Urteil vom 19. Dezember 2019, IV R 53/16

Ladungsfrist bei Terminverlegung - Kapitalbeteiligung im Sonderbetriebsvermögen II

ECLI:DE:BFH:2019:U.191219.IVR53.16.0

BFH IV. Senat

EStG § 2 Abs 2 Nr 1, EStG § 4 Abs 1, EStG § 4 Abs 4, EStG § 6 Abs 5, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, FGO § 48 Abs 1 Nr 5, FGO § 76 Abs 1, FGO § 91 Abs 1 S 1, FGO § 118 Abs 2, FGO § 155, ZPO § 217, ZPO § 218, ZPO § 227 Abs 1 S 1, VwGO § 102 Abs 1 S 1, EStG VZ 2008

vorgehend FG Münster, 20. September 2016, Az: 7 K 2314/13 F

Leitsätze

1. Die vierwöchige Ladungsfrist zur mündlichen Verhandlung vor dem BFH beginnt nicht erneut zu laufen, wenn ein Termin auf einen späteren Tag verlegt wird .

2. Für die Zuordnung eines GmbH-Anteils eines Mitunternehmers zum Sonderbetriebsvermögen II seiner Mitunternehmerschaft ist es von Bedeutung, ob die GmbH --abgesehen von der Geschäftsbeziehung zu der Mitunternehmerschaft-- einen erheblichen eigenen Geschäftsbetrieb unterhält .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 21.09.2016 - 7 K 2314/13 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

A.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der 1999 gegründeten A-GmbH (nachfolgend: GmbH). Gegenstand der GmbH war der Handel mit Draht- und Stahlerzeugnissen.

2 Im Jahr 2006 gründete der Kläger zusammen mit E die B-GmbH & Co. KG (im Folgenden: KG). An ihr waren der Kläger und E jeweils zu 50 % als Kommanditisten beteiligt. Der Kläger war zugleich alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Komplementär-GmbH der KG, der B-Verwaltungs GmbH. Gegenstand der KG war die Produktion von Drahterzeugnissen (Drahtzieherei).

3 E hatte früher Drahtzieherei als Einzelunternehmer betrieben. Mit Gründung der KG verpachtete er dieser das Anlagevermögen seines Einzelunternehmens zunächst, bevor er es Ende 2007 in die KG einbrachte. Der Kläger verfügte wegen seiner Beteiligung an der GmbH über Kontakte auf dem Einkaufsmarkt für die Drahtproduktion wie auch über finanzielle Mittel. Die GmbH gewährte der KG mit Vertrag vom 15.07.2006 ein Darlehen über 250.000 €.

4 Die KG bezog die für ihre Produktion erforderlichen Rohstoffe, sog. Vormaterialien, ausschließlich von der GmbH. Die GmbH belieferte auch andere Kunden als die KG mit Stahl- und Drahterzeugnissen, nicht jedoch mit Vormaterialien. Im Jahr 2008 hatte die GmbH insgesamt 102 Debitoren. Die KG bezog von der GmbH Vormaterialien für 3 Mio. € (2006), 9 Mio. € (2007) und 10,9 Mio. € (2008). Diese Lieferungen machten 26,1 % (2006), 45,7 % (2007) und 63,4 % (2008) der gesamten Lieferungen der GmbH aus.

5 Am ...2010 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der KG eröffnet, am ...2010 folgte die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH. Der vorläufige Insolvenzverwalter wies in seinem Bericht vom ...2010 darauf hin, dass die wirtschaftliche Entwicklung der GmbH und der KG seit dem Jahr 2006 untrennbar miteinander zusammengehangen habe. Am ...2016 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der KG wieder aufgehoben.

6 Der Kläger erklärte die aus den GmbH-Anteilen erzielten Kapitalerträge als Einkünfte aus Kapitalvermögen. Den Verlust seiner Einlage machte er bei seiner Einkommensteuererklärung 2010 nach § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) geltend. In den Steuerbilanzen der Jahre 2006 und 2007 wurde die Beteiligung nicht als Sonderbetriebsvermögen des Klägers ausgewiesen.

