

# Urteil vom 21. Dezember 2021, IV R 15/19

## Grundsätzlich keine Zuordnung der Kapitalbeteiligung des Kommanditisten zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II bei eigenem Geschäftsbetrieb der Kapitalgesellschaft von nicht ganz untergeordneter Bedeutung

ECLI:DE:BFH:2021:U.211221.IVR15.19.0

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1 S 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 3 Nr 40 S 1 Buchst a, EStG § 3c Abs 2, FGO § 48 Abs 1 Nr 3, FGO § 60 Abs 3

vorgehend FG Düsseldorf, 01. Mai 2019, Az: 11 K 1232/15 F

## Leitsätze

1. Für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern (hier einer Kapitalbeteiligung) zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II ist der Veranlassungszusammenhang maßgebend.
2. Danach ist die (Mehrheits-)Beteiligung eines Kommanditisten an einer Kapitalgesellschaft, die neben ihren geschäftlichen Beziehungen zur KG oder neben ihrer Geschäftsführertätigkeit als Komplementär-GmbH für die KG einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung unterhält, in der Regel nicht dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II zuzuordnen. Dies gilt auch dann, wenn die einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung unterhaltende Komplementär-GmbH wirtschaftlich mit der GmbH & Co. KG verflochten ist und die Geschäftsbeziehungen aus Sicht der GmbH & Co. KG nicht von geringer Bedeutung sind (z.B. entgegen Verfügung der OFD Nordrhein-Westfalen vom 17.06.2014 - S 2242-2014/0003-St 114, S 2242-2014/00003-St 115, unter III.2.).
3. Ebenso gilt dies, wenn die einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung unterhaltende Kapitalgesellschaft als Komplementär-GmbH gemeinsam mit dem an ihr beteiligten Kommanditisten eine aus ihnen bestehende zweigliedrige GmbH & Co. KG gründet.

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 02.05.2019 - 11 K 1232/15 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

A.

- 1 Die Beteiligten streiten um den Ansatz eines Entnahmegewinns im Sonderbetriebsvermögen des seinerzeitigen Kommanditisten C.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte zu 1. (die A-GmbH & Co. KG --Klägerin zu 1.--) ist eine durch Gesellschaftsvertrag vom xx.05.2001 gegründete GmbH & Co. KG. Sie bestand bei ihrer Gründung und im Streitjahr (2002) aus zwei Personen. C war deren alleiniger Kommanditist. Komplementärin der Klägerin zu 1. war bis einschließlich Dezember 2002 die B-GmbH, an der C mehrheitlich beteiligt war. Zum 01.01.2003 wurde die B-GmbH von der A-GmbH als Komplementärin abgelöst.
- 3 C erbrachte seine Kapitaleinlage in die Klägerin zu 1. durch Einbringung von Teileigentum an vier Läden und zehn Wohnungen auf den Grundstücken D-straße in E zu Buchwerten. Die Geschäftstätigkeit der Klägerin zu 1.

beschränkte sich auf die Vermietung der eingebrachten Objekte. Die Klägerin zu 1. ist gewerblich geprägt i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Eigene Arbeitnehmer beschäftigte sie nicht; die anfallenden Arbeiten erledigten die Angestellten der Komplementärin. Für diese Arbeiten verbuchte die Klägerin zu 1. im Streitjahr einen Aufwand in Höhe von 18.406 € als Verwaltungsvergütung.

