
Datum: 27.06.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 5679/98
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0627.10K5679.98.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand:

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob Anteile der Kläger an der Z-AG zu ihrem Sonderbetriebsvermögen bei der Firma X-KG (vormals Y KG) gehörten und die Veräußerung der Anteile deshalb zu steuerpflichtigem Gewinn führte.

2

Die Kläger waren Kommanditisten und Mitunternehmer der X-KG. Zwischen dieser als Organträgerin und der Z-AG als Organgesellschaft bestand ein gewerbe- und umsatzsteuerliches Organschaftsverhältnis. Gegenstand des Unternehmens der X-KG waren der Erwerb und die Verwaltung von Unternehmen und Unternehmensbeteiligungen sowie deren Zusammenfassung unter einheitlicher Leitung, der Erwerb und die Verwaltung von Grundbesitz sowie die Beratung von Unternehmen und die Übernahme von sonstigen betriebswirtschaftlichen Aufgaben für Unternehmen.

3

In der Zeit vom 1. Januar 1987 bis 30. November 1989 hielt die X-KG mit 50,3125 der Stammaktien die Mehrheit der Stimmrechte an der Z-AG. Gesellschafter und Mitunternehmer der X-KG waren in dieser Zeit:

4

Komplementäre Beteiligungsquote in %

5

1. 43,3791
2. 1,0000

6

Kommanditisten

7

8

1. 10,6153
2. 1,0000
3. 0,7500
4. 0,9500
5. 0,9500
6. 0,9500
7. 2,0000
8. 0,4000
9. 1,6158
10. 12,0635
11. 12,0363
12. 7,7407
13. 4,5764
14. 100,0000

Gegenstand des Unternehmens der Z-AG waren die Herstellung und der Vertrieb von Papieren aller Art und von verwandten Waren. Außerdem verwaltete sie den Grundbesitz der KG und erhielt dafür eine Vergütung. Die Kläger hielten ebenfalls Stammaktien der Z-AG, die sie im Rahmen von Girosammelverwahrungen mit anderen Wertpapieren bei Groß- und Privatbanken hielten. Im einzelnen hielten die Kommanditisten folgende Aktien:

9

01.01.87 01.01.88 01.01.89 30.11.89

10

Stück Bet.- Stück Bet.- Stück Bet.- Stück Bet.-

11

Quote Quote Quote Quote

12

1. 11.670 0,58 11.200 0,56 6.000 0,21 400 0,01
 2. 14.000 0,70 10.200 9,51 3.500 0,13 1.550 0,06
 3. 634 0,03 634 0,03 634 0,03 634 0,03
 4. 100 0,01 100 0,01 100 0,01 0 0,00
 5. ohne
- 13