7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) nahm die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte (Gewinnfeststellung) der KG für das Jahr 2008 (Streitjahr) auf Grundlage einer Schätzung vor, da die KG zunächst keine Feststellungserklärung und keinen Jahresabschluss bei dem FA eingereicht hatte. Sonderbetriebsausgaben für den Kläger wurden hierbei nicht festgestellt.

8 Der Kläger beantragte am 10.11.2011 bei dem FA die Änderung des Gewinnfeststellungsbescheids für das Streitjahr insoweit, als Sonderbetriebsausgaben für ihn in Höhe von 772.000 € zu berücksichtigen seien. Am 15.05.2012 reichte die KG eine von dem Kläger unterzeichnete Feststellungserklärung für das Streitjahr ein, in der Sonderbetriebsausgaben des Klägers in Höhe von 1.190.990 € erklärt wurden. Dieser Betrag setzte sich aus dem Ausfall eines vom Kläger und seiner Ehefrau der GmbH gewährten Darlehens in Höhe von 60.000 €, der Inanspruchnahme des Klägers aus einer Bürgschaft für Verbindlichkeiten der KG aus einem Leasingvertrag über einen Industrieofen in Höhe von 375.000 € und einer Garantieübernahme für die Belieferung der GmbH durch eine schweizerische Gesellschaft über ein Konsignationslager in der Bundesrepublik Deutschland in Höhe von 755.990 € zusammen. Zugleich wurde eine Sonderbilanz zum 31.12.2008 eingereicht, in der ein Sonderbilanzverlust des Klägers in Höhe von 1.190.990 € ausgewiesen ist.

9 Das FA änderte den Feststellungsbescheid 2008 später insoweit, als es einen --nicht unterzeichneten-- Jahresabschluss für die KG bei der Ermittlung ihres Gesamthandsgewinns berücksichtigte. Sonderbetriebsausgaben des Klägers wurden jedoch weiterhin nicht festgestellt. Das deshalb von dem Kläger durchgeführte Einspruchsverfahren blieb erfolglos.

10 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage nach Beiladung der KG durch Urteil vom 21.09.2016 als unbegründet ab. Die Bildung von Rückstellungen in der Sonderbilanz des Klägers bei der KG sei unzulässig. Solange die KG bestanden habe, scheide die Bildung von Rückstellungen für die drohende Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft schon deshalb aus, weil diese erst bei Beendigung der Gesellschaft aufwandswirksam werden könne. Im Übrigen scheitere die Bildung einer Rückstellung an der fehlenden betrieblichen Veranlassung des Ausfalls des der GmbH gewährten Darlehens und der Inanspruchnahme aus Sicherheiten. Die Anteile des Klägers an der GmbH hätten sich nicht in seinem Sonderbetriebsvermögen bei der KG, sondern in seinem Privatvermögen befunden. Die Beteiligung an der GmbH habe nicht die Beteiligung des Klägers bei der KG gestärkt oder eine wesentliche wirtschaftliche Funktion der KG erfüllt. Auch wenn die Geschäftsbeziehungen zwischen der KG und der GmbH im Streitjahr sehr eng gewesen seien, so habe die GmbH doch daneben noch einen erheblichen eigenen Geschäftsbetrieb unterhalten.

11 Der Kläger rügt mit seiner Revision die Verletzung von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 4 Abs. 1 EStG sowie der Pflicht zur Aufklärung des Sachverhalts durch das FG.

12 Er beantragt,
das Urteil des FG vom 21.09.2016 - 7 K 2314/13 F sowie die Einspruchsentscheidung vom 15.07.2013 aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2008 für die B-GmbH & Co. KG vom 26.07.2012 dahingehend zu ändern, dass für den Kläger Sonderbetriebsausgaben in Höhe von 1.190.990 € festgestellt werden.

13 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B.

14 I. Der Senat konnte trotz Nichterscheinens der Beigeladenen zur mündlichen Verhandlung entscheiden.

15 1. Die vierwöchige Frist für die Ladung zur mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzhof (BFH) ist gewahrt. Sie beginnt nach der Verlegung des Termins auf einen späteren Zeitpunkt nicht erneut zu laufen.

