Finanzgericht Münster, 2 K 4721/10 G, F

Datum:	14.08.2013
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	2. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	2 K 4721/10 G, F
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2013:0814.2K4721.10G.F.00

Sachgebiet:	Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Bescheide für 2005 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 15.12.2009 und über den Gewerbesteuermessbetrag vom 01.02.2010 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.11.2010 werden nach Maßgabe der Urteilsgründe geändert. Die Berechnung der Einkünfte wird dem Beklagten übertragen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand: 1

Zu entscheiden ist, ob die im Streitjahr 2005 erfolgte Einbringung eines Kommanditanteils in eine GmbH gem. § 20 Umwandlungssteuergesetz 2002 (UmwStG) zu Buchwerten erfolgen konnte. 2

Die Klägerin ist eine GmbH & Co KG. Sie betreibt einen Handel mit Geschenkartikeln, Einrichtungsgegenständen und kunstgewerblichen Artikeln jeder Art. Am Kommanditkapital i.H.v. X EUR sind zu Beginn des Streitjahres Herr A2 (40 %), Frau A-Z (20 %) und Herr A (10 %) als Kommanditisten beteiligt. Die A Verwaltungs-GmbH fungiert als Komplementärin. Sie ist seit dem 01.01.2002 mit 30 % an der Klägerin beteiligt (vgl. Gesellschafterbeschluss vom 12.08.2002). 3

4

Laut Vertrag vom 29.11.2004 sind am Stammkapital der A Verwaltungs-GmbH i.H.v. X EUR im Streitjahr (seit dem 31.12.2004) Herr A 2 (80 %), Frau A-Z (10 %) und Herr A (10 %) beteiligt. Außerdem hält die A Verwaltungs-GmbH (mit Wirkung vom 01.01.2004) eine stille Beteiligung i.H.v. X EUR an der Klägerin (vgl. Vertrag vom 17.01.2001 und Beschluss vom 08.04.2005). Die Geschäftsführung der Klägerin obliegt der A Verwaltungs-GmbH und Herrn Z. Er fungiert neben der A Verwaltungs-GmbH als Komplementär, ohne an der Klägerin beteiligt zu sein. Geschäftsführer der A Verwaltungs-GmbH sind Herr A2, Herr Z und Herr O. Die A Verwaltungs-GmbH hat im Streitjahr neben ihrer Funktion als Komplementärin der Klägerin keinen nennenswerten eigenen Geschäftsbetrieb.

Nach dem für das Streitjahr geltenden Gesellschaftsvertrag vom 10.12.2002 werden Gesellschaftsbeschlüsse der Klägerin mit einfacher Mehrheit von mindestens 51 % der vorhandenen Stimmen gefasst, wobei je X EUR Anteil am Kapitalkonto eine Stimme ergeben. Beschlüsse der Gesellschafterversammlung sind nur zulässig, wenn Herr A 2 zustimmt. Das Vetorecht gem. § 9 des KG-Vertrages ist nicht vererblich. Auch die Beschlüsse der A Verwaltungs-GmbH werden mit einfacher Mehrheit gefasst. Nur qualifizierte Beschlüsse (Änderung des Gesellschaftsvertrags, Aufnahme neuer Gesellschafter, Auflösung) bedürfen der Einstimmigkeit. Auf § 7 insbesondere Abs. 4 und 5 des GmbH-Vertrages in der Fassung vom 28.08.2002 wird hingewiesen. 5

Nach Teilung ihrer Kommanditbeteiligung brachte Frau A-Z rückwirkend zum 01.01.2005 einen 10 %igen Anteil an ihrem Kommanditanteil gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die in 2005 neu gegründete A GmbH, später A-Z Verwaltungsgesellschaft mbH ein (vgl. Gesellschafterbeschlüsse vom 25.08.2005). An dieser GmbH ist sie zu 100 % beteiligt. Die Übertragung erfolgte zu Buchwerten. Eine quotale Übertragung ihrer Anteile an der A Verwaltungs-GmbH erfolgte nicht. 6

Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung E vertrat in seinem Bericht vom 24.08.2009 die Auffassung, dass die Übertragung des 10%igen Anteils am Kommanditkapital nicht zu Buchwerten erfolgen könne. Es seien stille Reserven i.H.v. 750.000 EUR aufzudecken und Frau A-Z als Sonderbetriebseinnahmen zuzurechnen. Wegen der Einzelheiten wird auf Tz. 2.10 des Betriebsprüfungsberichts verwiesen. 7

Der Beklagte erließ entsprechend geänderte Feststellungs- und Gewerbesteuermessbescheide für das Streitjahr. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg. Der Beklagte vertrat die Auffassung, dass nicht alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen worden seien. Eine Übertragung zu Buchwerten scheide daher aus. Im Streitfall handele es sich bei der Beteiligung an der A Verwaltungs-GmbH um eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage, weil diese zu 30 % direkt und über eine stille Beteiligung am Gewinn der Klägerin beteiligt sei. 8

Mit der hiergegen erhobenen Klage wendet die Klägerin ein, dass die im Sonderbetriebsvermögen der Frau A-Z befindliche Beteiligung an der A Verwaltungs-GmbH nicht funktional wesentlich für deren Beteiligung an der Klägerin sei. Frau A-Z sei nur zu 10 % an der A Verwaltungs-GmbH beteiligt. Ihr Einfluss auf die Klägerin werde nicht über die Beteiligung an der A Verwaltungs-GmbH erweitert. Dies ändere sich auch nicht dadurch, dass sie mittelbar über die A Verwaltungs-GmbH zu weiteren 3 % an der Klägerin beteiligt sei. Im Verlustfall sei sogar von einer Schwächung der Beteiligung auszugehen. Entscheidend sei, dass Frau A-Z nicht über Fragen der laufenden Geschäftsführung der Klägerin bestimmen könne. Mit Herrn Z und Herrn O seien andere bzw. mit Herrn A2 als 80 %igem Gesellschafter sei sogar ein mehrheitlich beteiligter Geschäftsführer bei der A Verwaltungs-GmbH tätig. Frau A-Z könne damit ihren geschäftlichen Betätigungswillen nicht 9

durchsetzen. Eine 10 %ige Beteiligung an der Komplementär-GmbH stärke ihre Stellung als Kommanditistin der Klägerin allenfalls geringfügig und daher bei funktionaler Betrachtung nicht wesentlich. Zudem sei die A Verwaltungs-GmbH nicht die alleinige Vollhafterin. Herr Z sei als zweiter Vollhafter ohne Beteiligung am Vermögen respektive am Gewinn und Verlust neben der Komplementär-GmbH tätig. Es bedürfe der A Verwaltungs-GmbH gar nicht. Sie sei als Komplementärin „eigentlich überflüssig“.

Zur weiteren Begründung beruft sich die Klägerin auf die einschlägige Rechtsprechung des BFH und auf die Literatur. Nach deren Auffassung sei eine funktionale Wesentlichkeit der im Sonderbetriebsvermögen II befindlichen GmbH-Beteiligung dann ausgeschlossen, wenn der Kommanditist in der Komplementär-GmbH keinen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen könne. Soweit der Beklagte einen Unterschied zu dem BFH-Urteil vom 25.11.2009 I R 72/08, BStBl. II 2010, 471 darin sehe, dass die dortige Komplementär-GmbH nicht am Vermögen der KG beteiligt gewesen sei, könne dies nicht entscheidend sein. Hinzu komme, dass Frau A-Z im Streitfall nicht einmal Geschäftsführerin der A Verwaltungs-GmbH sei. Dem stehe auch nicht das Urteil des FG Münster vom 09.07.2010 9 K 3143/09 K, G, GmbHR 2011, 102 entgegen. Denn dort sei die Kommanditistin zu 19,9 % an der KG und zugleich zu 100 % an der Komplementär-GmbH beteiligt gewesen. Der Streitfall sei mit dieser Konstellation nicht vergleichbar. Denn die Stellung der Frau A-Z sei angesichts ihrer fehlenden Geschäftsführereigenschaft und ihrer geringen Beteiligung an der A Verwaltungs-GmbH sehr viel schwächer ausgestaltet. Über Fragen der laufenden Geschäftsführung habe sie nicht bestimmen können. Entgegen der Auffassung des Beklagten seien die Kapitalleistungen durch die 30 %ige Beteiligung und die stille Beteiligung der A-Verwaltungs GmbH an die Klägerin nicht maßgebend. Diese seien der Kommanditistin nicht zuzurechnen. Ihr würde über die Beteiligung an der A Verwaltungs GmbH keine Statusverbesserung vermittelt. Letzt-lich sei mit der Übertragung der Kommanditanteile an die neue A GmbH nicht einmal die Besteuerung der stillen Reserven ausgeschlossen oder beschränkt (§ 1 Abs. 4 Nr. 2b und § 20 Abs. 2 Nr. 3 UmwStG). Zur weiteren Begründung werde auf das Gutachten von Herrn Prof. Dr. Schulze zur Wiesche vom 16.04.2012 und auf das Urteil des BFH vom 02.08.2012 IV R 41/11, DStR 2013, 356 und DB 2013, 381 verwiesen. 10