- 4 Die B-GmbH existierte bereits vor Gründung der Klägerin zu 1. Sie war an weiteren Immobiliengesellschaften beteiligt, die im Streitjahr noch als GbR geführt wurden. Neben der B-GmbH waren an diesen Gesellschaften C bzw. C und Frau F beteiligt. Die von diesen Gesellschaften erzielten Einkünfte wurden als solche aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 EStG behandelt.
- 5 Die B-GmbH war ferner zu 80 % an der B-GbR beteiligt. Weiterer Gesellschafter war C. Auch die Einkünfte aus den Vermietungsobjekten dieser Gesellschaft wurden im Streitjahr als solche aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Im Zuge einer Außenprüfung für die Jahre 2000 bis 2002 behandelte die Betriebsprüfung die Einkünfte wegen des Vorliegens einer Betriebsaufspaltung zwischen der B-GbR und der M-GmbH aufgrund einer Grundstücksüberlassung als gewerbesteuerpflichtig. Im Zuge eines hierüber geführten Rechtsstreits verständigten sich die Beteiligten jenes Verfahrens tatsächlich darauf, dass für die Zeiträume vom 01.01.2001 bis zum 30.09.2001 und vom 01.11.2002 bis zum 31.12.2002 eine Betriebsaufspaltung bestanden habe.
- 6 Ferner verfügte die B-GmbH über erheblichen eigenen Grundbesitz.
- 7 Mit notariellem Vertrag vom xx.12.2002 schenkte C seinem Sohn und seiner Tochter jeweils einen Anteil von ca. 25,01 % (87.550/350.000 €) an der B-GmbH. Seine Beteiligung an der B-GmbH verringerte sich dadurch auf 33,91 %.
- 8 Im Rahmen einer Betriebsprüfung beurteilte der Prüfer diesen Vorgang als Entnahme der Kapitalbeteiligungen des C aus dessen Sonderbetriebsvermögen bei der Klägerin zu 1. Zwar halte die B-GmbH selber vermietete Grundstücke und sei an weiteren Personengesellschaften beteiligt, die ihrerseits Grundstücke vermieteten, jedoch sei die B-GmbH aufgrund der tatsächlichen Geschäftsbeziehungen über ihre gesellschaftsrechtliche Beteiligung als Komplementärin und ihre Geschäftsführtätigkeit hinaus auch wirtschaftlich mit der Klägerin zu 1. eng verflochten. Denn sie habe über die Haftung und Geschäftsführung hinaus auch die Hausverwaltung und Buchführung für die Klägerin zu 1. übernommen. Letztere verfüge weder über eigene Geschäftsräume noch über eigenes Personal. Überdies handele es sich bei der Klägerin zu 1. um eine zweigliedrige KG, bei der die Beteiligung an der Komplementär-GmbH stets eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstelle.
- 9 Den --auch der Höhe nach zwischen den Beteiligten streitigen-- Entnahmegewinn setzte die Betriebsprüfung in Höhe von 13.019.900 € an. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erließ --auf Grundlage des Betriebsprüfungsberichts vom 07.05.2010-- am 28.07.2010 u.a. einen geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) sowie einen Bescheid über den verrechenbaren Verlust nach § 15a Abs. 4 EStG für das Jahr 2002.
- 10 C ist am ... .2010 verstorben; Gesamtrechtsnachfolgerin des C wurde die C-Stiftung (Klägerin und Revisionsbeklagte zu 2. --Klägerin zu 2.--).
- 11 Die Klägerin zu 1. legte u.a. gegen diesen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2002 Einspruch ein. Während des Einspruchsverfahrens ergingen aus nicht streitgegenständlichen Gründen weitere Änderungsbescheide für das Jahr 2002 vom 24.08.2010 und vom 28.08.2014. Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück (Einspruchsentscheidung vom 24.03.2015).
- 12 Das Finanzgericht (FG) gab der hiergegen erhobenen Klage mit Urteil vom 02.05.2019 - 11 K 1232/15 F in vollem Umfang statt. Zur Begründung führte es im Wesentlichen Folgendes aus:
- 13 Die Beteiligung des C an der B-GmbH sei bei der Klägerin zu 1. kein Sonderbetriebsvermögen gewesen. Sonderbetriebsvermögen I scheide aus, weil C seine Beteiligung an der B-GmbH nicht der Klägerin zu 1. zur Nutzung überlassen habe. Ebenso habe kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen II vorgelegen. Im Streitfall sei die Beteiligung des C an der B-GmbH zwar geeignet gewesen, sowohl der Begründung als auch der Stärkung seiner Stellung als Kommanditist bei der Klägerin zu 1. zu dienen. So könne davon ausgegangen werden, dass C über seine Beteiligung an der B-GmbH auch seine Stellung als Kommanditist (Mitunternehmer) an der Klägerin zu 1. --einer nur aus zwei Gesellschaftern bestehenden KG-- begründet habe. Ebenso habe die Beteiligung an der B-GmbH die mitunternehmerische Beteiligung des C an der Klägerin zu 1. gestärkt. Zum einen habe ein

wirtschaftlicher Vorteil für den Geschäftsbetrieb der Klägerin zu 1. vorgelegen, weil das Personal der B-GmbH alle erforderlichen Tätigkeiten für die Klägerin zu 1. durchgeführt habe. C sei auch beherrschender Gesellschafter der B-GmbH gewesen. Zum anderen sei die Beteiligung an der B-GmbH geeignet gewesen, den Einfluss des C als Mitunternehmer an der Klägerin zu 1. zu stärken. Einer Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen stehe aber entgegen, dass C die Beteiligung an der B-GmbH nicht im Interesse der Klägerin zu 1. gehalten habe, denn die B-GmbH habe neben ihren geschäftlichen Beziehungen zur Klägerin zu 1. einen erheblichen eigenen Geschäftsbetrieb unterhalten.