16 a) Sobald der Termin zur mündlichen Verhandlung bestimmt ist, sind nach § 91 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) die Beteiligten bei einer Verhandlung vor dem BFH mit einer Frist von mindestens vier Wochen zu laden. Der Begriff der Ladungsfrist ist in der FGO nicht definiert. Nach § 217 der Zivilprozessordnung (ZPO) handelt es sich um die Frist, die in einer anhängigen Sache zwischen der Zustellung der Ladung und dem Terminstag liegt. Auf Grundlage der Verweisung in § 155 Satz 1 FGO gilt diese Definition auch für das finanzgerichtliche Verfahren (BFH-Urteil vom 17.11.1989 - VI R 38/86, BFH/NV 1990, 650; BFH-Beschlüsse vom 30.07.2001 - VII B 78/01, BFHE 195, 530, BStBl II 2001, 681, unter 1.a; vom 13.12.2007 - XI B 160/06, juris).

17 Die Regelung in § 91 Abs. 1 Satz 1 FGO dient der Gewährung rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes). Es soll allen Beteiligten ermöglicht werden, die mündliche Verhandlung vorzubereiten, und deren Anwesenheit bei dem gerichtlichen Termin gewährleisten (BFH-Beschlüsse in BFHE 195, 530, BStBl II 2001, 681, unter 1.a; vom 13.12.2007 - XI B 160/06, juris; vom 29.09.2011 - IV B 122/09, Rz 3; mit Beschränkung auf den Zweck der Gewährleistung der notwendigen Vorbereitung der Verhandlung: BFH-Beschluss vom 09.05.2012 - VII B 3/12, Rz 5, sowie auch Beschluss des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs vom 15.12.2004 - 22 ZB 04.3173, juris).

18 b) Die Ladungsfrist von mindestens vier Wochen ist vom BFH auch bei einer Verlegung der mündlichen Verhandlung auf einen späteren Termin nur einmal einzuhalten.

19 aa) Nach § 155 FGO, § 227 Abs. 1 Satz 1 ZPO kann das Gericht aus erheblichen Gründen einen Termin aufheben, ihn verlegen oder eine Verhandlung vertagen. Terminverlegung bedeutet Beseitigung eines anberaumten Termins vor dessen Beginn und gleichzeitige Anberaumung eines neuen, früheren oder späteren Termins (Wendl in Gosch, FGO, § 91 Rz 69 f., m.w.N.). Verfügt das Gericht --wie hier-- die Verlegung eines bereits anberaumten Termins auf einen späteren Termin, so beginnt die vierwöchige Ladungsfrist nicht erneut mit Zustellung der Ladung zu dem verlegten Termin zu laufen. Die Ladungsfrist ist nur für den Zeitraum zwischen der Zustellung der Ladung zu dem erstmalig bestimmten Termin und dem Tag, an dem auf Grundlage der Verlegung auf einen späteren Termin die mündliche Verhandlung schließlich durchgeführt werden soll, einzuhalten (offen gelassen noch in BFH-Beschluss vom 29.09.2011 - IV B 122/09, Rz 4).

20 bb) Der Senat übernimmt für die Auslegung des § 91 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht die im zivilprozessualen Schrifttum zu § 217 ZPO vertretene Ansicht, wonach die dort geltende Ladungsfrist --lediglich drei Tage, bei Anwaltsprozessen eine Woche-- bei jeder Terminverlegung erneut zu laufen beginnt (so etwa Becker in Baumbach/Lauterbach/Hartmann/Anders/Gehle, ZPO, 78. Aufl., § 217 Rz 3; Stadler in Musielak/Voit, ZPO, 16. Aufl., § 217 Rz 1; MünchKommZPO/Stackmann, 5. Aufl., § 217 Rz 3; Zöller/Feskorn, ZPO, 33. Aufl., § 217 Rz 1; offen gelassen von Oberlandesgericht Karlsruhe, Urteil vom 15.11.1967 - 5 U 110/66). Dies ungeachtet dessen, dass die für den BFH geltende Ladungsfrist nach § 91 Abs. 1 Satz 1 FGO deutlich länger bemessen ist als die jener Literaturauffassung zugrunde liegende Ladungsfrist des § 217 ZPO.