Frau A-Z und die A GmbH sind mit Beschlüssen vom 23.07. und 05.08.2013 zum Verfahren beigeladen worden. Sie haben keine Anträge gestellt. 11

Die Klägerin beantragt sinngemäß, 12

unter Änderung der Bescheide für 2005 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 15.12.2009 und über den Gewerbesteuermessbetrag vom 01.02.2010 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.11.2010 den Veräußerungsgewinn i.H.v. X EUR - unter gegenläufiger Korrektur der Gewerbesteuerrückstellung - außer Ansatz zu lassen; hilfsweise die Revision zuzulassen. 13

Der Beklagte beantragt, 14

die Klage abzuweisen; hilfsweise die Revision zuzulassen. 15

Der Beklagte meint, entscheidend sei nicht nur der Einfluss auf die Geschäftsführung der Klägerin über die Beteiligung an der Komplementär GmbH. Vorliegend bestehe die Besonderheit, dass die Komplementär GmbH am Vermögen, sowie am Gewinn und Verlust der Klägerin beteiligt sei. Diese mittelbare weitere Gesellschafterstellung der Kommanditistin entspreche bei wirtschaftlicher Betrachtung einer nicht unbedeutenden Erweiterung der bestehenden Beteiligung an der Klägerin und führe damit zu funktional wesentlichem 16

Betriebsvermögen.

Auch der BFH stelle in seinem Urteil vom 23.01.2001 VIII R 12/99, BStBl. II 2001, 825 fest, dass eine Kapitalgesellschaft für eine KG eine wesentliche Funktion erfülle, wenn sie ihr das erforderliche Eigenkapital zur Verfügung stelle. Mit der 30 %igen Beteiligung und der stillen Beteiligung leiste die Komplementär-GmbH einen erheblichen Beitrag zur Erreichung des Gesellschaftszwecks der Klägerin. Mittelbar habe Frau A-Z über ihre Beteiligung an der A Verwaltungs-GmbH diesen Beitrag geleistet. Dies sei für die Funktion der Klägerin ebenso wichtig, wie es Geschäftsbeziehungen oder die Geschäftsführung seien. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse sei die Beteiligung daher als funktional wesentlich anzusehen. 17

Entscheidungsgründe 18

Die zulässige Klage, über die der Senat im Einverständnis der Beteiligten gem. § 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) ohne mündliche Verhandlung entscheiden konnte, ist begründet. Die angefochtenen Bescheide sind rechtswidrig. Die Klägerin wird hierdurch in ihren Rechten verletzt, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. 19

Die Übertragung des Anteils am Mitunternehmeranteil durch Frau A-Z ist zu Buchwerten erfolgt. Es ist deshalb kein Veräußerungsgewinn entstanden. 20

Nach § 20 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 UmwStG darf, wenn ein Mitunternehmeranteil in eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft eingebracht wird, die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Buchwert oder mit einem höheren Wert ansetzen. Der Ansatz des Buchwerts ist auch zulässig, wenn in der Handelsbilanz ein höherer Wert angesetzt werden muss (§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG). Der Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis (§ 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG). 21