- 14 Das FA begründet seine Revision mit einer Verletzung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG durch das FG.
- 15 Es beantragt,  
das Urteil des FG Düsseldorf vom 02.05.2019 - 11 K 1232/15 F aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 16 Die Klägerinnen zu 1. und zu 2. beantragen,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

### B.

- 17 Die Revision des FA hat keinen Erfolg und ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die nach Ablauf des Streitjahres aus der Klägerin zu 1. ausgeschiedene B-GmbH zu Recht nicht nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO zum Klageverfahren notwendig beigeladen (dazu I.). Ebenso hat das FG zutreffend entschieden, dass bei C durch die Ende 2002 erfolgte unentgeltliche Übertragung von Teilanteilen an der B-GmbH auf seine Kinder kein laufender Sonderbetriebsgewinn (Entnahmegewinn) entstanden ist (dazu II.). Der Tenor des FG-Urteils ist --unter Heranziehung des übrigen Urteilsinhalts-- eindeutig (dazu III.).
- 18 I. Das FG hat nicht dadurch gegen die Grundordnung des Verfahrens verstoßen, dass es die B-GmbH nicht zum Verfahren beigeladen hat.
- 19 Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO sind Dritte beizuladen, wenn sie an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann (notwendige Beiladung). Dies gilt nicht für Mitberechtigte, die nach § 48 FGO nicht klagebefugt sind (§ 60 Abs. 3 Satz 2 FGO). Klagen nicht alle von mehreren nach § 48 FGO Klagebefugten, müssen deshalb die übrigen Klagebefugten mit Ausnahme solcher, die unter keinem denkbaren Gesichtspunkt von dem Ausgang des Rechtsstreits betroffen sein können, zum Verfahren beigeladen werden. Eine unterbliebene notwendige Beiladung stellt einen vom Revisionsgericht von Amts wegen zu prüfenden Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens dar (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10.09.2020 - IV R 14/18, BFHE 270, 363, Rz 20, m.w.N.).
- 20 1. Nach dem Wortlaut des § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO sind ausgeschiedene Gesellschafter, gegen die der Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte, klagebefugt und damit im Grundsatz notwendig beizuladen. Dieses Klagerecht ist aber trotz des weiten Wortlauts dahingehend beschränkt, dass bezogen auf den jeweiligen Streitgegenstand (d.h. die angefochtene Feststellung) eine Verletzung in eigenen Rechten (§ 40 Abs. 2 FGO) möglich sein muss (vgl. BFH-Urteil vom 16.03.2017 - IV R 31/14, BFHE 257, 292, BStBl II 2019, 24, Rz 20; Gräber/Levedag, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 48 Rz 74). Besteht diese Möglichkeit nicht, kommt eine notwendige Beiladung nicht in Betracht.
- 21 2. Ausgehend von diesen Grundsätzen war die B-GmbH nicht zum Klageverfahren notwendig beizuladen. Die Feststellung eines Sonderbetriebsgewinns gehört zu den selbständig anfechtbaren Feststellungen eines Gewinnfeststellungsbescheids, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen (z.B. BFH-Urteil vom 19.12.2019 - IV R 53/16, BFHE 267, 299, BStBl II 2020, 534, Rz 28). Im Streitfall betrifft die mit der Klage angegriffene Feststellung ausschließlich den im Gewinnfeststellungsbescheid 2002 festgestellten Sonderbetriebsgewinn des C.
- 22 II. Das FG hat zu Recht einen laufenden Sonderbetriebsgewinn des C durch die im Streitjahr erfolgte unentgeltliche Übertragung von Teilanteilen an der B-GmbH auf seine Kinder verneint. In der Übertragung liegt keine mit dem Teilwert zu bewertende Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 2, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG, weil die Kapitalbeteiligung des C an der B-GmbH weder zu seinem Sonderbetriebsvermögen I (dazu 1.) noch zu seinem Sonderbetriebsvermögen II (dazu 2.) bei der Klägerin zu 1. gehört.