21 (1) Wird die Ladungsfrist von mindestens vier Wochen nach Verlegung eines zunächst anberaumten Termins auf einen späteren Termin nur einmal eingehalten, so wird dies dem Zweck des § 91 Abs. 1 Satz 1 FGO, eine angemessene Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung zu gewährleisten, gerecht. Denn die Beteiligten haben auch dann hinreichend Gelegenheit, die mündliche Verhandlung vorzubereiten, wenn die gesetzliche (Mindest-)Ladungsfrist jedenfalls einmal eingehalten wurde. Ein Bedürfnis für eine "verlängerte" Ladungsfrist in Folge einer Verlegung des Termins zur mündlichen Verhandlung auf einen späteren Termin ist nicht ersichtlich, denn den Beteiligten ist bereits seit der Ladung zu dem ursprünglich anberaumten Termin die Notwendigkeit einer Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung bekannt.

22 (2) Zur Erfüllung des weiteren Zwecks der Ladungsfrist, die Teilnahme an dem konkreten Terminstag zu gewährleisten, ist es nicht erforderlich, den Beteiligten im Fall einer Terminverlegung nach hinten die gesamte Frist wiederholt einzuräumen. Denn der später anberaumte Verhandlungstermin ist erneut zu verlegen, wenn hierfür erhebliche Gründe i.S. des § 155 FGO i.V.m. § 227 Abs. 1 ZPO vorliegen. Ein erheblicher Grund kann auch darin bestehen, dass der Beteiligte einen anderen Termin wahrzunehmen hat (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 31.03.2006 - IV B 138/04, BFH/NV 2006, 1490, unter 2.). Insoweit kann auch ohne "verlängerte" Ladungsfrist dem Umstand

Rechnung getragen werden, dass bei einer kurzfristigen Terminverlegung das Risiko der terminlichen Verhinderung der Beteiligten größer als bei einer langfristigen Terminierung ist.

23 2. Nach diesen Maßstäben ist auch die nicht in der mündlichen Verhandlung vor dem BFH erschienene Beigeladene rechtzeitig geladen worden, sodass der Senat am 19.12.2019 verhandeln und entscheiden konnte.

24 Die vorliegende Sache wurde am 07.11.2019 durch den Vorsitzenden zur mündlichen Verhandlung vor dem BFH am 12.12.2019 geladen. Die Ladung aller Beteiligter, darunter der Beigeladenen, erfolgte --rechtzeitig-- am 09.11.2019. Auf Antrag der Prozessbevollmächtigten des Klägers wurde der Termin zur mündlichen Verhandlung durch Verfügung des Vorsitzenden vom 20.11.2019 auf den 19.12.2019 verlegt. Diese Terminverlegung wurde der Beigeladenen und dem FA am 22.11.2019 zugestellt, dem Klägervertreter am 23.11.2019.

25 Die Beigeladene war in der Ladung auf die nach § 121 Satz 1, § 91 Abs. 2 FGO bestehende Möglichkeit einer Entscheidung auch ohne Erscheinen eines Beteiligten zur Verhandlung hingewiesen worden. In der mündlichen Verhandlung vor dem BFH ist für die Beigeladene niemand erschienen. Nachdem bei der Terminverlegung die Ladungsfrist von mindestens vier Wochen nicht erneut einzuhalten war, bestand am Tag der mündlichen Verhandlung, dem 19.12.2019, kein Verfahrenshindernis.