Entgegen der Auffassung des Beklagten sind die Voraussetzungen des § 20 UmwStG erfüllt. Der Umstand, dass Frau A-Z ihre Anteile an der A Verwaltungs-GmbH nicht ebenfalls (quotal) in die A GmbH eingebracht hat, steht dem nicht entgegen. Denn die Anteile an der A Verwaltungs-GmbH zählen nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen ihrer Mitunternehmeranteile an der Klägerin. 22

§ 20 UmwStG setzt die Einbringung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen des eingebrachten Anteils voraus (vgl. BFH-Urteil vom 16.02.1996 I R 183/94, BStBl II 1996, 342 m.w.N.). Dabei kann zu dem Mitunternehmeranteil nicht nur der Anteil des Mitunternehmers am (Gesamthands-) Vermögen der Gesellschaft, sondern auch etwaiges Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters gehören (BFH-Urteil vom 2.10.1997 IV R 84/96, BStBl II 1998, 104 m.w.N.). § 20 UmwStG ermöglicht die erfolgsneutrale Einbringung eines Mitunternehmeranteils daher nur dann, wenn nicht nur die Beteiligung an den Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens, sondern zugleich die zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Anteils zählenden Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens eingebracht werden. 23

Ist ein Kommanditist einer GmbH & Co KG zugleich an der Komplementär-GmbH beteiligt, so gehört die Beteiligung an der Komplementär-GmbH zu seinem Sonderbetriebsvermögen, wenn sich die Geschäftstätigkeit der GmbH auf die Geschäftsführung bei der KG beschränkt oder ein daneben bestehender eigener Geschäftsbetrieb der GmbH von ganz untergeordneter Bedeutung ist (BFH-Urteile vom 11.12.1990 VIII R 14/87, BStBl II 1991, 510 und vom 23.01.2001 VIII R 12/99, aaO). 24

Im Streitfall gehörte die 10 %ige Beteiligung der Frau A-Z an der A Verwaltungs-GmbH zu ihrem Sonderbetriebsvermögen bei der Klägerin. Sie war im Zeitpunkt der Einbringung an der A Verwaltungs-GmbH beteiligt, die wiederum Komplementärin der Klägerin war. Ferner war die A Verwaltungs-GmbH jedenfalls im Streitjahr nicht bzw. nicht in nennenswerter Weise eigenwirtschaftlich tätig. Schließlich hat Frau A-Z ihre Anteile an der A Verwaltungs-GmbH nicht (quotal) in die A GmbH eingebracht. 25

Dennoch sind die Voraussetzungen des § 20 UmwStG im Streitfall erfüllt, da die Anteile an der A Verwaltungs-GmbH nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen der Mitunternehmeranteile von Frau A-Z gehörten. 26

Der Begriff "wesentliche Betriebsgrundlage" ist, soweit es um die Anwendung des § 20 UmwStG geht, im funktionalen Sinne zu verstehen (BMF-Schreiben vom 16.08.2000, BStBl I 2000, 1253 und vom 11.11.2011, BStBl. I, 1374, 1376; Menner in Haritz/ Menner, Umwandlungssteuergesetz, 3. Aufl., § 20 Rz 133, 168; Hörger/Schulz, Normspezifische Auslegung des Begriffs „wesentliche Betriebsgrundlage“, DStR 1998, 233; Reiche, Zur Einordnung von Beteiligungen als wesentliche Betriebsgrundlage im Umwandlungssteuerrecht, DStR 2006, 1206). Als funktional wesentlich sind dabei alle Wirtschaftsgüter anzusehen, die für den Betriebsablauf ein erhebliches Gewicht haben und damit für die Fortführung des Betriebs notwendig sind oder dem Betrieb das Gepräge geben (BFH-Urteile vom 19.01.1983 I R 57/79, BStBl II 1983, 312; vom 24.08.1989 IV R 135/86, BStB II 1989, 1014). 27

