

## **Mitunternehmern gehörende Anteile an Kapitalgesellschaften**

### **Zugehörigkeit zum Sonderbetriebsvermögen und Eigenschaft als funktional wesentliche Betriebsgrundlage**

[1] Zum notwendigen Betriebsvermögen einer gewerblich tätigen Personengesellschaft gehören nicht nur die Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens, sondern auch die im Alleineigentum eines Mitunternehmers stehenden Wirtschaftsgüter, die unmittelbar dem Betrieb der Personengesellschaft (Sonderbetriebsvermögen I) oder seiner Beteiligung an der Personengesellschaft (Sonderbetriebsvermögen II) dienen oder zu dienen bestimmt sind.

#### **1. Einkommensteuerrechtliche Zurechnung der einem Kommanditisten gehörenden Anteile an der Komplementär-GmbH**

[2] Die BFH-Rechtsprechung rechnet die Anteile des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II zu, weil diese Beteiligung der Stärkung der Gesellschafterstellung des Kommanditisten in der GmbH & Co. KG dient. Die GmbH-Anteile stärken die Stellung des Kommanditisten deshalb, weil dieser durch die Wahrnehmung seiner Rechte aus der Beteiligung an der Komplementär-GmbH die Möglichkeit seiner Einflussnahme auf die GmbH & Co. KG erweitert ( BFH-Urteil vom 14.04.1988, BStBl 1988 II S. 667).

[3] Im Hinblick auf die Auslegung des Begriffs der wesentlichen Betriebsgrundlage im Bereich des § 6 Abs. 3 EStG und der §§ 20, 24 UmwStG stellt sich dabei auch die Frage, ob die Beteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH nach der funktionalen Betrachtungsweise als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen ist. Dies setzt voraus, dass die Beteiligung wesentliche Grundlage für die Mitunternehmerstellung des Kommanditisten ist.

[4] Aus der Zuordnung der Beteiligung zum Sonderbetriebsvermögen II ergibt sich zwar nicht zwangsläufig eine generelle Qualifikation der Beteiligung an der Komplementär-GmbH als funktional wesentliche Betriebsgrundlage für die Mitunternehmerstellung des Kommanditisten. Es ist jedoch nicht zu verkennen, dass in der Stärkung der Gesellschafterstellung des Kommanditisten in der KG gleichzeitig eine funktionale Bedeutung der Beteiligung für die Mitunternehmerstellung zu sehen ist. Hinzu kommt die Funktion der Haftungsübernahme durch die Komplementär-GmbH.

[5] Die Beteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH stellt daher nur dann keine wesentliche Betriebsgrundlage für die Mitunternehmerstellung dar, wenn die durch diese Beteiligung bewirkte Stärkung der Gesellschafterstellung des Kommanditisten in der GmbH & Co. KG von wirtschaftlich untergeordneter Bedeutung ist. Maßgebend sind dabei die tatsächlichen gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse.

[6] Ausgehend von der neueren BFH-Rechtsprechung ( BFH-Urteil vom 25.11.2009 – BStBl 2010 II S. 471 – und BFH-Urteil vom 16.12.2009 – BStBl 2010 II S. 808) ergeben sich je nach Fallgestaltung folgende Beurteilungen:

## **1.1 Keine Beteiligung der Komplementär-GmbH am Vermögen sowie Gewinn und Verlust der KG**

### *1.1.1 Kommanditanteil nicht größer als 50 %*

[7] Die wirtschaftliche Bedeutung der Beteiligung an der Komplementär-GmbH für den nicht mehrheitlich an der GmbH & Co. KG beteiligten Kommanditisten ergibt sich aus der mit der Gesellschafterstellung bei der GmbH verbundenen Möglichkeit der Einflussnahme auf die Geschäftsführung der GmbH, die zur Geschäftsführung der GmbH & Co. KG berufen ist, §§ 164, 116 HGB . 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 Komplementär-GmbH besitzt und hierüber in der Lage ist, seinen geschäftlichen Betätigungswillen in der GmbH & Co. KG über die GmbH umzusetzen.