26 II. Die Revision des Klägers ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

27 Gegenstand des Verfahrens sind Verluste im Sonderbetriebsvermögen des Klägers bei der KG (dazu unter II.1.). Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass die Klage zwar zulässig (dazu II.2.), aber unbegründet ist. Die als Sonderbetriebsausgaben geltend gemachte Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft für die KG ist jedenfalls im Streitjahr noch nicht aufwandswirksam zu berücksichtigen (II.3.). Aufwendungen zugunsten der GmbH können nicht als Sonderbetriebsausgaben des Klägers berücksichtigt werden, weil die betreffenden GmbH-Anteile nicht zum Sonderbetriebsvermögen des Klägers bei der KG gehören (dazu unter II.4.). Schließlich liegen auch die gerügten Verfahrensfehler nicht vor (dazu unter II.5.).

28 1. Gegenstand des Verfahrens ist ausschließlich die Feststellung eines Verlusts des Klägers aus dessen Sonderbilanz bei der KG. Die Feststellung eines Sonderbilanzgewinns oder –verlusts gehört zu den selbständig anfechtbaren Feststellungen eines Gewinnfeststellungsbescheids, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 01.03.2018 - IV R 38/15, BFHE 260, 543, BStBl II 2018, 587, Rz 23 ff., m.w.N.).

29 2. Das FG hat die Klage zu Recht als zulässig erachtet. Denn gegen einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften kann nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO jeder Beteiligte im eigenen Namen wegen einer Frage klagen, die ihn persönlich angeht. Das ist hier der Fall, denn der Kläger macht geltend, dass für ihn Sonderbetriebsausgaben festzustellen seien.

30 3. Soweit der Kläger einen Sonderbilanzverlust wegen seiner Inanspruchnahme aus einer zugunsten der KG abgegebenen Bürgschaft für einen Industrieofen geltend macht, ist dieser jedenfalls nicht im Streitjahr zu berücksichtigen. Bürgschaftsverbindlichkeiten eines Mitunternehmers zugunsten der Personengesellschaft sowie die Wertlosigkeit etwaiger Ersatzforderungen können nach ständiger Rechtsprechung des BFH erst bei Beendigung der Gesellschaft aufwandswirksam werden. Der Mitunternehmer ist insoweit zu behandeln wie ein Gesellschafter, der eine Einlage in die Personengesellschaft erbringt. Auch eine gewinnmindernde Rückstellung kommt nicht in Betracht (vgl. BFH-Urteile vom 04.07.1974 - IV R 166/70, BFHE 113, 30, BStBl II 1974, 677, unter c [Rz 26]; vom 12.07.1990 - IV R 37/89, BFHE 162, 30, BStBl II 1991, 64, unter 2. [Rz 11 f.]; BFH-Beschluss vom 28.03.2007 - IV B 137/06, BFH/NV 2007, 1489, unter 1. [Rz 3]).

31 4. Die geltend gemachten Aufwendungen des Klägers durch den Ausfall des von den Eheleuten gewährten Darlehens und aus Garantieleistungen des Klägers im Zusammenhang mit einem Konsignationslager für die Belieferung der GmbH sind nicht durch die Beteiligung des Klägers an der Personengesellschaft veranlasst. Ein Abzug als Sonderbetriebsausgaben scheidet deshalb aus.

32 a) Nach den Feststellungen des FG, an die der BFH nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, ist das streitbefangene Darlehen nicht der KG, sondern der GmbH gewährt worden. Soweit dem Kläger Aufwendungen im Zusammenhang mit der Errichtung eines Konsignationslagers entstanden sind, betreffen diese ebenfalls nicht die KG, sondern die GmbH. Der von dem FG festgestellte Konsignationslager-Vertrag vom 19.10.2007 wurde von der X-AG mit der GmbH, nicht mit der KG, geschlossen. Gegenstand des Vertrages war die Belieferung der GmbH, nicht der KG.

33 b) Die insoweit geltend gemachten Aufwendungen des Klägers könnten mithin dem Grunde nach nur dann zu Sonderbetriebsausgaben geführt haben, wenn die Beteiligung des Klägers an der GmbH Sonderbetriebsvermögen bei der KG gewesen wäre. Dies ist jedoch nicht der Fall.