- 23** Nach ständiger Rechtsprechung des BFH gehören zum Betriebsvermögen einer gewerblich tätigen Personengesellschaft nicht nur die im Gesamthandsvermögen (Gesellschaftsvermögen) der Mitunternehmer stehenden Wirtschaftsgüter. Vielmehr zählen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 4 Abs. 1 EStG hierzu auch Wirtschaftsgüter, die einem Mitunternehmer gehören, die jedoch geeignet und bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen (Sonderbetriebsvermögen I) oder die zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft eingesetzt werden (Sonderbetriebsvermögen II, z.B. BFH-Urteile vom 18.12.2001 - VIII R 27/00, BFHE 197, 483, BStBl II 2002, 733, unter II.2., m.w.N.; vom 23.02.2012 - IV R 13/08, Rz 53, m.w.N.). In diesem Sinne gewerblich tätig ist auch eine gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG.
- 24** 1. Das FG hat --im Ergebnis-- zu Recht entschieden, dass die Anteile des C an der B-GmbH nicht zum Sonderbetriebsvermögen I des C bei der Klägerin zu 1. gehören.
- 25** a) Zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen I rechnen nur Wirtschaftsgüter, welche objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb der Personengesellschaft selbst bestimmt sind. Hierzu gehören insbesondere solche Wirtschaftsgüter, die ein Gesellschafter der Personengesellschaft zur Nutzung für ihre Tätigkeit überlässt (BFH-Urteil in BFHE 197, 483, BStBl II 2002, 733, unter II.2.a).
- 26** Die Beteiligung eines Kommanditisten an einer Komplementär-GmbH ist jedoch objektiv erkennbar nicht zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb der Personengesellschaft selbst bestimmt. Denn eine GmbH & Co. KG wie die Klägerin zu 1. übt ihre Tätigkeit nicht durch die von einem Kommanditisten gehaltene Beteiligung an der Komplementär-GmbH aus.
- 27** Etwas anderes ergibt sich auch dann nicht, wenn C seine Beteiligung an der B-GmbH --wie vom FA vorgetragen-- als "Werkzeug" zur Gründung der Klägerin zu 1. eingesetzt haben sollte. Denn auch dies führte nicht dazu, dass die Kapitalbeteiligung nach Abschluss dieses Gründungsvorgangs als Wirtschaftsgut im Rahmen des Betriebs der Klägerin zu 1. zum Einsatz gekommen wäre.
- 28** b) Die Annahme von gewillkürtem Sonderbetriebsvermögen I scheidet schon deshalb aus, weil weder vorgetragen noch sonst ersichtlich ist, dass C seine Beteiligung an der B-GmbH durch einen Akt der Willkür dem Sonderbetriebsvermögen I zugeordnet hat (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 21.04.2008 - IV B 105/07, BFH/NV 2008, 1470, unter II.1.c). Im Gegenteil war die bezeichnete Kapitalbeteiligung des C --wie es in der im FG-Urteil zitierten Einspruchsentscheidung vom 24.03.2015 heißt-- nicht in einer Sonderbilanz des C ausgewiesen.
- 29** 2. Ebenso gehörte die Mehrheitsbeteiligung des C an der B-GmbH nicht zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II bei der Klägerin zu 1. Ausgehend von den allgemeinen Grundsätzen zur Zuordnung von Kapitalbeteiligungen zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II (dazu a) hat das FG --im Ergebnis-- zu Recht entschieden, dass einer solchen Zuordnung der Kapitalbeteiligung der von der B-GmbH unterhaltene eigene Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung entgegensteht (dazu b).
- 30** a) Notwendiges Sonderbetriebsvermögen II ist anzunehmen, wenn die dem Mitunternehmer gehörenden Wirtschaftsgüter unmittelbar zur Begründung oder Stärkung seiner Beteiligung eingesetzt werden (z.B. BFH-Urteil vom 05.11.2009 - IV R 99/06, BFHE 228, 98, BStBl II 2010, 593, unter B.I.1.c cc aaa). Ein solches Wirtschaftsgut kann auch die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft sein (BFH-Urteil in BFHE 267, 299, BStBl II 2020, 534, Rz 35, m.w.N.).
- 31** aa) Für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern und damit auch Kapitalbeteiligungen zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II ist der Veranlassungszusammenhang maßgebend.
- 32** Wird ein Wirtschaftsgut nicht ausschließlich zur Begründung oder Stärkung der mitunternehmerischen Beteiligung an der Personengesellschaft eingesetzt, kann auch eine außerhalb dieser Sphäre begründete Veranlassung vorliegen. So ist es gerade bei Kapitalbeteiligungen vorstellbar, dass diese nicht ausschließlich im Interesse der Personengesellschaft gehalten werden. In diesem Fall ist für die Zuordnung der Kapitalbeteiligung zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II erforderlich, dass ein ganz überwiegender Veranlassungszusammenhang mit der Beteiligung an der Personengesellschaft besteht (z.B. BFH-Urteile vom 13.02.2008 - I R 63/06, BFHE 220, 415, BStBl II 2009, 414, unter II.2.b; vom 23.02.2012 - IV R 13/08, Rz 55; in BFHE 267, 299, BStBl II 2020, 534, Rz 37).
- 33** bb) Nach ständiger Rechtsprechung kann die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft die Beteiligung des

Gesellschafter an der Personengesellschaft sowohl dadurch stärken, dass sie für das Unternehmen der Personengesellschaft wirtschaftlich vorteilhaft ist (erste Alternative), 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 (zweite Alternative, vgl. dazu zuletzt BFH-Urteil in BFHE 267, 299, BStBl II 2020, 534, Rz 35, m.w.N.). Die zweite Alternative kann insbesondere dann gegeben sein, wenn sich der Kommanditist einer GmbH & Co. KG an der Komplementär-GmbH beteiligt und über seine Beteiligung an der Komplementär-GmbH Einfluss auf die Geschäftsführung in der KG gewinnt.

