

## **OFD Frankfurt a.M.: Zugehörigkeit zum Sonderbetriebsvermögen von Mitunternehmern gehörenden Anteilen an Kapitalgesellschaften**

Mit ihrer Verfügung vom 12.12.2022 hat die OFD Frankfurt a.M. ihre Feststellungen zur Zugehörigkeit von Mitunternehmern gehörenden Anteilen an Kapitalgesellschaften zum Sonderbetriebsvermögen sowie deren Eigenschaft als funktional wesentliche Betriebsgrundlage aktualisiert. Die aktuelle Verfügung ersetzt das Vorgängerschreiben vom 21.07.2022. Die einzige Änderung gegenüber der Verfügung vom 21.07.2022 besteht darin, dass sich die OFD Frankfurt a.M. nun der Entscheidung des BFH vom 21.12.2021 (IV R 15/19) anschließt und die Entscheidungsgrundsätze über den entschiedenen Einzelfall hinaus anwendet.

### **Hintergrund**

Mit der Verfügung vom 12.12.2022 aktualisiert die OFD Frankfurt die bisher bestehende Verfügung vom 21.07.2022. Inhaltlich besteht der einzige Unterschied in der Verweisung auf ein aktuelles BFH-Urteil vom 21.12.2021 (IV R 15/19) hinsichtlich der Behandlung der Beteiligung an einer Komplementär-GmbH bei wirtschaftlichen Verflechtungen zwischen GmbH und GmbH & Co. KG. Dem BFH zufolge ist die Beteiligung eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH nicht dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II (SBV II) zuzuordnen, wenn die Komplementär-GmbH einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung unterhält. Dies gilt auch dann, wenn die Komplementär-GmbH mit der GmbH & Co. KG wirtschaftlich verflochten ist und die Geschäftsbeziehungen aus Sicht der GmbH & Co. KG nicht von geringer Bedeutung sind. Das hat die Finanzverwaltung bislang anders gesehen und auch die OFD Frankfurt will die Anteile an der Komplementär-GmbH bei wirtschaftlicher Verflechtung aufgrund von Geschäftsbeziehungen – über ihre gesellschaftsrechtliche Beteiligung als Komplementärin und ihre Geschäftsführertätigkeit hinaus – in ihrer Verfügung vom 21.07.2022 weiterhin noch dem notwendigen SBV II zuordnen. In ihrer aktualisierten Verfügung vom 12.12.2022 gibt die OFD Frankfurt diese dem BFH entgegen stehende Auffassung nun auf und schließt sich der mittlerweile auch im BStBl veröffentlichten Entscheidung des BFH vom 21.12.2021 (IV R 15/19) an.

### **Verwaltungsanweisung**

In der Verfügung werden im Wesentlichen die folgenden Anwendungsfragen behandelt:

#### Einkommensteuerliche Zurechnung der Anteile an der Komplementär-GmbH eines Kommanditisten

Die Anteile des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH werden dem notwendigen SBV II zugerechnet, da die Beteiligung seine Gesellschafterstellung in der GmbH & Co. KG stärkt: Durch die Wahrnehmung seiner Rechte aus der Beteiligung an der Komplementär-GmbH werden seine Einflussmöglichkeiten auf die GmbH & Co. KG ausgeweitet (BFH, Urteil vom 14.04.1988).

Damit die Anteile an der Komplementär-GmbH als wesentliche Betriebsgrundlage (im Bereich des § 6 Abs. 3 EStG und der §§ 20, 24 UmwStG) zu qualifizieren sind, muss es sich bei der Beteiligung um eine wesentliche Grundlage für die Mitunternehmerstellung des Kommanditisten handeln. Eine Zuordnung einer Beteiligung zum SBV II qualifiziert diese nicht zwangsläufig generell als eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage. Jedoch liegt in der Stärkung der Gesellschafterstellung des Kommanditisten in der KG gleichzeitig eine funktionale Bedeutung der Beteiligung für die Mitunternehmerstellung. Es handelt sich nur dann um keine wesentliche Betriebsgrundlage für die Mitunternehmerstellung, wenn die durch die Beteiligung bewirkte Stärkung der Gesellschafterstellung von wirtschaftlich untergeordneter Bedeutung ist. Maßgeblich sind die tatsächlichen gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse. Je nach Fallgestaltung ergeben sich folgende Beurteilungen:

- Keine Beteiligung der Komplementär-GmbH am Vermögen sowie Gewinn und Verlust

der KG

*Kommanditanteil nicht größer als 50%:*

Die wirtschaftliche Bedeutung der Beteiligung ergibt sich aus der mit der Gesellschafterstellung bei der GmbH verbundenen Einflussmöglichkeit auf die Geschäftsführung der GmbH, die zur Geschäftsführung der GmbH & Co KG berufen ist. Diese Möglichkeit der Einflussnahme ist aber nur dann wirtschaftlich von Bedeutung und begründet eine funktionale Wesentlichkeit der Beteiligung, wenn der Kommanditist die Mehrheit der Stimmrechte an der GmbH besitzt und hierüber in der Lage ist, seinen geschäftlichen Betätigungswillen in der GmbH & Co. KG über die GmbH umzusetzen.