Angaben - 40 0,00 40 0,00 0 0,00

14

1. ohne

15

Angaben - 0 0,00 0 0,00 0 0,00

16

1. ohne

17

Angaben - 150 0,01 100 0,01 50 0,00

18

1. 600 0,03 550 0,03 650 0,03 550 0,03

19

1. ohne

20

Angaben - 4 0,00 0 0,00 0 0,00

21

1. 0 0,00 0 0,00 0 0,00 0 0,00	
1. 500 0,03 600 0,03 600 0,03 350 0,02	23
2. 3.333 0,17 3.433 0,17 0 0,00 0 0,00	
3. 3.333 0,17 3.433 0,17 0 0,00 0 0,00	
N 2.846 0,14 2,846 0,14 0 0,00 0 0,00	24
1. 1.000 0,05 1.000 0,05 200 0,01 200 0,01	25
38.016 1,91 34.190 1,71 11.824 0,46 3.734 0,16	26
*) keine Kläger	27
Die Kläger haben die Aktien nicht in Sonderbilanzen aktiviert.	28
Die X-KG ist mittlerweile handelsrechtlich voll beendet, Rechtsnachfolgerin ist die W- GmbH.	29
Während einer Betriebsprüfung bei der X-KG kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass der Aktienbesitz der Kläger an der Z-AG zu deren Sonderbetriebsvermögen bei der X-KG gehöre und aus der Veräußerung von Aktien erzielte Gewinne deshalb zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehörten. Die zum 30.11.1989 noch vorhandenen Aktienbestände wurden für die jeweiligen Gesellschafter mit ihrem Kurswert zum Stichtag im Rahmen der Ermittlung des tarifbegünstigten Aufgabegewinns in Bezug auf die Mitunternehmeranteile erfaßt.	30
Der Beklagte folgte dieser Auffassung und erließ entsprechende geänderte Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre. Die hiergegen eingelegten Einsprüche blieben für 1987 und 1988 erfolglos, für 1989 erfolgte nur eine Minderung des Veräußerungsgewinns. In der Einspruchsentscheidung vom 29. Juni 1998, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, führte der Beklagte zur Begründung im wesentlichen aus:	31
Zum Betriebsvermögen einer gewerblich tätigen Personengesellschaft gehörten nicht nur die im Gesamthandseigentum der Mitunternehmer stehenden Wirtschaftsgüter. Nach ständiger Rechtsprechung zählten hierzu vielmehr auch Wirtschaftsgüter, die einem Mitunternehmer gehören, die jedoch geeignet und bestimmt seien, den Betrieb der Personengesellschaft (Sonderbetriebsvermögen I) oder der Beteiligung des Mitunternehmers auf (Sonderbetriebsvermögen II) zu dienen. Aufgrund der besonders engen wirtschaftlichen Verflechtung zwischen der Personengesellschaft und der Kapitalgesellschaft seien die Aktien als notwendiges Sonderbetriebsvermögen anzusehen. Die enge wirtschaftliche Verflechtung ergebe sich zum einen aus dem unstrittig vorliegenden Organschaftsverhältnis zwischen der X-KG und der Z-AG. Schon deshalb sei die Behandlung der den Klägern gehörenden Aktien an der Z-AG als Sonderbetriebsvermögen II in den Streitjahren zutreffend. Darüber hinaus seien die Firmen jedoch auch eng wirtschaftlich miteinander verbunden gewesen. Dies ergebe sich insbesondere daraus, dass die X-KG in den Streitjahren von einem Beirat unterstützt und beraten worden sei. Die Beiratsmitglieder seien teilweise gleichzeitig Mitglied im Aufsichtsrat der Z-AG gewesen, woraus sich die enge Verbindung ergebe.	32
Mit der Klage tragen die Kläger vor:	33
Bei den Anteilen handele es sich nicht um notwendiges Sonderbetriebsvermögen II. Die Anteile dienten weder der Beteiligung der Kläger an der Kommanditgesellschaft noch an dem	34

Unternehmen der KG selbst.

Eine wirtschaftliche Vorteilhaftigkeit für die mitunternehmerische Beteiligung der Kläger an der X-KG scheide von vornherein aus. Die höchstrichterliche Rechtsprechung bejahe ein dienen der mitunternehmerischen Beteiligung hinsichtlich eines im Eigentum eines Gesellschafters stehenden Wirtschaftsguts, wenn der Gesellschafter aufgrund des ihm insoweit zustehenden Eigentums eine besondere Stellung im Vergleich zu seinen Mitgesellschaftern erhält. Das Argument versage daher in den Fällen, in denen nur ein Gesellschafter an der Mitunternehmerschaft als Mitunternehmer beteiligt sei. Gleiches gelte in den Fällen, in denen die Wirtschaftsgüter, die notwendiges Sonderbetriebsvermögen II darstellen sollen, allen Gesellschaftern gleichermaßen zuzuordnen sind. Im vorliegenden Fall handele es sich bei den Aktien an der Z-AG um Wirtschaftsgüter, die jeder der Mitunternehmer an der Börse erwerben konnte. Insoweit stellten die Aktien keine besonderen Wirtschaftsgüter dar, durch die einer der Mitunternehmer seine Stellung in der X-KG gegenüber derjenigen der anderen Gesellschafter verbessern konnte.

Schließlich lasse sich auch in Bezug auf das Unternehmen der X-KG nicht die für die Begründung von notwendigem Sonderbetriebsvermögen II notwendige wirtschaftliche Vorteilhaftigkeit feststellen. Erforderlich hierfür sei, dass das Wirtschaftsgut unmittelbar dem Betrieb der Personengesellschaft diene. Ein solches diene scheide im Streitfall aus.

Die Kläger beantragen,

die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Jahre 1987, 1988 und 1989 der Firma X-KG unter Änderung der geänderten Feststellungsbescheide vom 5. November 1996 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29. Juli 1998 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte der Kläger aus den von ihnen erhaltenen Aktien an der Z-AG nicht im Rahmen ihrer Sonderbetriebsvermögensbereichs zu erfassen sind;

hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Entscheidungsgründe:

Die zulässige Anfechtungsklage ist begründet.

Die angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide sind rechtswidrig und verletzen die Kläger deshalb in ihren Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -.

Der Beklagte hat zu Unrecht die von den Klägern erhaltenen Aktien an der Zanders Feinpapiere AG als Sonderbetriebsvermögen behandelt.

1. Der Senat kann im Streitfall entscheiden, ohne die Kommanditgesellschaft bzw. deren Rechtsnachfolgerin, die W-GmbH, beizuladen. Mit der handelsrechtlichen Vollbeendigung fällt die Prozeßstandschaft der Kommanditgesellschaft für die Gesellschafter weg. Ihre Rechtsnachfolgerin, die GmbH, ist vom Ausgang des Rechtsstreits, bei dem es nur um die Frage von Gewinnen im Sonderbetriebsvermögensbereich der Kläger geht, nicht berührt.