- 34** (1) Ausgehend von dem Veranlassungszusammenhang als Zuordnungskriterium wertet der BFH in den vorstehend genannten Alternativen die Kapitalbeteiligung --auch wenn die weiteren Voraussetzungen für die Annahme von notwendigem Sonderbetriebsvermögen II gegeben sein sollten (wie z.B. das Erreichen einer bestimmten Beteiligungsquote des Gesellschafters an der Kapitalgesellschaft)-- in der Regel nicht als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II, wenn die Kapitalgesellschaft neben ihren geschäftlichen Beziehungen zur KG oder neben ihrer Geschäftsführertätigkeit für die KG einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung unterhält (zur ersten Alternative der wirtschaftlichen Vorteilhaftigkeit z.B. BFH-Urteile vom 07.07.1992 - VIII R 2/87, BFHE 168, 322, BStBl II 1993, 328, unter 2.b; in BFHE 267, 299, BStBl II 2020, 534, Rz 39, m.w.N.; vom 16.04.2015 - IV R 1/12, BFHE 249, 511, BStBl II 2015, 705, Rz 14; zur zweiten Alternative der Stärkung des Einflusses z.B. BFH-Urteile in BFHE 168, 322, BStBl II 1993, 328, unter 2.b; in BFHE 249, 511, BStBl II 2015, 705, Rz 15). Dem liegt die Überlegung zugrunde, dass bei einem derartigen eigenen Geschäftsbetrieb der Kapitalgesellschaft grundsätzlich von einer Gleichrangigkeit der beiden Gesellschaften und damit auch der Interessensbereiche der daran beteiligten Gesellschafter auszugehen ist (vgl. BFH-Urteile in BFHE 267, 299, BStBl II 2020, 534, Rz 39, m.w.N.; vom 07.12.1984 - III R 91/81, BFHE 143, 93, BStBl II 1985, 241). In einem solchen Fall kann in der Regel nicht davon ausgegangen werden, dass das Halten der Kapitalbeteiligung im überwiegenden Interesse der mitunternehmerischen Beteiligung erfolgt und damit überwiegend durch den Betrieb der Personengesellschaft veranlasst ist.
- 35** (2) Verwaltet die Kapitalgesellschaft weitere Beteiligungen, unterhält sie hierdurch ebenfalls einen eigenen Geschäftsbetrieb. Daher gehört die Beteiligung des Kommanditisten an der Kapitalgesellschaft in der Regel auch dann nicht zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II, wenn die Kapitalgesellschaft neben ihrer Tätigkeit im Interesse der Personengesellschaft oder neben ihrer Geschäftsführertätigkeit für die Personengesellschaft noch weitere Beteiligungen von nicht ganz untergeordneter Bedeutung verwaltet (BFH-Urteile vom 07.05.1986 - II R 137/79, BFHE 147, 70, BStBl II 1986, 615, unter 5., betreffend die Anteile an einer Komplementär-GmbH; vom 23.02.2012 - IV R 13/08, Rz 59). Dabei ist es unerheblich, ob die Kapitalgesellschaft mit der Beteiligungsverwaltung eine originär gewerbliche Tätigkeit (§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG) oder nur eine originär vermögensverwaltende Tätigkeit ausübt. Denn die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft ist stets als gewerblich anzusehen (§ 8 Abs. 2 i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--). Ebenso ist unerheblich, ob es sich um Beteiligungen an Kapitalgesellschaften oder um Beteiligungen an Personengesellschaften, ggf. auch an sog. Zebra-Gesellschaften handelt. Die Tätigkeit einer "Zebra-Gesellschaft" ist zwar nicht insgesamt als gewerblich anzusehen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 11.04.2005 - GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679, unter C.2.). Hierauf kommt es aber nicht an. Entscheidend ist, ob die Kapitalgesellschaft einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung besitzt. Denn wenn dies der Fall ist, hält der Kommanditist seine Kapitalbeteiligung grundsätzlich nicht im überwiegenden Interesse seiner mitunternehmerischen Beteiligung.
- 36** cc) Dahinstehen kann, ob eine Kapitalbeteiligung auch deshalb zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II gehören kann, weil sie zur Begründung der mitunternehmerischen Beteiligung eingesetzt wird (vgl. hierzu z.B. Verfügung der Oberfinanzdirektion --OFD-- Nordrhein-Westfalen vom 17.06.2014 - S 2242-2014/0003-St 114, S 2242-2014/00003-St 115, unter II.3.; Verfügung der OFD Frankfurt am Main vom 03.12.2015 - S 2134 A - 14 - St 517, unter 1.1.3.; vgl. dazu auch Wendt, Finanz-Rundschau 2015, 850).
- 37** Denn auch in einem solchen Fall würde sich --wie bei der Fallgruppe der Stärkung der mitunternehmerischen Beteiligung-- die Zuordnung der Kapitalbeteiligung zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II nach dem Veranlassungszusammenhang richten. Unterhält daher die Kapitalgesellschaft bei Gründung einer zweigliedrigen KG bereits einen eigenen --von ihren künftigen geschäftlichen Beziehungen zur KG oder ihrer künftigen Geschäftsführertätigkeit für die KG zu trennenden-- Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung, käme schon aus diesem Grund eine Zuordnung zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II in der Regel nicht in Betracht. Die Interessen beider Gesellschaften und der daran beteiligten Gesellschafter stünden auch in einem solchen Fall grundsätzlich gleichberechtigt nebeneinander. Die Kapitalbeteiligung würde nicht (überwiegend) im

Interesse der Begründung einer zweigliedrigen KG und damit der mitunternehmerischen Beteiligung eingesetzt werden.