Eine Minderheitsbeteiligung ist stets dem SBV II zuzuordnen, wenn eine Beschlussfassung nur unter Mitwirkung des Minderheitsgesellschafters möglich ist. Ist der Kommanditist aufgrund seiner Stimmrechte in der GmbH nicht in der Lage, maßgebend auf die GmbH Einfluss zu nehmen, ist diese Beteiligung wirtschaftlich von geringer Bedeutung, weil die mittelbaren Einflussmöglichkeiten auf die GmbH & Co. KG nicht über die bereits bestehenden Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte des Kommanditisten hinausgehen. Bei mehrheitlichen Stimmrechten des Kommanditisten an der GmbH ist auch dann eine funktionale Wesentlichkeit der Beteiligung an der Komplementär-GmbH gegeben, wenn der Kommanditist Geschäftsführer der GmbH & Co. KG oder der GmbH ist.

*Kommanditanteil größer als 50%:*

In diesem Fall sind die neben den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsmechanismen des Kommanditisten bestehenden Einflussmöglichkeiten über die Gesellschafterstellung bei der Komplementär-GmbH wirtschaftlich nur von untergeordneter Bedeutung. Die Beteiligung stellt hier keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage dar.

*Kommanditanteil 100%*

Auch hier erlangt der Kommanditist durch die GmbH-Beteiligung nicht zu einem größeren Einfluss auf die Geschäftsführung der KG. Handelt es sich jedoch um eine Zweipersonengesellschaft, nur bestehend aus dem Kommanditisten und der Komplementär-GmbH, stellt die Beteiligung an der Komplementär-GmbH eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage dar, weil die GmbH aus Sicht des Kommanditisten benötigt wird, um überhaupt eine Kommanditistenstellung zu erhalten. Der Umfang der Beteiligung des Kommanditisten an der GmbH ist davon unabhängig.

*Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft*

Bei Einbringung des Betriebs einer KG in eine Gesellschaft anderer Rechtsform im Zuge eines Formwechsels wird die bisherige Komplementärstellung zwangsläufig gegenstandslos, da die vermögenslos werdende KG von Rechts wegen erlischt.

Der vormalige Kommanditist hat mit der Beteiligung an der Komplementär-GmbH nichts für den übertragenen Mitunternehmeranteil Wesentliches zurückbehalten (BFH-Urteil vom 16.12.2009, BStBl II 2010, 808)

- Beteiligung der Komplementär-GmbH am Vermögen sowie Gewinn und Verlust der GmbH & Co. KG

Für die Frage der Wesentlichkeit der Beteiligung kommt es auch hier darauf an, ob erst die Beteiligung an der Komplementär-GmbH den Kommanditisten in die Lage versetzt, über Fragen der laufenden Geschäftsführung der KG zu bestimmen. Daher gelten die obigen Ausführungen hier entsprechend.

- Komplementär-GmbH mit eigenem Geschäftsbetrieb von nicht untergeordneter Bedeutung

Wenn die GmbH einen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung

und ohne Zusammenhang mit dem Betrieb der KG unterhält, gehören die Anteile der Kommanditisten an der Komplementär-GmbH nicht zu deren notwendigen SBV II und stellen somit auch keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage dar.

Ist sie allerdings aufgrund von Geschäftsbeziehungen, die über die Beteiligung als Komplementärin sowie Geschäftsführertätigkeit hinaus gehen, auch wirtschaftlich mit der GmbH & Co. KG verflochten, gehören die Anteile dann zum notwendigen SBV II, wenn diese Beziehungen aus Sicht der GmbH & Co. KG von nicht geringer Bedeutung sind. Aufgrund der wirtschaftlichen Bedeutung der Beteiligung stellt diese auch immer eine funktional wesentliche Grundlage dar. Wie oben (unter Hintergrund) ausgeführt steht das mittlerweile im BStBl veröffentlichte BFH-Urteil vom 12.12.2021 dieser Auffassung allerdings entgegen und die OFD Frankfurt a.M. hat mit aktualisierter Verfügung vom 12.12.2022 ihre dem BFH entgegenstehende Auffassung aufgegeben.

- GmbH ist Komplementärin mehrerer KGs

In diesem Fall sind die GmbH-Anteile dem notwendigen SBV II der zuerst gegründeten GmbH & Co. KG zuzuordnen, sofern sich die Tätigkeit der GmbH auf die Geschäftsführung der KGs beschränkt.