34 aa) Zum notwendigen Betriebsvermögen einer gewerblich tätigen Personengesellschaft gehören nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 4 Abs. 1 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 zu dienen (Sonderbetriebsvermögen I) oder die Voraussetzungen des Sonderbetriebsvermögens II erfüllen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 23.02.2012 - IV R 13/08, Rz 53).

35 (1) Notwendiges Sonderbetriebsvermögen II ist anzunehmen, wenn die dem Mitunternehmer gehörenden Wirtschaftsgüter zur Begründung oder Stärkung seiner Beteiligung an der Mitunternehmerschaft eingesetzt werden. Ein solches Wirtschaftsgut kann auch die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft sein (BFH-Urteile vom 10.11.1994 - IV R 15/93, BFHE 176, 535, BStBl II 1995, 452; vom 23.01.2001 - VIII R 12/99, BFHE 194, 397, BStBl II 2001, 825, unter 1.; vom 17.11.2011 - IV R 51/08, Rz 18, und vom 16.04.2015 - IV R 1/12, BFHE 249, 511, BStBl II 2015, 705, Rz 10 f.). 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, 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 (vgl. dazu zuletzt eingehend BFH-Urteil in BFHE 249, 511, BStBl II 2015, 705, Rz 15, m.w.N.).

36 (2) Im Streitfall beruft sich der Kläger auf die intensive Geschäftsbeziehung zwischen der GmbH und der KG.

37 (a) 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, Rz 55).

38 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 (vgl. BFH-Urteile vom 17.11.2011 - IV R 51/08, Rz 19 f., und vom 23.02.2012 - IV R 13/08, Rz 55, 66, m.w.N., auch zu weiteren Fallgruppen). Das ist etwa der Fall, wenn die Personengesellschaft von der Kapitalgesellschaft abhängig ist, weil sie beispielsweise nur deren Waren vertreiben darf (vgl. BFH-Urteil vom 06.07.1989 - IV R 62/86, BFHE 157, 551, BStBl II 1989, 890, unter 2. und 3.). Auch wenn sich der Geschäftsgegenstand der Kapitalgesellschaft darauf beschränkt, der Personengesellschaft in erheblichem Umfang Kapital durch Leistung der Einlage zur Verfügung zu stellen, sind die Voraussetzungen für notwendiges Sonderbetriebsvermögen II erfüllt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 194, 397, BStBl II 2001, 825, unter 2.c).

39 Abgelehnt hat der BFH jedoch eine Qualifizierung als Sonderbetriebsvermögen II bei Geschäftsbeziehungen zwischen Personen- und Kapitalgesellschaft, die üblicherweise auch mit anderen Unternehmen bestehen, selbst wenn sie besonders intensiv sind (vgl. BFH-Urteile vom 07.07.1992 - VIII R 2/87, BFHE 168, 322, BStBl II 1993, 328, unter 2.a; vom 28.06.2006 - XI R 31/05, BFHE 214, 302, BStBl II 2007, 378, unter II.6., und vom 23.02.2012 - IV R 13/08, Rz 58). Nur wenn zu einer engen wirtschaftlichen Verflechtung hinzutritt, dass der Mitunternehmer --ggf. zusammen mit anderen Mitunternehmern-- die Kapitalgesellschaft beherrscht, und die Kapitalgesellschaft darüber hinaus neben ihren geschäftlichen Beziehungen zur Personengesellschaft keinen anderen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung unterhält, kann notwendiges Sonderbetriebsvermögen unter dem Aspekt intensiver Geschäftsbeziehungen angenommen werden (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH-Urteile vom 31.10.1989 - VIII R 374/83, BFHE 159, 434, BStBl II 1990, 677, unter 3. bis 5.; in BFHE 194, 397, BStBl II 2001, 825, unter 1.a aa; vom 17.11.2011 - IV R 51/08, Rz 21, 23, 32; vom 23.02.2012 - IV R 13/08, Rz 59, und in BFHE 249, 511, BStBl II 2015, 705, Rz 14). Unterhält die Kapitalgesellschaft neben ihren geschäftlichen Beziehungen zu der Personengesellschaft einen erheblichen eigenen Geschäftsbetrieb, ist grundsätzlich von einer Gleichrangigkeit der beiden Gesellschaften und damit auch der Interessenbereiche der daran beteiligten Gesellschafter auszugehen, wenn nicht die Geschäftsbeziehungen sogar auf eine Förderung der Interessen der Kapitalgesellschaft durch die Personengesellschaft hinauslaufen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 168, 322, BStBl II 1993, 328, unter 2.b, 2.c bb; in BFHE 194, 397, BStBl II 2001, 825, unter 1.a aa, und vom 23.02.2012 - IV R 13/08, Rz 59;