2. Wirtschaftsgüter, die zivilrechtlich und wirtschaftlich im Eigentum eines Mitunternehmers stehen, sind notwendiges Sonderbetriebsvermögen, wenn sie dazu geeignet und bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen (Sonderbetriebsvermögen I) oder der Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft zumindest förderlich sind (Sonderbetriebsvermögen II; ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19.10.2000 IV R 73/99, Bundessteuerblatt - BStBl - II 2001, 335, 336 zu II 1 mit Rechtsprechungsnachweisen).

a) In Übereinstimmung mit den Beteiligten geht der erkennende Senat davon aus, dass die Aktien unzweifelhaft kein Sonderbetriebsvermögen I darstellen. Voraussetzung hierfür nämlich wäre, dass die Aktien der Personengesellschaft von den Gesellschaftern zur Nutzung überlassen wurden. Dies ist unstreitig nicht der Fall. Vielmehr hielten die Kläger die Aktien in Girosammelverwahrungen. Der Kommanditgesellschaft war keine Vollmacht eingeräumt worden, für die Kläger das aus ihren Beteiligungen herrührende Stimmrecht auf den Hauptversammlungen der AG auszuüben. 49

b) Die Aktien stellten jedoch auch entgegen der Auffassung des Beklagten auch kein Sonderbetriebsvermögen II dar. 50

Notwendiges Sonderbetriebsvermögen II liegt vor, wenn das Wirtschaftsgut ein Mittel darstellt, um besonderen Einfluß auf die Personengesellschaft auszuüben und damit unmittelbar die Stellung des Mitunternehmers in der Personengesellschaft zu stärken (BFH-Urteil vom 13. Oktober 1998 VIII R 46/95, BStBl II 1999, 357, 358 mit Rechtsprechungsnachweisen; Schmidt, EStG, 21. Auflage 2002, § 15 Rz. 517). Die Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft kann sowohl dadurch gestärkt werden, dass der Besitz des Wirtschaftsguts für das Unternehmen der Personengesellschaft wirtschaftlich vorteilhaft ist, als auch dadurch, dass es der Mitunternehmerstellung des Gesellschafters selbst dient (BFH-Urteil vom 3. März 1998 VIII R 66/96 BStBl II 1998, 383, 385). 51

Der Senat kann im Streitfall nicht erkennen, dass eine der vorgenannten Voraussetzungen vorliegt. Entscheidend ist, dass die Kommanditgesellschaft selber bereits über die Mehrheit der Anteile an der Zanders AG verfügte. Die von den Klägern gehaltenen Beteiligungen, die sich in 1987 auf 1,91 %, 1988 auf 1,71 % und 1989 auf 0,46 % des Stammkapitals der AG beliefen, konnten die Mitunternehmerstellung der einzelnen Kläger nicht verstärken. Auch sind bei einer solchen Minibeteiligung keine Gründe erkennbar, die die Annahme rechtfertigen könnten, dass das Halten der Aktien durch die Mitunternehmer für das Unternehmen der Personen-gesellschaft wirtschaftlich vorteilhaft sein konnte. 52

Die vom Beklagten angezogene enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen der Kommanditgesellschaft und der Aktiengesellschaft bestand bereits aufgrund der Mehrheitsbeteiligung der Kommanditgesellschaft. Ob diese über 51 oder 53 % der Anteile an der AG verfügt, veränderte ihren Einfluß auf die AG nicht. 53

Soweit der Beklagte der Auffassung ist, dass die Aktien allein weder des Organschaftsverhältnisses zwischen der Kommanditgesellschaft und der Aktiengesellschaft Sonderbetriebsvermögen der Kläger seien (hierzu tendierend wohl auch BFH-Beschluss vom 24. April 1991 II B 99/90, BStBl II 1991, 623; vgl. auch BFH-Urteil vom 7. Juli 1992 VIII R 2/87, BStBl II 1993, 328), könnte der erkennende Senat dem in dieser Allgemeinheit nicht folgen. Entscheidend für die Zurechnung der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum Sonderbetriebsvermögen II eines Mitunternehmers ist allein, worauf der Bundesfinanzhof in der letztgenannten Entscheidung (Seite 330) auch ausdrücklich hinweist, ob die Beteiligung 54

unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Mitunternehmers an der Personengesellschaft eingesetzt wird. Bei einer Beteiligung an der Organgesellschaft von weniger als 2 % kann hiervon keine Rede sein.

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 151 FGO, 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozeßordnung. 55

Der Senat läßt gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO die Revision zu, da die Frage, wann Anteile an einer Kapitalgesellschaft Sonderbetriebsvermögen II bei der Personengesellschaft sind, grundsätzliche Bedeutung hat und in der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs diese Frage noch nicht eindeutig geklärt ist. Dies gilt insbes. auch im Hinblick auf die Bedeutung eines Organschaftsverhältnisses zwischen der Personen- und der Kapitalgesellschaft. 56