Ob und gegebenenfalls unter welchen Voraussetzungen die Beteiligung eines Kommanditisten an einer Komplementär-GmbH zu den funktional wesentlichen Grundlagen des Mitunternehmeranteils zählt, ist höchstrichterlich noch nicht abschließend entschieden worden und im Schrifttum streitig (zum Meinungsstand vgl. BFH-Urteil vom 25.11.2009 I R 72/08, aaO: danach verneinend Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 20 UmwStG Rz 119; Ley, KÖSDI 2004, 14024, 14031f.; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, Umwandlungssteuergesetz, § 20 Rz 48; Schmidt/Wacker, EStG, 28. Aufl., § 15 Rz 714; a.A. Wendt, Teilanteilsübertragung und Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen nach den Änderungen des EStG durch das UntStFG, FR 2002, 127 (137); vermittelnd Geissler in Herrmann/Heuer/Raupach (HHR), Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, § 16 EStG Rz 121 a.E.; Patt in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 20 UmwStG Rz. 137; Brandenberg, Anteile des Kommanditisten an einer Komplementär-GmbH als funktional wesentliche Betriebsgrundlage, DB 2003, 2563). 28

Der BFH führt in seinem Urteil vom 25.11.2009 I R 72/08, aaO hierzu weiter aus: 29

Die Beteiligung eines Kommanditisten an einer Komplementär-GmbH ist nicht schon deshalb eine "funktional wesentliche" Betriebsgrundlage des Mitunternehmeranteils, weil sie zum "Sonderbetriebsvermögen II" des Mitunternehmers zählt. Denn die Zuordnung eines Wirtschaftsguts zum Sonderbetriebsvermögen bringt lediglich zum Ausdruck, dass das Wirtschaftsgut geeignet und dazu bestimmt ist, die Beteiligung des Mit-unternehmers an der Personengesellschaft zu stärken. Wird es in erster Linie zu diesem Zweck gehalten, so zählt es zwingend zum Sonderbetriebsvermögen (notwendiges Sonderbetriebsvermögen); in einem solchen Fall kommt es nicht darauf an, ob der Mit-unternehmer selbst es dem Betriebsvermögen zugeordnet hat oder nicht. Diese Grundsätze gelten namentlich dann, wenn es sich bei dem Wirtschaftsgut um eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft handelt (BFH-Urteil vom 13.02.2008 I R 63/06, BStBl II 2009, 414). Dass eine solche Beteiligung steuerrechtlich dem Mitunternehmeranteil zugeordnet wird, hängt daher nur mit ihrer dienenden Funktion, nicht aber mit einer "funktionalen Wesentlichkeit" i.S. der zu § 20 30

UmwStG entwickelten Regeln zusammen.

Eine solche "funktionale Wesentlichkeit" kann sich deshalb allenfalls daraus ableiten lassen, dass die Beteiligung an der Komplementär-GmbH im konkreten Einzelfall die Stellung des Mitunternehmers im Rahmen der KG nachhaltig stärkt. Eine solche Beurteilung kommt insbesondere dann in Betracht, wenn sie den Einfluss des Mitunternehmers auf die Geschäftsführung der KG grundlegend erweitert. Eine in diesem Sinne wesentliche Stärkung der Einflussmöglichkeit kann nur dann vorliegen, wenn (erst) die Beteiligung an der Komplementär-GmbH den Kommanditisten in die Lage versetzt, über Fragen der laufenden Geschäftsführung der KG zu bestimmen (ebenso OFD Münster, Verfügung vom 6.11.2008 S 2242-21-St 12-33, aktualisiert am 23.11.2011 unter I., juris). Daran fehlt es, wenn der Kommanditist in der Komplementär-GmbH seinen geschäftlichen Betätigungswillen nicht durchsetzen kann. In einem solchen Fall stärkt die Beteiligung an der Komplementär-GmbH die Stellung des Kommanditisten innerhalb der KG allenfalls geringfügig. Sie ist daher bei funktionaler Betrachtung keine "wesentliche" Grundlage jener Beteiligung (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.2009 I R 72/08, aaO). 31