so auch Krumm in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 15 Rz 337; Bodden in Korn, § 15 EStG Rz 618; Schmidt/Wacker, EStG, 38. Aufl., § 15 Rz 518; Schneider in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 15 EStG Rz 742; Werthebach, Steuer und Wirtschaft 2019, 154, 166).

40 (b) Die Kriterien für die Zuordnung einer Kapitalbeteiligung zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II unterscheiden sich von denen für die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen, auf die sich der Kläger deshalb zu Unrecht beruft.

41 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 15.01.2019 - X R 34/17; vom 10.04.2019 - X R 28/16, BFHE 264, 226, BStBl II 2019, 474; vom 12.06.2019 - X R 38/17, BFHE 265, 182, BStBl II 2019, 518, jeweils m.w.N.). Betrifft die Geschäftsbeziehung nicht den Absatz der im Betrieb des Anteilseigners erstellten Leistungen oder Produkte, sondern --wie im Streitfall-- Leistungen, die der Betrieb des Anteilseigners zur Erstellung seiner Produkte von der Kapitalgesellschaft bezieht, liegen die Voraussetzungen der ersten Alternative ("entscheidende Förderung") dann vor, wenn der Steuerpflichtige seine Beteiligung an der Kapitalgesellschaft zum Wohle seines Einzelgewerbebetriebs einsetzt. Dies ist regelmäßig dann gegeben, 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. Dazu bedarf es aber weder einer rechtlichen noch faktischen Beherrschung der Kapitalgesellschaft durch den Anteilseigner. Ebenso wenig ist die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen davon abhängig zu machen, dass die Kapitalgesellschaft keinen über die Geschäftsbeziehung zum Einzelgewerbetreibenden hinausgehenden erheblichen Geschäftsbetrieb unterhält (BFH-Urteil in BFHE 265, 182, BStBl II 2019, 518, Rz 36 f.).

42 Die Unterscheidung der Voraussetzungen für notwendiges Betriebsvermögen und notwendiges Sonderbetriebsvermögen II folgt aus den unterschiedlichen Rechtsgrundlagen. Während für die Bestimmung des Umfangs des notwendigen Betriebsvermögens auf § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG zurückgegriffen werden kann, gilt dies nicht für Wirtschaftsgüter, die im Eigentum eines Mitunternehmers stehen und nicht der Mitunternehmerschaft zur Nutzung überlassen werden. Diese sind aufgrund richterlicher Rechtsfortbildung und Auslegung von § 2 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. §§ 4 ff. und § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG Bestandteil des steuerlichen Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft (BFH-Urteile in BFHE 265, 182, BStBl II 2019, 518, Rz 38; in BFHE 249, 511, BStBl II 2015, 705, Rz 10; kritisch zur Existenz einer Rechtsgrundlage etwa HHR/Schneider, § 15 EStG Rz 714). Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen gegen diese Auslegung nicht (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 22.12.1992 - 1 BvR 1333/89, Deutsches Steuerrecht 1993, 603, unter II.2.).

43 (c) Der Senat 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. Die genannten Rechtsprechungsgrundsätze zum Sonderbetriebsvermögen II galten zur Zeit der erstmaligen Verwendung des Sonderbetriebsvermögens als Gesetzesbegriff in § 6 Abs. 5 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl I 1999, 402). Es ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber diese Grundsätze seinem Verständnis des Sonderbetriebsvermögens zugrunde gelegt hat.