Sofern die GmbH jedoch einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung unterhält, ist unter Berücksichtigung der Anzahl der Geschäftsbeziehungen der GmbH zu unterscheiden: Bei Geschäftsbeziehungen der GmbH zu nur einer GmbH & Co. KG, die aus deren Sicht von nicht geringer Bedeutung sind, sind die GmbH-Anteile im SBV der Kommanditisten dieser GmbH & Co. KG zu bilanzieren. Unterhält die GmbH jedoch Geschäftsbeziehungen zu mehreren GmbH & Co. KGs, die aus deren Sicht jeweils von nicht geringer Bedeutung sind, sind die GmbH-Anteile dem notwendigen SBV II der zuerst gegründeten GmbH & Co. KG zuzuordnen, mit der solche Beziehungen unterhalten werden. Ob die Komplementär-GmbH am Vermögen sowie am Gewinn oder Verlust der GmbH & Co. KG beteiligt ist, ist irrelevant.

Für die funktionelle Wesentlichkeit der Beteiligung an der Komplementär-GmbH gelten die obigen Ausführungen entsprechend. Bei Mitunternehmeranteilen, bei denen die GmbH-Anteile nicht nach den obigen Grundsätzen bilanziert werden, scheidet die Qualifizierung als wesentliche Betriebsgrundlage aus.

#### Zurechnung von Anteilen eines Personengesellschafters an einer Kapitalgesellschaft bei nur wirtschaftlicher Verflechtung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaft

Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die von Gesellschaftern einer Personengesellschaft gehalten werden, ohne dass eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung der Kapitalgesellschaft an der Personengesellschaft besteht, werden in der Regel nicht dem notwendigen SBV II zugeordnet. Eine solche Zuordnung ist nur dann vorzunehmen, wenn es besonders enge wirtschaftliche Verflechtungen zwischen den beiden Gesellschaften gibt, die darin bestehen, dass eine Gesellschaft eine wesentliche wirtschaftliche Funktion der anderen erfüllt (BFH, Urteil vom 31.01.1991). Der Umfang der anderweitigen Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft ist in diesen Fällen irrelevant.

Eine Beteiligung ist regelmäßig dann dem SBV II innerhalb der Personengesellschaft zuzuordnen, wenn der Mitunternehmer die Kapitalgesellschaft beherrscht (BFH, Urteil vom 16.09.1994). Aber auch wenn die Beteiligung keinen beherrschenden Einfluss vermittelt, kann es sich bei einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft um SBV II handeln, da nicht ausschließlich auf die Beherrschung der Kapitalgesellschaft, sondern allgemein auf Einflussmöglichkeiten der Mitunternehmer auf die Geschäftsführung in der Kapitalgesellschaft im wirtschaftlichen Interesse der Personengesellschaft abzustellen ist (BFH, Urteil vom 03.03.1998). Inwieweit die Anteile eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu bewerten.

#### Behandlung des Anteils eines stillen Gesellschafters einer GmbH und atypisch stillen Gesellschaft an der GmbH

Der Anteil eines stillen Gesellschafters einer GmbH & atypisch Still stellt stets notwendiges SBV II dar, sofern die GmbH nicht noch einer anderen Geschäftstätigkeit von nicht ganz untergeordneter Bedeutung nachgeht. Über die Beteiligung an der GmbH kann der stille Gesellschafter auf deren geschäftliches Verhalten Einfluss nehmen und zugleich seine Stellung in der stillen Gesellschaft verstärken, womit die Beteiligung an der GmbH auch der

Beteiligung an der „Personengesellschaft GmbH & atypisch Still“ dient und die Voraussetzungen für die Behandlung als notwendiges SBV II erfüllt sind. Inwieweit die Anteile eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, ist auch hier nach den Umständen des Einzelfalls zu bewerten.

#### **Betroffene Normen**

§ 20 UmwStG, § 24 UmwStG, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, § 15 Abs. 3 EStG

#### **Fundstelle**

OFD Frankfurt a.M., Verfügung vom 12.12.2022, S-2134 A – 014 – St 517

#### **Weitere Fundstellen**

BFH, Urteil vom 12.12.2021, IV R 15/19, BStBl II 2022, S. 651, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH-Urteil vom 16.12.2009, I R 97/08, BStBl II 2010, S. 808

BFH, Urteil vom 03.03.1998, VIII R 66/96, BStBl II 1998, S. 383

BFH, Urteil vom 16.09.1994, III R 45/92, BStBl II 1995, S. 75

BFH, Urteil vom 31.01.1991, IV R 2/90, BStBl II 1991, S. 786

BFH, Urteil vom 14.04.1988, IV R 271/84, BStBl II 1988, S. 667

OFD Frankfurt a.M., Verfügung vom 03.12.2015, S 2134 A – 14 – St 213

---

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.