- 38** Diese Rechtsauffassung liegt stillschweigend auch dem BFH-Urteil vom 18.06.2015 - IV R 5/12 (BFHE 250, 121, BStBl II 2015, 935) zugrunde. In diesem Fall wurde eine zweigliedrige atypisch stille Gesellschaft (Zweipersonen-Innengesellschaft) gegründet. Der BFH führte (in Rz 39) aus, dass der Anteil des Gesellschafters einer GmbH, der an dieser zugleich als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt ist, dem Sonderbetriebsvermögen II dieses Gesellschafters bei der Mitunternehmerschaft zuzuordnen ist, sofern die GmbH nicht noch einer anderen als der im Interesse der atypisch stillen Gesellschaft liegenden Geschäftstätigkeit von nicht ganz untergeordneter Bedeutung nachgeht. Da die GmbH & atypisch Still strukturell mit der GmbH & Co. KG vergleichbar ist, kann für eine zweigliedrige GmbH & Co. KG nichts anderes gelten.
- 39** dd) Ob der Gesellschafter die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft im konkreten Einzelfall vor allem mit Rücksicht auf die Belange der Personengesellschaft hält oder ob daneben zugleich andere Gesichtspunkte eine bedeutsame Rolle spielen, ist Tatfrage und vom FG anhand der gesamten Umstände des jeweiligen Einzelfalles zu beurteilen (z.B. BFH-Urteile in BFHE 220, 415, BStBl II 2009, 414, unter II.2.b; vom 23.02.2012 - IV R 13/08, Rz 61). Abzustellen ist insoweit nicht auf die Sicht der Personengesellschaft, sondern auf die des Gesellschafters, der sowohl an der Kapitalgesellschaft als auch an der Personengesellschaft beteiligt ist. Die für die Zuordnung des Wirtschaftsguts maßgeblichen Kriterien müssen zudem objektiv erkennbar zu Tage treten. An die danach erforderliche Würdigung tatsächlicher Art ist der BFH revisionsrechtlich gebunden, soweit diese frei von Rechtsfehlern ist, insbesondere nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt (vgl. BFH-Urteil vom 24.04.2008 - IV R 50/06, BFHE 220, 324, BStBl II 2009, 35, unter II.1.b).
- 40** b) Ausgehend von diesen Grundsätzen gehört die Beteiligung des C an der B-GmbH (Komplementär-GmbH) nicht zu seinem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II bei der Klägerin zu 1.
- 41** Das FG ist in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) zu dem Ergebnis gelangt, dass C seine Beteiligung an der B-GmbH wegen deren eigenen Geschäftsbetriebs nicht im (überwiegenden) Interesse der Klägerin zu 1. gehalten hat.
- 42** aa) Das FG hat für die B-GmbH einen eigenen Geschäftsbetrieb von erheblichem Umfang festgestellt. Die B-GmbH habe im Streitjahr Umsatzerlöse von ... € erwirtschaftet, in denen die Beteiligungserlöse aus der Klägerin zu 1. in Höhe von 36.098 € enthalten seien. Überdies habe die B-GmbH über acht Arbeitskräfte verfügt, die den erheblichen (eigenen) Grundbesitz und die verschiedenen Unternehmensbeteiligungen der B-GmbH verwaltet hätten. Ebenso veranschauliche das Verhältnis der Bilanzsummen von ca. ... € bei der Klägerin zu 1. und ca. ... Mio. € bei der B-GmbH dieses Größenverhältnis.
- 43** Weiter hat das FG hieraus die tatsächliche Schlussfolgerung gezogen, dass C seine Beteiligung an der B-GmbH wegen deren eigenen erheblichen Geschäftsbetriebs nicht im Interesse der Klägerin zu 1. gehalten habe. Dies gelte selbst dann, wenn --wie im Streitfall-- die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft auch dazu diene, die Beteiligung an einer zweigliedrigen KG zu ermöglichen.
- 44** Diese Würdigung der Tatsachen ist vertretbar und damit für den Senat bindend (vgl. § 118 Abs. 2 FGO). Sie lässt keine Rechtsfehler erkennen. Insbesondere scheidet die Annahme eines eigenen Geschäftsbetriebs der B-GmbH von nicht ganz untergeordneter Bedeutung auch nicht daran, dass sie als Immobiliengesellschaft ggf. selbst keine originär gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 2 EStG ausgeübt hat und (vorwiegend) an sog. Zebra-Gesellschaften beteiligt gewesen ist. Denn die Tätigkeit der B-GmbH ist stets in vollem Umfang als gewerblich anzusehen (§ 8 Abs. 2 KStG). Demnach würde auch eine eigene vermögensverwaltende Tätigkeit der B-GmbH einen eigenen Geschäftsbetrieb darstellen. Ebenso rechtfertigt der erhebliche Umfang des eigenen Geschäftsbetriebs die Schlussfolgerung, dass C seine Beteiligung an der B-GmbH nicht im überwiegenden Interesse der mitunternehmerischen Beteiligung an der Klägerin zu 1. gehalten hat.
- 45** bb) Die vom FA hiergegen erhobenen und vom FG im Wesentlichen bereits berücksichtigten Einwände führen zu keinem anderen Ergebnis.
- 46** (1) Selbst wenn man davon ausginge, dass die von der B-GmbH für die Klägerin zu 1. ausgeführten Arbeiten (Buchführung; Vermietung und Verwaltung der Objekte der Klägerin zu 1.) eine besonders intensive Geschäftsbeziehung zwischen beiden Gesellschaften begründeten, führte dies nicht zwingend zur Annahme von notwendigem Sonderbetriebsvermögen II. Vielmehr drängt sich mit Blick auf den erheblichen eigenen

