

FG Münster: Voraussetzungen für die Behandlung einer GmbH-Beteiligung als notwendiges SBV

Mit Urteil vom 19.12.2019 hat auch der BFH entschieden, dass die Beteiligung eines Mitunternehmers an einer Kapitalgesellschaft trotz intensiver Geschäftsbeziehungen der beiden Gesellschaften nicht zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft gehört, wenn die Kapitalgesellschaft neben ihren geschäftlichen Beziehungen zur Personengesellschaft einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung unterhält. Einen solchen hat der BFH wie schon das FG im Urteilsfall angenommen, in dem die Kapitalgesellschaft Geschäftsbeziehungen zu anderen Geschäftspartnern unterhielt, die ein Drittel ihres Gesamtumsatzes ausmachten.

BFH, Urteil vom 19.12.2019, IV R 53/16, siehe [Deloitte Tax News](#)

FG Münster (Vorinstanz):

Die Beteiligung eines Kommanditisten an einer GmbH stellt trotz enger wirtschaftlicher Verflechtung der beiden Gesellschaften kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen bei der KG dar, wenn die GmbH einen erheblichen eigenen Geschäftsbetrieb unterhält. Einen solchen nimmt das FG Münster an, wenn die GmbH Geschäftsbeziehungen zu anderen Kunden unterhält, die mindestens ein Drittel ihres Gesamtumsatzes ausmachen.

Sachverhalt

Der Kläger war alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der A-GmbH sowie zu 50% am Kommanditkapital einer KG beteiligt. Die GmbH gewährte der KG in den Jahren 2006-2008 wiederholt Darlehen und war ihr alleiniger Zulieferbetrieb. Daneben belieferte die GmbH weitere Kunden. Ein Ausweis der GmbH-Beteiligung in der Sonderbilanz des Klägers bei der KG erfolgte nicht.

Im Jahr 2010 wurden Insolvenzverfahren über die Vermögen der GmbH und KG eröffnet. Im Jahr 2011 beantragte der Kläger für die erlittenen Verluste (Darlehensausfälle und drohende Inanspruchnahme aus Kreditsicherheiten für die GmbH) die Feststellung von Sonderbetriebsausgaben für das Jahr 2008. Das Finanzamt folgte dem nicht.

Entscheidung

Das Finanzamt habe zu Recht die Annahme von Sonderbetriebsausgaben verneint.

Der Kläger habe mangels betrieblicher Veranlassung für die Darlehensausfälle bzw. die drohende Inanspruchnahme aus den der GmbH gewährten Sicherheiten in seiner Sonderbilanz keine gewinnmindernden Rückstellungen bilden dürfen. Denn die GmbH-Beteiligung sei nicht dem SBV, sondern dem PV des Klägers zuzuordnen gewesen. Eine Behandlung als gewillkürtes SBV scheitere daran, dass die GmbH-Anteile nicht in der Sonderbilanz bei der KG aktiviert wurden.

Auch stelle die Beteiligung kein notwendiges SBV dar. Zur Beurteilung, ob eine Beteiligung eines Mitunternehmers an einer Kapitalgesellschaft SBV sei, komme es auf andere Kriterien als bei der Beurteilung von Wirtschaftsgütern im Anlagevermögen, bei denen eine 50%-Grenze gelte, an. Notwendiges SBV könne nur dann vorliegen, wenn die Beteiligung des Gesellschafters an der Kapitalgesellschaft seine Beteiligung an der Personengesellschaft stärkt. Hierfür sei eine so enge wirtschaftliche Verflechtung erforderlich, dass die eine Gesellschaft eine wesentliche wirtschaftliche Funktion der anderen erfülle, z. B. weil die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft die aktive gewerbliche Tätigkeit der Personengesellschaft ergänzt oder sie wie eine unselbstständige Betriebsabteilung der Personengesellschaft tätig werde. Der Mitunternehmer müsse seine bei der Kapitalgesellschaft bestehende Machtstellung in den Dienst des Unternehmens der Personengesellschaft stellen (BFH-Urteil vom 23.02.2012). Die wirtschaftliche Verflechtung könne auch durch die Beschaffung von Gütern und Leistungen für die Zwecke der Personengesellschaft herrühren (BFH-Urteil vom 06.07.1989).

In vorliegendem Fall lägen zwar sehr enge Geschäftsbeziehungen der Gesellschaften vor, jedoch sei der eigene Geschäftsbetrieb der GmbH zu groß und bedeutend um die Beteiligung als notwendiges Sonderbetriebsvermögen anzusehen. Es könnte nicht angenommen werden, dass der Kläger seine Machtposition bei der GmbH in den Dienst der KG gestellt habe und der Gesichtspunkt der privaten Vermögensanlage daneben keine bedeutsame Rolle gespielt habe. Dies folgt daraus, dass die GmbH, die bereits mehrere Jahre vor Gründung der KG bestanden hat, neben der KG einen großen Kundenkreis beliefert hat. Das FG sieht diesen Geschäftsbereich zum einen deshalb nicht als unerheblich an, da die Umsätze der GmbH mit anderen Kunden als der KG im Streitjahr 2008 mehr als ein Drittel des Gesamtumsatzes der GmbH ausmachten. Zum anderen ergebe sich die Erheblichkeit des eigenen Geschäftsbetriebs der GmbH im Streitfall auch aus der absoluten Höhe des mit anderen Kunden generierten Umsatzvolumens von mehr als 6 Mio. € sowie aus der Anzahl dieser Kunden, die sich im Jahr 2008 auf mehr als 100 belief. Sowohl aus der absoluten als auch aus der relativen Betrachtung ergebe sich, dass es sich hierbei nicht um einen Geschäftsbetrieb von untergeordneter Bedeutung handeln könne. Demnach sei vielmehr von einem Nebeneinander der beiden Betriebe auszugehen.

Dass die GmbH neben dem Kläger keine weiteren Arbeitnehmer beschäftigt habe, vermöge eine andere Bewertung ebenfalls nicht zu rechtfertigen.

Betroffene Norm

§ 5 Abs. 1 EStG i. V. m. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB

Streitjahr 2008

Anmerkung

Bei der Beurteilung der Frage, ob eine GmbH-Beteiligung notwendiges SBV darstellt, handelt es sich zwar um eine Würdigung sämtlicher Umstände des Einzelfalles. Das FG lässt jedoch die Revision zu, da die Kriterien, nach denen eine GmbH einen erheblichen eigenen Geschäftsbetrieb unterhält, noch nicht hinreichend geklärt seien.

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

Fundstellen

BFH, Urteil vom 19.12.2019, [IV R 53/16](#), siehe [Deloitte Tax News](#)

Finanzgericht Münster, Urteil vom 21.09.2016, [7 K 2314/13 F](#), EFG 2016, S. 1855

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 23.02.2012, IV R 13/08, BStBl. II 2013, S. 785

BFH, Urteil vom 06.07.1989, IV R 62/86, BStBl. II 1989, S. 890

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.