[8] Ist der Kommanditist aufgrund seiner Stimmrechte in der GmbH nicht in der Lage, maßgebend auf die GmbH Einfluss zu nehmen, so hat er zwar eine stärkere Stellung als ein „Nur-Kommanditist“, weil er im Rahmen seiner Gesellschafterstellung bei der GmbH bei Entscheidungen mitwirken kann, die die Geschäftsführung der GmbH & Co. KG betreffen. Gleichwohl ist diese Beteiligung wirtschaftlich von geringer Bedeutung, weil die mittelbaren Einflussnahmemöglichkeiten auf die GmbH & Co. KG nicht über die bereits bestehenden Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte des Kommanditisten hinausgehen.

[9] 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. Entscheidend ist insoweit allein die gesellschaftsrechtliche Stellung des Kommanditisten in der GmbH.

### *1.1.2 Kommanditanteil größer als 50 %*

[10] Ist der Kommanditist bereits mehrheitlich an der GmbH & Co. KG beteiligt, so sind die neben den Stimm- Kontroll- und Widerspruchsrechten des Kommanditisten bestehenden Einflussnahmemöglichkeiten über die Gesellschafterstellung bei der Komplementär-GmbH wirtschaftlich nur von untergeordneter Bedeutung. Die bestehenden Einflussnahmemöglichkeiten werden nur unwesentlich gestärkt, weil er aufgrund der mehrheitlichen Beteiligung an der GmbH & Co. KG bereits dort seinen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann. Die Beteiligung an der Komplementär-GmbH stellt in diesem Fall keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage dar. Der Tatsache, dass der Kommanditist nach § 164 HGB kraft Gesetzes von der Geschäftsführung der KG unabhängig von der Höhe seiner Beteiligung an der KG ausgeschlossen ist, kommt nach bundeseinheitlich abgestimmter Auffassung keine Bedeutung zu.

### *1.1.3 Kommanditanteil 100 %*

[11] Ebenso wie im Fall einer mehrheitlichen Beteiligung des Kommanditisten an der KG (s. 1.1.2) dient die GmbH-Beteiligung zwar auch hier nicht dazu, dass der Kommanditist durch die Beteiligung einen wirtschaftlich ins Gewicht fallenden größeren Einfluss auf die Geschäftsführung der KG erlangt. Ist neben dem Kommanditisten jedoch nur noch die Komplementär-GmbH Gesellschafter der KG, handelt es sich also um eine Zweipersonengesellschaft, ist eine andere Beurteilung geboten. In diesem Fall stellt die Beteiligung an der Komplementär-GmbH deshalb eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage für die Mitunternehmerstellung des Kommanditisten dar, weil die GmbH aus

dessen Sicht benötigt wird, um überhaupt eine Personengesellschaft und damit eine Kommanditistenstellung mit der entsprechenden Haftungsbegrenzung zu begründen und zu erhalten. Dies gilt unabhängig davon, in welchem Umfang der Kommanditist an der GmbH beteiligt ist.

#### *1.1.4 Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft*

[12] Bei Einbringung des Betriebs einer KG in eine Gesellschaft anderer Rechtsform im Zuge eines Formwechsels besteht die Besonderheit, dass die bisherige Komplementärstellung infolge der Einbringung aus rechtlichen Gründen zwangsläufig gegenstandslos werden muss, weil die vermögenslos werdende KG infolge des Umwandlungsakts von Rechts wegen erlischt. Eine Übertragung auch der Beteiligung an der bisherigen Komplementär-GmbH, deren Tätigkeit sich auf die Geschäftsführungsfunktion bei der KG beschränkt hat, ist somit wirtschaftlich ohne Sinn. Es kann deshalb in diesem Fall nicht davon ausgegangen werden, dass der vormalige Kommanditist mit der Beteiligung an der Komplementär-GmbH etwas für den übertragenen Mitunternehmeranteil Wesentliches zurückbehalten hat ( BFH-Urteil vom 16.12.2009, BStBl 2010 II S. 808).

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

[13] Auch hier kommt es für die Frage der Wesentlichkeit der Beteiligung 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. Die Ausführungen unter Tz. 1.1 gelten daher entsprechend. Insoweit schließt sich die Verwaltung dem Urteil des FG Münster vom 14.08.2013 (Az. 2 K 4721/G,F) an.