Diesen Überlegungen hat sich das Schrifttum überwiegend angeschlossen. Danach ist die Beteiligung an der Komplementär-GmbH keine bzw. in der Regel keine wesentliche Betriebsgrundlage. Dies gelte jedenfalls dann, wenn der Kommanditist keinen Einfluss auf die Geschäftsführung der Komplementär-GmbH hat bzw. wenn die Höhe der Beteiligung und der Gesellschaftsvertrag ihm keine beherrschende Stellung in der Komplementär-GmbH einräumen ((vgl. Schwedhelm/Talaska, Wann ist der Anteil des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH wesentliche Betriebsgrundlage i.S. des § 20 UmwStG ? DStR 2010, 1505 (1509); Schulze zur Wiesche, Zur wesentlichen Betriebsgrundlage eines Mitunternehmeranteils, DB 2010, 638 (641) und Einbringung des Betriebsvermögens einer GmbH & Co. KG in eine Kapitalgesellschaft, DStZ 2010, 441 (444) sowie Geissler in HHR 03/2013 aaO § 16, Rz. 122 a.E. jew. m.w.N.). 32

Seitens der (damaligen) Mitglieder des IV. Senats beim BFH wird allerdings vertreten, dass es für die funktionale Wesentlichkeit der Beteiligung an der Komplementär-GmbH darauf ankomme, ob der Gesellschafter Entscheidungen gegen seinen Willen verhindern kann (vgl. Wendt, FR 2010, 386; Wittwer, DStR 2010, 1072; Schmidt/Wacker, EStG, 32. Aufl. 2013, § 15 Rz. 714; hierzu Gosch, „Zoff im BFH“: Die vorläufig vorweggenommene Divergenzanrufung, DStR 2010, 1173 m.w.N.). 33

Dieser Meinungsstreit kann im Streitfall dahinstehen. Denn Frau A-Z kann über ihre 10 %ige Beteiligung an der A Verwaltungs-GmbH weder Einfluss nehmen auf die Geschäftsführung noch kann sie Entscheidungen gegen ihren Willen verhindern. Beschlüsse in der A Verwaltungs-GmbH können von dem mit 80 % beteiligten Mehrheitsgesellschafter A2 allein gefasst werden. Diese kann Frau A-Z auch nicht verhindern. Erst recht hat sie keine Möglichkeit, eigene Entscheidungen gegen den Willen des Mehrheitsgesellschafters durchzusetzen. Dies ergibt sich aus § 7 Abs. 4 und 5 des GmbH-Vertrages vom 28.08.2002. Danach werden Beschlüsse der A Verwaltungs GmbH mit einfacher Mehrheit gefasst. 34

Dem Umstand, dass qualifizierte Beschlüsse z.B. über die Änderung des Gesellschaftsvertrages, die Aufnahme neuer Gesellschafter oder die Auflösung der Gesellschaft der Einstimmigkeit bedurften, kommt nach Auffassung des erkennenden Senats keine Bedeutung zu. Denn das Merkmal der funktionalen Wesentlichkeit eines Wirtschaftsgutes bestimmt sich danach, ob (erst) die Beteiligung an der Komplementär-GmbH den Kommanditisten in die Lage versetzt, über Fragen der laufenden Geschäftsführung der KG zu bestimmen. Für die Beurteilung der funktionalen Wesentlichkeit 35

des Anteils eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH ist daher der (fehlende) Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der KG und nicht der (vorhandene) Einfluss auf Bestand und Zusammensetzung der Komplementär-GmbH entscheidend.

Soweit der Beklagte auf die Urteile des BFH vom 23.01.2001 VIII R 12/99, aaO und des FG Münster vom 09.07.2010 9 K 3143/09 K, G, EFG 2011, 288 (aufgehoben durch Urteil des BFH vom 25.07.2012 I R 88/10, BStBl. II 2013, 94) verweist, ergibt sich hieraus nichts anderes. Denn das BFH-Urteil vom 23.01.2001 VIII R 12/99, aaO befasst sich mit der Frage, ob die Beteiligung an einer Kommanditisten-GmbH zum Sonderbetriebsvermögen II eines Mitunternehmers gehört. Wie dargelegt, ergibt sich aus der Zugehörigkeit zum Sonderbetriebsvermögen II aber nicht schon, dass die GmbH-Beteiligung auch funktional wesentliche Grundlage des Kommanditanteils i.S.v. § 20 UmwStG ist. Das Urteil des FG Münster vom 09.07.2010 9 K 3143/09 K, G aaO betraf einen Fall, in dem der Kommanditist - anders als im Streitfall - zu 100 % an der Komplementär-GmbH beteiligt war. Der BFH konnte die Frage, ob die dortige Beteiligung der Komplementär-GmbH (i.H:v. 0,1 %) an der KG zu einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage führte, in seinem Urteil vom 25.07.2012 I R 88/10, aaO aus anderen Gründen offenlassen. 36