Geschäftsbetrieb der B-GmbH die umgekehrte tatsächliche Schlussfolgerung auf, dass C seine Beteiligung an der B-GmbH nicht im überwiegenden Interesse der mitunternehmerischen Beteiligung an der Klägerin zu 1. gehalten hat.

- 47** Soweit das FA in diesem Zusammenhang unter Berufung auf das BFH-Urteil vom 10.04.2019 - X R 28/16 (BFHE 264, 226, BStBl II 2019, 474) ausführt, dass es für die Zugehörigkeit einer Kapitalbeteiligung zum Betriebsvermögen unerheblich sei, ob die Kapitalgesellschaft neben der Geschäftsbeziehung zum Gewerbebetrieb noch einen eigenen Geschäftsbetrieb unterhalte, ergibt sich hieraus für den Streitfall keine abweichende Beurteilung. Denn entgegen der Auffassung des FA ist dieser Maßstab nicht für das Sonderbetriebsvermögen II heranzuziehen. Wie der Senat in seinem Urteil in BFHE 267, 299, BStBl II 2020, 534 (Rz 40 ff.) ausgeführt hat, unterscheiden sich die Kriterien für die Zuordnung einer Kapitalbeteiligung zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II von denen für die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen. Beim Einzelunternehmer ist die Zuordnung einer Kapitalbeteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen gerade nicht davon abhängig, dass die Kapitalgesellschaft keinen eigenen erheblichen Geschäftsbetrieb unterhält. Anders verhält es sich --wie ausgeführt-- bei der Zuordnung einer Kapitalbeteiligung zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II. Der Senat sieht keine Notwendigkeit, den Anwendungsbereich des Sonderbetriebsvermögens II über seine bisherige, eher einengende Konturierung durch die Rechtsprechung auf die Maßstäbe zu erweitern, die außerhalb des Sonderbetriebsvermögens Anwendung finden.
- 48** (2) Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass die B-GmbH zugleich die Komplementärin der Klägerin zu 1. gewesen ist. Zwar will die Finanzverwaltung --trotz eigenen Geschäftsbetriebs der Komplementär-GmbH von nicht untergeordneter Bedeutung-- die Anteile an der Komplementär-GmbH bei zugleich bestehender wirtschaftlicher Verflechtung dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II zuordnen, wenn aus Sicht der KG die Geschäftsbeziehung zur Komplementär-GmbH nicht von geringer Bedeutung ist (z.B. Verfügung der OFD Nordrhein-Westfalen vom 17.06.2014 - S 2242-2014/0003-St 114, S 2242-2014/00003-St 115, unter III.2.; Verfügung der OFD Frankfurt am Main vom 03.12.2015 - S 2134 A - 14 - St 517, unter 1.3.2.). Dieser Beurteilung kann sich der erkennende Senat jedoch nicht anschließen. Denn die Frage, ob für das Halten der Kapitalbeteiligung andere --außerhalb der Belange der Personengesellschaft liegende-- Gesichtspunkte eine bedeutsame Rolle gespielt haben, ist --wie vorstehend ausgeführt (dazu oben B.II.2.a dd)-- aus Sicht des Gesellschafters zu entscheiden. Anderenfalls würden die von C mit seiner Beteiligung an der B-GmbH verfolgten eigenen wirtschaftlichen Interessen zu Unrecht in den Hintergrund gerückt werden (gleicher Ansicht z.B. Schneider in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz 739).
- 49** (3) Auch der Umstand, dass die B-GmbH offensichtlich über erhebliches eigenes (Betriebs-)Vermögen verfügt und als Komplementärin für die Verbindlichkeiten der Klägerin zu 1. nach § 161 Abs. 2, § 128 des Handelsgesetzbuchs persönlich haftet, führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn auch hierbei ist zu berücksichtigen, dass die B-GmbH einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung unterhalten hat. Das Vermögen der B-GmbH diene daher nicht nur als Haftungsmasse für Gläubiger der Klägerin zu 1., sondern gerade auch als Haftungsmasse für Gläubiger der B-GmbH.
- 50** (4) Schließlich ergibt sich Abweichendes nicht daraus, dass die Klägerin zu 1. eine zweigliedrige GmbH & Co. KG ist. Selbst wenn man davon ausgehen wollte, dass die Beteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH infolge der Gründung einer aus ihm und der Komplementär-GmbH bestehenden zweigliedrigen GmbH & Co. KG notwendiges Sonderbetriebsvermögen II sein kann, führte dies im Streitfall nicht zwangsläufig zu der vom FA vertretenen Rechtsansicht. Denn für diesen Fall hätte das FG die Überlegung, wonach ein eigener Geschäftsbetrieb der Kapitalgesellschaft von nicht ganz untergeordneter Bedeutung im Allgemeinen der Annahme einer Stärkung der mitunternehmerischen Beteiligung entgegensteht, zutreffend auf die Situation der Begründung der mitunternehmerischen Beteiligung übertragen. Auch in dieser Situation müsste infolge eines bei Gründung der zweigliedrigen KG bereits vorhandenen eigenen Geschäftsbetriebs der Kapitalgesellschaft von nicht ganz untergeordneter Bedeutung von einer grundsätzlichen Gleichrangigkeit der beiden Gesellschaften und damit auch der Interessensbereiche des an beiden Gesellschaften --an der Klägerin zu 1. und an der B-GmbH-- beteiligten C ausgegangen werden.
- 51** 3. Da die Beteiligung des C an der B-GmbH im Streitjahr auch nicht in einer Sonderbilanz des C ausgewiesen war (dazu oben B.II.1.b), kann dahinstehen, ob eine Kapitalbeteiligung gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen II sein kann (dies grundsätzlich noch bejahend z.B. BFH-Urteil vom 20.09.2018 - IV R 39/11, BFHE 262, 393, BStBl II 2019, 131, Rz 30; dies neuerdings bezweifelnd BFH-Urteile in BFHE 267, 299, BStBl II 2020, 534, Rz 47; vom 28.05.2020 - IV R 17/17, BFHE 269, 158, Rz 18).
- 52** 4. Ebenso ist nicht entscheidungserheblich, ob die Beteiligung des C an der B-GmbH im Streitjahr ggf. notwendiges

