ob der BFH in anderen Fälle die Gelegenheit erhalten wird, die ein Drittel-Umsatz-Grenze zu bestätigen bzw. mit einer detaillierteren Argumentation zu belegen. Offen ist derzeit auch, wie die Finanzverwaltung mit dieser Grenze umgehen wird.

Vorinstanz

Finanzgericht Münster, Urteil vom 21.09.2016, 7 K 2314/13 F, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Fundstelle

BFH, Urteil vom 19.12.2019, [IV R 53/16](#), lt. BMF zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen.

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 16.04.2015, IV R 1/12, BStBl II 2015, S. 705, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 23.02.2012, IV R 13/08, BFH/NV 2012, S. 1112

BFH, Urteil vom 17.11.2011, IV R 51/08, BFH/NV 2012, S. 723

BFH, Urteil vom 10.04.2019, X R 28/16, BStBl II 2019, S. 474, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 12.06.2019, X R 38/17, BStBl II 2019, S. 518, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 20.09.2018, IV R 39/11, BStBl II 2019, S. 131

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.