### **1.3 Komplementär-GmbH mit eigenem Geschäftsbetrieb von nicht untergeordneter Bedeutung**

#### *1.3.1 Geschäftsbetrieb ohne Zusammenhang mit Betrieb der KG*

[14] Unterhält die GmbH – neben ihrer Geschäftsführertätigkeit für die GmbH & Co. KG – einen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung, ist davon auszugehen, dass beide Gesellschaften – und damit auch die Interessen der Gesellschafter – gleichrangig nebeneinander stehen. Deshalb gehören die Anteile der Kommanditisten an der Komplementär-GmbH schon nicht zu deren notwendigem Sonderbetriebsvermögen II und können mithin auch keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellen.

#### *1.3.2 Geschäftsbetrieb im Zusammenhang mit Betrieb der KG*

[15] Ist die GmbH aufgrund von Geschäftsbeziehungen – über ihre gesellschaftsrechtliche Beteiligung als Komplementärin und ihre Geschäftsführertätigkeit hinaus – auch wirtschaftlich mit der GmbH & Co. KG verflochten, gehören die Anteile zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II, wenn aus der Sicht der GmbH & Co. KG die Geschäftsbeziehungen zur GmbH von nicht geringer Bedeutung ist. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn die GmbH über die Geschäftsführung für die GmbH & Co. KG hinaus auch den Alleinvertrieb für die Produkte der GmbH & Co. KG übernommen hat. Aufgrund

dieser wirtschaftlichen Bedeutung der Beteiligung stellt diese auch immer eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage dar.

#### **1.4 GmbH ist Komplementärin mehrerer KG's**

##### *1.4.1 Bilanzierung des Anteils an der Komplementär-GmbH*

[16] Ist die GmbH Komplementärin mehrerer Kommanditgesellschaften und beschränkt sich ihre Tätigkeit auf die Geschäftsführung dieser GmbH & Co. KG's, sind die GmbH-Anteile dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen der zuerst gegründeten GmbH & Co. KG zuzurechnen.

[17] Unterhält die GmbH als Komplementärin mehrerer GmbH & Co. KG's dagegen einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung, so gilt Folgendes:

[18] Bestehen Geschäftsbeziehungen der GmbH nur zu einer GmbH & Co. KG und sind diese aus Sicht dieser GmbH & Co. KG von nicht geringer Bedeutung, so sind die GmbH-Anteile im Sonderbetriebsvermögen der Kommanditisten dieser GmbH & Co. KG zu bilanzieren.

[19] Bestehen dagegen Geschäftsbeziehungen zu mehreren GmbH & Co. KG's, die für diese jeweils von nicht geringer Bedeutung sind, so sind die GmbH-Anteile dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II der zuerst gegründeten GmbH & Co. KG zuzuordnen, mit der Geschäftsbeziehungen im obigen Sinne unterhalten werden.

[20] Diese Regelung gilt unabhängig davon, ob die Komplementär-GmbH am Vermögen sowie Gewinn und Verlust der GmbH & Co. KG beteiligt ist.

##### *1.4.2 Funktionale Wesentlichkeit der Beteiligung an der Komplementär-GmbH*

[21] Hierzu gelten die vorstehenden Ausführungen unter 1.1 – 1.3 entsprechend.

Bei Mitunternehmeranteilen, bei denen die GmbH-Anteile nach 1.4.1 nicht bilanziert werden, scheidet die Qualifizierung als wesentliche Betriebsgrundlage von vornherein aus.

#### **2. Einkommensteuerrechtliche Zurechnung der einem Personengeschafter gehörenden Anteile an einer Kapitalgesellschaft bei nur wirtschaftlicher Verflechtung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaft**

[22] Halten Gesellschafter einer Personengesellschaft Anteile an einer Kapitalgesellschaft, ohne dass eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung der Kapitalgesellschaft an der Personengesellschaft besteht, so kommt eine Zuordnung dieser Anteile zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II in der Regel nicht in Betracht.

[23] Im Einzelfall ist eine Zuordnung zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II jedoch dann vorzunehmen, wenn eine besonders enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft derart besteht, dass die eine Gesellschaft eine wesentliche wirtschaftliche Funktion der anderen erfüllt (vgl. BFH-Urteil vom 31.01.1991, BStBl 1991 II S. 786). In diesem Fall kommt es für die Annahme der Sonderbetriebsvermögenseigenschaft der

Anteile an der Kapitalgesellschaft nicht mehr auf die zusätzliche Frage an, in welchem Umfang die Kapitalgesellschaft noch anderweitig geschäftlich tätig ist.