44 bb) Nach diesen Maßstäben gehört die Beteiligung des Klägers an der GmbH nicht zu seinem Sonderbetriebsvermögen bei der KG.

45 (1) Der revisionsrechtlich bindend festgestellte erhebliche eigene Geschäftsbetrieb der GmbH steht der Annahme ihrer Unterordnung gegenüber der KG und damit der Zuordnung der Anteile des Klägers an der GmbH zu seinem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II entgegen. Zwar war die Geschäftsverbindung zwischen der KG und der GmbH eng und aus der Perspektive der GmbH von einem hohen Umsatzanteil der KG geprägt. Allerdings war nicht nur die Anzahl der weiteren Geschäftspartner neben der KG mit über 100 sehr hoch, sondern auch der Umsatz der GmbH mit diesen anderen Geschäftspartnern war erheblich und machte im Streitjahr 36,6 % des Gesamtumsatzes aus.

46 Entgegen der Ansicht des Klägers hat das FG auch ohne Rechtsfehler entschieden, dass eine geringere Gewinnmarge der GmbH bei Verkäufen an die KG im Verhältnis zu Gewinnmargen bei Umsätzen mit anderen Geschäftspartnern im Streitfall keine rechtsfehlerhafte Bestimmung des Umsatzverhältnisses darstellt. Denn zum einen fehlt es --wie das FG nachvollziehbar gefolgert hat-- bereits an einer Vergleichbarkeit der Gewinnmargen für

Geschäfte der GmbH mit der KG und der Margen für Geschäfte mit anderen Geschäftspartnern, weil die GmbH an die KG nur Vormaterialien für die Weiterverarbeitung geliefert hat, während andere Abnehmer Endprodukte erhielten. Zum anderen hat das FG nicht festgestellt, dass die Gewinnmarge so gering gewesen wäre, dass die KG den Gewinn der GmbH dadurch "abgesaugt" und damit die Tätigkeit der GmbH letztlich nur dem Interesse der KG gedient hätte.

47 (2) Die Beteiligung des Klägers an der GmbH ist nach den Feststellungen des FG auch nicht in den Steuerbilanzen der Jahre 2006 und 2007 als Sonderbetriebsvermögen des Klägers ausgewiesen worden. Vielmehr hat der Kläger die Kapitalerträge als Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärt und den Verlust der Einlage als Verlust i.S. des § 17 EStG geltend gemacht. Deshalb kann im Streitfall dahinstehen, 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, Rz 38; vom 20.09.2018 - IV R 39/11, BFHE 262, 393, BStBl II 2019, 131, Rz 29).

48 5. Der gerügte Verfahrensfehler wegen Verletzung der Pflicht zur Sachverhaltsaufklärung liegt nicht vor.

49 Die Sachaufklärungspflicht nach § 76 Abs. 1 FGO erfordert, dass das FG Tatsachen und Beweismitteln nachgeht, die sich ihm in Anbetracht der Umstände des Einzelfalls aufdrängen müssen. Das FG darf substantiierte Beweisanträge, die den entscheidungserheblichen Sachverhalt betreffen, grundsätzlich weder ablehnen noch übergehen. Da die Sachaufklärungspflicht dazu dient, die Spruchreife der Klage herbeizuführen, hat das Gericht jedoch nur das aufzuklären, was aus seiner Sicht entscheidungserheblich ist (vgl. BFH-Beschlüsse vom 20.04.2011 - IV B 32/10, Rz 8, und vom 14.03.2018 - IV B 46/17, Rz 13).

50 Die Rüge des Klägers, das FG hätte aufklären müssen, ob die GmbH die KG durch eine unangemessen niedrige Vergütung für gelieferte Produkte subventioniert habe, ist bereits unzulässig, da sie nicht benennt, wie die gerügte Sachverhaltsaufklärung hätte erfolgen können. Im Übrigen kam es nach der insoweit maßgeblichen Ansicht des FG für sein Urteil nicht darauf an, ob die von der GmbH an die KG gelieferten "Vormaterialien" eine geringere Gewinnmarge aufwiesen.

51 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2, § 139 Abs. 4 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de