Sonderbetriebsvermögen II des C bei einer anderen Personengesellschaft gewesen ist. Jedenfalls war die bezeichnete Kapitalbeteiligung nicht Sonderbetriebsvermögen des C bei der Klägerin zu 1.

- 53** III. Der Senat weist hinsichtlich der Urteilsformel des FG auf Folgendes hin: In der Urteilsformel heißt es u.a., der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid 2002 vom 28.08.2014 werde dahingehend geändert, dass bei den als Sonderbetriebseinnahmen zu erfassenden Vergütungen auf schuldrechtlicher Grundlage ein Entnahmegewinn in Höhe von 13.019.900 € entfällt.
- 54** Das FA hat jedoch in dem Gewinnfeststellungsbescheid 2002 vom 28.08.2014 den (seiner Ansicht nach) entstandenen Gewinn aus der Entnahme der Kapitalbeteiligungen --soweit die Methode der Feststellung dieser Halbeinkünfte (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a, § 3c Abs. 2 EStG) betroffen ist-- zu Recht "netto" unter Anwendung der § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a, § 3c Abs. 2 EStG festgestellt (zur "Netto-/Bruttofeststellung" der Halb-/Teileinkünfte vgl. BFH-Urteil vom 25.07.2019 - IV R 47/16, BFHE 265, 273, BStBl II 2020, 142). So stellte der geänderte Gewinnfeststellungsbescheid 2002 vom 28.08.2014 für C "als Sonderbetriebseinnahme zu erfassende Vergütungen ..." mit einem Betrag von (netto) 6.581.763,33 € fest, wies allerdings zugleich auch den Bruttobetrag (100 %) in Höhe von 13.163.526,65 € und den hälftigen steuerfreien Teil (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a, § 3c Abs. 2 EStG) in Höhe von 6.581.763,32 € aus. In dem festgestellten steuerpflichtigen Teil in Höhe von 6.581.763,33 € kann daher nur die Hälfte des streitigen Entnahmegewinns, d.h. ein Betrag in Höhe von 6.509.950 € (= 13.019.900 € : 2), enthalten sein.
- 55** Unter Heranziehung dieser Umstände (zur Auslegung des Tenors vgl. z.B. BFH-Urteil vom 26.02.2014 - I R 47/13, Rz 11) kann daher mit dem in der Urteilsformel des FG genannten Betrag von 13.019.900 € nur der Entnahmegewinn vor Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens ("Bruttobetrag"), d.h. vor dessen hälftiger Freistellung nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a, § 3c Abs. 2 EStG, gemeint sein. Der Tenor des FG ist daher dahin zu verstehen, dass die angefochtene ("Netto"-)Feststellung um 6.509.950 € (dies entspricht dem Bruttobetrag in Höhe von 13.019.900 €) gekürzt wird.
- 56** IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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