[24] Vielmehr ist in diesen Fällen regelmäßig dann die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II innerhalb der Personengesellschaft zuzuordnen, wenn der Mitunternehmer – ggf. zusammen mit anderen Mitunternehmern – die Kapitalgesellschaft beherrscht (BFH-Urteile vom 16.09.1994, BStBl 1995 II S. 75, und vom 27.09.1994, BFH/NV 1995 S. 678).

[25] Jedoch kann die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft auch dann notwendiges Sonderbetriebsvermögen II des Gesellschafters einer Personengesellschaft sein, wenn die Beteiligung keinen beherrschenden Einfluss vermittelt (vgl. BFH-Urteil vom 03.03.1998, FR 1998 S. 518). In seinem Urteil führt der BFH insoweit aus, dass die Entscheidung der Frage, ob die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zur Stärkung der Beteiligung der Mitunternehmer an der Personengesellschaft dient, anhand von Indizien zu treffen ist, die nicht ausschließlich in der Beherrschung der Kapitalgesellschaft zu suchen sind, sondern allgemein auf Möglichkeiten der Einflussnahme der Mitunternehmer auf die Geschäftsführung in der Kapitalgesellschaft im wirtschaftlichen Interesse der Personengesellschaft abstellen.

[26] Inwieweit die dem Sonderbetriebsvermögen II zugeordneten Anteile an der Kapitalgesellschaft auch eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, ist anhand der unter I. dargestellten Grundsätze nach den Umständen des Einzelfalles zu entscheiden.

### **3. Behandlung des Anteils eines stillen Gesellschafters einer GmbH und atypisch stillen Gesellschaft (GmbH & atypisch Still) an der GmbH**

[27] Der Anteil eines stillen Gesellschafters einer GmbH & atypisch Still stellt stets notwendiges Sonderbetriebsvermögen II dar, sofern nicht die GmbH noch einer anderen Geschäftstätigkeit von nicht ganz untergeordneter Bedeutung nachgeht.

[28] Die stille Gesellschaft tritt zwar, anders als eine KG, zivilrechtlich nicht nach außen auf. Vielmehr wird aus den im Betrieb des Handelsgewerbes geschlossenen Geschäften allein der Inhaber des Handelsgeschäftes berechtigt und verpflichtet. Zivilrechtlich gibt es daher keine Tätigkeit der stillen Gesellschaft.

[29] Dies schließt jedoch nicht aus, in der stillen Gesellschaft, sofern sie die Merkmale einer Mitunternehmerschaft i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG erfüllt, eine „Personengesellschaft“ nach § 15 Abs. 3 EStG zu sehen. Der Inhaber des Handelsgeschäftes wird, soweit seine Tätigkeit der Erreichung des im Vertrag über die stille Gesellschaft vereinbarten Gesellschaftszwecks dient, wie ein Organ für die stille Gesellschaft tätig; sein Auftreten ist der Gesellschaft zuzurechnen und führt zur gemeinschaftlichen Verwirklichung der Tatbestandsmerkmale einer Einkunftsart. Steuerrechtlich gilt deshalb die der atypisch stillen Gesellschaft zuzurechnende Tätigkeit des Inhabers des Handelsgeschäftes als Gewerbebetrieb der Gesellschaft. Der Inhaber des Handelsgeschäftes erbringt, soweit er zur Erreichung des Gesellschaftszwecks der stillen Gesellschaft tätig wird, einen im Gesellschaftsinteresse liegenden Beitrag, der der Geschäftsführung einer Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG vergleichbar ist.

[30] Der stille Gesellschafter kann folglich über seine Beteiligung an der GmbH auf deren geschäftliches Verhalten Einfluss nehmen und so zugleich seine Stellung in der stillen Gesellschaft verstärken. Damit dient die Beteiligung an der GmbH der Beteiligung an der „Personengesellschaft GmbH & atypisch Still“ und erfüllt mithin die Voraussetzungen für eine Behandlung als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II, ( BFH-Urteil vom 15.10.1998, BStBl 1999 II S. 286).

[31] Inwieweit die dem Sonderbetriebsvermögen II zugeordneten Anteile an der Kapitalgesellschaft eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, ist auch hier anhand der unter I. dargestellten Grundsätze nach den Umständen des Einzelfalles zu entscheiden.