Weder die 30 %ige Beteiligung der A Verwaltungs-GmbH noch ihre stille Beteiligung an der Klägerin führen im Streitfall dazu, dass die Beteiligung an der Komplementär-GmbH eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage wird. 37

Nach Auffassung der Oberfinanzdirektion Münster (vgl. Verfügung vom 06.11.2008, aktualisiert am 23.03.2011 S 2242-21-St 12-33 unter III., juris) ist eine GmbH-Beteiligung als funktional wesentlich zu qualifizieren, wenn die Komplementär-GmbH am Vermögen sowie Gewinn- und Verlust der KG beteiligt ist. Zur Begründung führt sie aus: Zwar komme der GmbH als selbständiges, der Körperschaftsteuer unterliegendes Steuersubjekt ertragsteuerlich Abschirmwirkung zu, so dass der Gewinn und Verlustanteil nicht unmittelbar vom Kommanditisten zu versteuern sei, doch entspreche bei wirtschaftlicher Betrachtung die mittelbare Gesellschafterstellung über die GmbH einer wirtschaftlich nicht unbedeutenden Erweiterung der bestehenden Kommanditbeteiligung. Vor dem Hintergrund dieser Weisungslage nimmt der Beklagte an, dass die Beteiligung an der A Verwaltungs-GmbH eine wesentliche Betriebsgrundlage sei. 38

Diese Auffassung wird nicht geteilt. 39

Denn mit dem Aspekt der „wirtschaftlichen Betrachtung“ wird fälschlich (wieder) ein quantitatives Kriterium der Betriebswesentlichkeit betont. Bei der Beurteilung der Wesentlichkeit eines nach § 20 UmwStG eingebrachten oder nicht eingebrachten Wirtschaftsgutes kommt es jedoch nach der nach allgemeiner Auffassung gebotenen normspezifischen Betrachtung nur auf die funktionale Wesentlichkeit in dem Sinne an, ob und inwieweit eine Möglichkeit zur (positiven oder negativen) Einflussnahme auf die laufende Geschäftsführung besteht. Anders als bei der Betriebsaufgabe ist der quantitative Aspekt der stillen Reserven für die Frage der Wesentlichkeit z.B. auch bei der Betriebsverpachtung und Betriebsaufspaltung unerheblich. Nur der Normzweck der §§ 16, 34 EStG rechtfertigt eine weite Auslegung des Begriffs „wesentliche Betriebsgrundlage“. Nach diesen Normen soll die zusammengeballte Realisierung aller in einer Sachge-samtheit befindlichen erheblichen stillen Reserven steuerlich begünstigt werden. Dies recht-fertigt es, bereits im Tatbestand des § 16 EStG solche Übertragungen auszunehmen, bei denen erhebliche stille Reserven nicht aufgedeckt werden. Bei Umstrukturierungsmaßnahmen, die nach dem UmwStG ermöglicht und gefördert werden sollen, kommt es dagegen nur darauf an, dass das betriebliche Engagement fortgesetzt wird, dass die betriebliche Funktion der eingebrachten 40

Wirtschaftsgüter erhalten bleibt und dass keine stillen Reserven entstrickt werden (vgl. BFH-Urteil vom 02.10.1997 IV R 84/96, DStR 1998, 76; Hörger/Schulz, aaO; Geissler in HHR 3/2013 § 16 Rz. 121; Schmidt/Wacker, EStG 32. Aufl. 2013, § 15 Rz. 808).

Im Streitfall wird das betriebliche Engagement trotz der Umstrukturierung fortgesetzt, die Funktion des Mitunternehmeranteils bleibt erhalten und stille Reserven bleiben steuerverstrickt. Die Mitunternehmerstellung der Frau A-Z wird durch ihre zusätzliche mittelbare Beteiligung an der A Verwaltungs-GmbH nicht funktional wesentlich gestärkt oder erweitert. Die mittelbare Beteiligung führt über ihre nur 10 %ige Beteiligung an der A Verwaltungs-GmbH nur zu einer unmaßgeblichen zusätzlichen Beteiligung von 3 % an der Klägerin. Mit insgesamt 13 % kann Frau A-Z ihren geschäftlichen Betätigungswillen in der A Verwaltungs-GmbH ebenfalls weder durchsetzen noch Mehrheitsentscheidungen verhindern. 41

Gleiches gilt für die stille Beteiligung der A Verwaltungs-GmbH an der Klägerin. Denn eine stille Beteiligung hat regelmäßig nur Finanzierungsfunktion. Weitergehende Einflussnahme auf die Geschäftsführung ist nicht damit verbunden (vgl. §§ 233ff Handelsgesetzbuch (HGB) und § 5 des Vertrags über die Errichtung der Stillen Gesellschaft vom 16./17.01.2001). Der stillen Gesellschafterin stehen im Streitfall - abweichend von § 233 HGB - nur Kontroll- und Einsichtsrechte nach § 716 Bürgerliches Gesetzbuch und § 118 HGB zu. 42

Unabhängig davon, dass die quantitative Betrachtung im Hinblick auf die Einlage der Stillen Gesellschafterin nicht ihre funktionale Wesentlichkeit begründen kann, fallen auch keine wesentlichen Mehrgewinne für Frau A-Z an. Über die mit Gesellschafterbeschluss vom 08.04.2005 mit Wirkung zum 01.01.2004 auf X EUR erhöhte Einlage mag die A Verwaltungs-GmbH zwar eine zusätzliche Gewinnbeteiligung von 45 % erhalten haben. Über ihre 10 %ige Beteiligung an der A Verwaltungs-GmbH würde auch Frau A-Z hieran mit 4,5 % beteiligt. Allerdings stammt die Einlage der Stillen Gesellschafterin ursprünglich (i.H.v. X DM) aus dem Privatvermögen des Herrn A2. Diesem käme die 45 %ige Gewinnbeteiligung der Stillen Gesellschafterin - vorbehaltlich der Wirksamkeit der rückwirkend beschlossenen Erhöhung (vgl. aber FG Baden-Württemberg Urteil vom 30.06.2006 3 K 7/02, juris) - über seine 80 %ige Beteiligung an der A Verwaltungs-GmbH ganz überwiegend zugute. 43

Im Streitfall spricht allerdings - unabhängig von den über die Komplementär-GmbH vermittelten Möglichkeiten zur Einflussnahme auf die Geschäftsführung der Klägerin - entscheidend gegen die funktionale Wesentlichkeit der GmbH-Beteiligung der Frau A-Z, dass die Geschäftsführung der Klägerin zusätzlich durch eine natürliche Person gewährleistet war. Herr Z war - neben der A Verwaltungs-GmbH - als natürliche Person Komplementär. Er konnte damit die Geschäfte der Klägerin allein führen. Vor diesem Hintergrund hatte die Komplementär-GmbH und damit auch die Beteiligung der Frau A-Z an ihr erst recht keine funktional wesentliche Bedeutung. Soweit der Beklagte in Erwägung gezogen hat, dass Frau A-Z faktische Geschäftsführerin der Klägerin sein könnte, sei es als Tochter des Mehrheitsgesellschafters oder als Ehefrau des Komplementärs - führt auch dies nicht zu einer funktionalen Wesentlichkeit ihrer Beteiligung an der Komplementär-GmbH. Im Gegenteil, denn bei Annahme einer faktischen Einflussnahmemöglichkeit käme der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung an der Komplementär-GmbH - ebenso wie bei einer eigenen Bestellung als Komplementärin - überhaupt keine funktionale Bedeutung zu. 44

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig. Es entspricht nicht der Billigkeit, sie dem Beklagten aufzuerlegen, da die Beigeladenen keine Anträge gestellt haben und damit kein Kostenrisiko eingegangen sind, § 139 Abs. 4 FGO. Die Übertragung der Berechnung der Einkünfte folgt aus § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO. 45

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO und 709 Zivilprozessordnung. 46

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. 47

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE