

# Urteil vom 16. Mai 2013, IV R 15/10

## Einbeziehung von abgefundenen Erbprätendenten in Gewinnfeststellung

BFH IV. Senat

AO § 179 Abs 2 S 2, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, FGO § 60 Abs 3, FGO § 68, FGO § 118 Abs 2, HGB § 177, BGB § 133, BGB § 157, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 34 Abs 2 Nr 1

vorgehend FG Münster, 18. Januar 2010, Az: 1 K 2093/07 F

## Leitsätze

1. Wird nach dem Tod des Gesellschafters einer unternehmerisch tätigen Personengesellschaft ein Streit darüber, wer infolge seiner Stellung als Erbe Gesellschafter geworden ist, durch einen Vergleich beigelegt, aufgrund dessen jemand gegen Erhalt eines Geldbetrags auf die Geltendmachung seiner Rechte als Erbe verzichtet, und war diese Person gesellschaftsrechtlich nicht von der Rechtsnachfolge in den Gesellschaftsanteil ausgeschlossen, steht sie einem Miterben gleich, der im Rahmen einer Erbauseinandersetzung aus der Personengesellschaft ausscheidet.
2. Die Abfindung führt in einem solchen Fall zu einem tarifbegünstigten Gewinn, der im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus der Personengesellschaft festgestellt wird.

## Tatbestand

I.

- 1 Am ... März 2004 verstarb Frau H (H). Sie war bis zu ihrem Tod einzige Kommanditistin der am 1. Februar 2004 gegründeten X-GmbH & Co. KG (Beigeladene und Revisionsklägerin --Revisionsklägerin-- zu 1.) und einzige Gesellschafterin der X-GmbH (Revisionsklägerin zu 5.), welche wiederum Komplementärin der Revisionsklägerin zu 1. und an dieser nicht vermögensmäßig beteiligt war.
- 2 Durch Beschluss des zuständigen Amtsgerichts wurde zur Ermittlung der Erben nach der H und zur Verwaltung des Nachlasses Nachlasspflegschaft angeordnet. Am 8. Juni 2004 veräußerte der eingesetzte Nachlasspfleger mit wirtschaftlicher Wirkung zum 1. Januar 2004 die im Sonderbetriebsvermögen der Revisionsklägerin zu 1. bilanzierte Beteiligung an der Y-GmbH. Auszahlungen an Erben erfolgten nicht.
- 3 Später wurde ein als "Gemeinschaftliches Testament" bezeichnetes und am ... Oktober 1999 aufgesetztes Schriftstück der H und ihrer bereits am ... Juli 2003 verstorbenen Mutter (M) aufgefunden. Darin war für den Fall, dass H und M "gleichzeitig zu Tode kommen" würden, verfügt, dass alle Verwandten einschließlich der Kläger zu 1. und 2. --Kläger-- als Erben ausgeschlossen werden sollten und der Beigeladene "unsere rechtliche, verantwortliche Position im Betrieb ... übernehmen" sollte, "um den Fortbestand der Firma ... in unserem Sinne in eine Stiftung gesichert zu sehen".
- 4 Nach der Eröffnung der letztwilligen Verfügung entbrannte angesichts der Tatsache, dass H und M nicht am selben Tage verstorben waren, Streit über die Wirksamkeit derselben. Am ... Dezember 2004 einigten sich die potentiellen Erben im Rahmen eines Vergleichs vor dem Nachlassgericht dahingehend, dass von den Revisionsklägern zu 2. bis 4. ein Erbscheinsantrag in der Form gestellt werde, dass der Revisionskläger zu 2. zu 50 %, die Revisionsklägerin zu 3. zu 30 % und die Revisionsklägerin zu 4. zu 20 % Erben geworden seien. Die Erben hatten zudem an die Kläger jeweils 450.000 € und an den Beigeladenen einen Betrag von 600.000 € zu zahlen.
- 5 Am 16. August 2005 reichte die Revisionsklägerin zu 1. beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eine Feststellungserklärung für das Jahr 2004 (Streitjahr) ein. Darin wurden die Einkünfte des Gewerbebetriebs anteilig auf die Revisionskläger zu 2. bis 4., den Beigeladenen und die Kläger verteilt. Dem folgte das FA zunächst

durch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen und einzeln bekanntgegebenen Bescheid vom 24. Februar 2006.

- 6 Die Kläger und der Beigeladene legten dagegen jeweils Einspruch ein und trugen vor, als Vermächtnisnehmer seien sie nicht in die Gewinnfeststellung einzubeziehen.
- 7 Auf Antrag der Revisionskläger zu 2. und 3. änderte das FA zwar den Feststellungsbescheid am 20. November 2006 dahingehend, dass --nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG)-- für alle Gesellschafter nun ein Veräußerungsfreibetrag nach § 16 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) berücksichtigt wurde. Auch wurden die Revisionskläger zu 2. bis 4. zum Einspruchsverfahren hinzugezogen. Mit Einspruchsentscheidungen vom 16. April 2007 wies das FA die Einsprüche der Kläger und des Beigeladenen aber als unbegründet zurück.
- 8 Dagegen wehrten sich die Kläger mit einer Klage vor dem FG. Nachdem während des FG-Verfahrens am 23. April 2009 ein weiterer Änderungsbescheid erging, gab das FG der Klage statt und hob mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 918 veröffentlichten Urteil den Bescheid für 2004 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen in der Fassung der Einspruchsentscheidung den Klägern gegenüber auf. Zur Begründung führte es aus, die Kläger seien weder Erben nach der H geworden noch hätten sie eine mitunternehmerähnliche Stellung erlangt; vielmehr hätten sie die auf sie entfallenden Zahlungen als Vermächtnisse erhalten.
- 9 Dagegen richtet sich die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision der Revisionskläger, mit der sie geltend machen, die Revisionskläger zu 2. bis 4. hätten eine Gegenleistung von den Klägern und vom Beigeladenen erhalten, die im Verzicht auf die weitere Geltendmachung des behaupteten Erbrechts bestehe. Die erbrechtlichen Meinungsverschiedenheiten seien durch den Vergleich vom ... Dezember 2004 beigelegt und es seien Abfindungen an die Kläger sowie den Beigeladenen vereinbart und gezahlt worden. Darin liege eine Vergütung für das Ausscheiden als behauptete Miterben, die zur Versteuerung eines Veräußerungsgewinns führen müsse.
- 10 In der Feststellungserklärung und der ursprünglichen Veranlagung durch das FA sei der geschlossene Vergleich ertragsteuerlich nach den Grundsätzen der Erbauseinandersetzung behandelt worden. Dabei sei zwischen der Erbauseinandersetzung von Betriebsvermögen und der von Privatvermögen differenziert worden. Es seien die jeweiligen Ausgleichszahlungen im Verhältnis der Verkehrswerte der Mitunternehmeranteile und der anteiligen Verkehrswerte der Wirtschaftsgüter des Privatvermögens verteilt und sodann beide Nachlassteile getrennt betrachtet und schließlich hinsichtlich des Nachlassanteils Betriebsvermögen die geltenden Regeln über das Ausscheiden aus einer Gesellschaft angewandt worden.
- 11 Die Anerkennung einer Rückwirkung setze nach dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 14. März 2006 IV B 2 -S 2242- 7/06 (BStBl I 2006, 253, Tz. 8 und 9) voraus, dass die Auseinandersetzungsvereinbarung den Übergang von Nutzen und Lasten für die von der Auseinandersetzung betroffenen Wirtschaftsgüter auf den Zeitpunkt des Erbfalls festlege. Eine tatsächliche Rückwirkung sei im Streitfall aber nicht vereinbart worden. Deshalb könne die Auseinandersetzung auch erst ab dem ... Dezember 2004 gelten. Die Kläger könnten keine steuerliche Rückwirkung beanspruchen, denn eine solche sei nicht vereinbart worden und von den Revisionsklägern auch nicht gewollt gewesen.
- 12 Es sei auch nicht richtig, dass die Kläger aufgrund der bestehenden Nachlasspflegschaft nicht wie Mitunternehmer hätten handeln können. Der Nachlasspfleger sei nur Treuhänder der zukünftigen Erben und könne deshalb nicht Mitunternehmer sein. Mitunternehmer könne nur der künftige Erbe sein. Insoweit sei auch zu berücksichtigen, dass den Klägern keine laufenden Einkünfte zugeflossen seien und die gewährte Abfindung zum ... Dezember 2004 das zu diesem Zeitpunkt vorliegende Vermögen einschließlich der Einkünfte aus den bis dahin abgelaufenen Geschäftsvorfällen umfasste. Entsprechend seien die laufenden Einkünfte bis zum Vergleich allen Erbprätendenten mangels Vereinbarung eines rückwirkenden Zeitpunkts anteilig zuzurechnen und in dem Vergleich eine Erbauseinandersetzung über einen Mischnachlass mit den ertragsteuerlichen Folgen von Erbanteilsverkäufen und Anschaffungskosten der Wirtschaftsgüter zu sehen.
- 13 Die Revisionskläger beantragen, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 14 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 15 Das FG habe zu Recht entschieden, dass die Kläger im Streitjahr weder aufgrund des Erbfalls Mitunternehmer der

Revisionsklägerin zu 1. geworden noch ansonsten als Mitunternehmer anzusehen seien. Entgegen der eigenen ursprünglich entgegengesetzten Auffassung folge dies mit dem FG daraus, dass die Kläger niemals Erben geworden seien, weil sie im Vergleich lediglich als Zahlungsempfänger aufgeführt seien.

- 16** Die Kläger beantragen, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 17** Zwar sei es richtig, dass sie, die Kläger, einen Erbschein beantragt hätten. Dies hätten sie aber nur getan, weil das Nachlassgericht das Testament zunächst für ungültig gehalten habe. Nachdem der Nachlassrichter diese Auffassung später revidiert und Unsicherheit bestanden habe, wie eine gerichtliche Entscheidung ausfallen würde, hätten die Parteien Abfindungszahlungen vereinbart. Diese stellten aber keine Zahlung an weichende Erben dar. Dies folge letztlich auch daraus, dass der Beigeladene eine höhere Abfindung bekommen habe. Es sei zwar richtig, dass eine ausdrückliche Rückwirkungsregelung in der Vergleichsvereinbarung wünschenswert gewesen wäre. Allerdings sei im Auslegungswege der tatsächliche Wille der Parteien zu ermitteln, und es spreche aus Sicht eines objektiven Empfängers alles dafür, dass die Kläger nicht am Erbe und damit auch nicht am Unternehmen beteiligt werden sollten. Vielmehr sei beabsichtigt gewesen, mit der Abfindungszahlung die gesamte Auseinandersetzung zu erledigen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision der Revisionsklägerin zu 5. ist unzulässig und war daher zu verwerfen (§ 126 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--; dazu nachfolgend 1.). Im Übrigen ist die Revision begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO; dazu nachfolgend 2. und 3.).
- 19** 1. Die Revisionsklägerin zu 5. ist durch die Vorentscheidung nicht beschwert (§ 40 Abs. 2 FGO).
- 20** Gegenstand des Klageverfahrens vor dem FG war die Frage, wer als Mitunternehmer der Revisionsklägerin zu 1. anzusehen ist und wem die Einkünfte ihres Gewerbebetriebs für das Streitjahr zuzurechnen waren. Da die Revisionsklägerin zu 5. am Vermögen der Revisionsklägerin zu 1. nicht beteiligt war und ihr dementsprechend auch weder ein Anteil an den streitgegenständlichen Einkünften zugerechnet noch von ihr eine entsprechende Zurechnung begehrt wurde, kann sich der Rechtsstreit auf sie nicht auswirken. Sie ist daher durch das angegriffene Urteil nicht beschwert. Abweichendes ergibt sich auch nicht daraus, dass sie zum Klageverfahren beigeladen wurde und somit Beteiligte des Verfahrens geworden ist. Da sie mangels eigener Betroffenheit (§ 40 Abs. 2 FGO) nicht klagebefugt war, war sie zum Verfahren nicht notwendig beizuladen (§ 60 Abs. 3 Satz 2 FGO). Einer zu Unrecht Beigeladenen fehlt für die Einlegung der Revision die Beschwerde, wenn --wie im Fall der Revisionsklägerin zu 5.-- ihre rechtlichen Interessen vom Ausgang des Verfahrens nicht berührt werden (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. Oktober 2006 VIII R 7/03, BFHE 215, 183, BStBl II 2009, 772).
- 21** 2. Das Urteil des FG ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, denn das FG hat über einen nicht mehr wirksamen Bescheid entschieden. Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens war zunächst der geänderte Gewinnfeststellungsbescheid 2004 vom 20. November 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. April 2007. Während des Klageverfahrens erließ das FA am 23. April 2009 einen geänderten Bescheid, der nach § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Verfahrens wurde. Das FG hat jedoch den Feststellungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung aufgehoben und damit über einen Bescheid entschieden, der keine Rechtswirkungen mehr hatte (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Oktober 1972 GrS 1/72, BFHE 108, 1, BStBl II 1973, 231). Das FG-Urteil kann danach keinen Bestand haben und muss aufgehoben werden.
- 22** Daraus folgt jedoch noch nicht, dass das Verfahren zwingend an das FG zurückzuverweisen ist. Berührt der Änderungsbescheid die streitige Frage nicht, stellt der Kläger in diesem Zusammenhang keinen weiter gehenden Antrag und gibt es keinen Anhaltspunkt dafür, dass das FG bewusst über den früheren Bescheid entschieden hat, bedarf es keiner Zurückverweisung. Im Hinblick auf den Normzweck des § 68 FGO, das Verfahren aus prozessökonomischen Gründen fortzusetzen, reicht nach ständiger Rechtsprechung des BFH die Richtigstellung in der Rechtsmittelentscheidung aus (vgl. BFH-Beschluss vom 7. August 2008 I B 161/07, BFH/NV 2008, 2053, unter II.2.a, m.w.N.). Kann das Verfahren aber nicht fortgesetzt werden, weil der BFH mangels Spruchreife nicht abschließend entscheiden kann, kommt eine Richtigstellung durch das Revisionsgericht nicht in Betracht (BFH-Urteil vom 13. Dezember 2006 VIII R 31/05, BFHE 216, 214, BStBl II 2007, 393, unter II.1., m.w.N.). Es bedarf dann

auch keiner Prüfung, ob der unbeachtet gebliebene Änderungsbescheid die streitige Frage berührt und ob das FG bewusst über den früheren Bescheid entschieden hat. So verhält es sich hier.

- 23** 3. Die Feststellungen des FG reichen nicht aus, um abschließend beurteilen zu können, ob die Kläger in die Gewinnfeststellung des Streitjahres einzubeziehen waren oder nicht.
- 24** a) Beteiligte der Gewinnfeststellung sind nach §§ 179 Abs. 2 Satz 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung die an den Einkünften beteiligten Personen. Die Kläger konnten nur dann an den festzustellenden Einkünften beteiligt sein, wenn sie Rechtsnachfolger in den Gesellschaftsanteil der H geworden sind. Eine solche Rechtsnachfolge in den Gesellschaftsanteil ergibt sich nicht aus der Stellung der betroffenen Personen als Erbe, sondern aus der gesellschaftsrechtlichen Sonderrechtsnachfolge. Nach § 177 des Handelsgesetzbuchs (HGB) werden die Erben Rechtsnachfolger in den Gesellschaftsanteil, wenn vertraglich nichts anderes bestimmt ist. Ob im Streitfall eine von § 177 HGB abweichende gesellschaftsvertragliche Regelung bestand, kann der Senat nicht beurteilen, denn das FG hat keine Feststellungen dazu getroffen, wie der Gesellschaftsvertrag der Revisionsklägerin zu 1. ausgestaltet ist. Der Gesellschaftsvertrag befindet sich auch nicht in den Steuerakten.
- 25** b) Sollte es aufgrund einer entsprechenden Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrages der Revisionsklägerin zu 1. ausgeschlossen sein, dass die Kläger Rechtsnachfolger der H als Gesellschafter und damit Mitunternehmer werden konnten, so wären sie schon aus diesem Grunde nicht in die Gewinnfeststellung des Streitjahres einzubeziehen. Sollte der Gesellschaftsvertrag hingegen keine von § 177 HGB abweichende Regelung enthalten, so wären die Kläger --entgegen der Auffassung des FG-- in die Gewinnfeststellung 2004 einzubeziehen. Die Klärung der Frage, wer Rechtsnachfolger in den Gesellschaftsanteil nach der H geworden ist, ist insoweit nicht deshalb unerheblich, weil das FG den am ... Dezember 2004 geschlossenen Vergleich dahingehend verstanden hat, dass die Kläger nur Vermächtnisnehmer waren und deshalb nicht Mitunternehmer sein konnten.
- 26** aa) Der Senat ist zunächst an die vom FG vorgenommene Auslegung des Vergleichs vom ... Dezember 2004 nicht gebunden, wonach die Kläger die Geldzahlungen in Höhe von jeweils 450.000 € als Vermächtnis erhalten haben sollen. Zwar obliegt die Auslegung der maßgeblichen Vertragsbestimmungen dem FG als Tatsacheninstanz; sie bindet den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO aber nur dann, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, d.h. wenn sie jedenfalls möglich ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 25. Februar 2009 IX R 76/07, BFH/NV 2009, 1268, m.w.N.). Die Auslegung des FG, wonach die Kläger weder Erben nach der H geworden sind noch eine mitunternehmerähnliche Stellung erlangt, sondern die auf sie entfallenden Zahlungen als Vermächtnisse erhalten haben, ist aber schon deshalb nicht möglich, weil ein Vermächtnis nur vom Erblasser eingeräumt und nicht nachträglich durch Vergleich geregelt werden kann.
- 27** bb) Der Senat legt den Vergleich vielmehr dahingehend aus, dass alle Beteiligten potentiell Erben sein konnten. Insoweit haben sich die potentiellen Erben im Rahmen des Vergleichs vom ... Dezember 2004 dahingehend geeinigt, dass alleine die Revisionskläger zu 2. bis 4. --rückwirkend auf den Tag des Todes der H, also den ... März 2004-- als Erben anzusehen sein sollten. Dies folgt bereits daraus, dass die Vergleichsparteien ausdrücklich festgelegt haben, sie wollten das Verfahren unter ihnen einvernehmlich dadurch beenden, dass ein Erbscheinsantrag von den Revisionsklägern zu 2. bis 4. in der Form gestellt werde, dass diese zu unterschiedlichen Teilen Erben "geworden sind". Bereits diese Formulierung spricht dafür, dass durch den Vergleich der Streit über die Frage, wer Erbe nach der H geworden ist, rückwirkend bereinigt werden sollte. Ausweislich der Vergleichsvereinbarung waren es auch "die Erben", welche an die Kläger jeweils 450.000 € und an den Beigeladenen einen Betrag von 600.000 € zu zahlen hatten. Daraus folgt, dass die Kläger bzw. der Beigeladene gerade nicht als Erben anzusehen sein, sondern für den Verzicht auf ihre vermeintlichen Rechtspositionen jeweils eine Abfindung in Geld erhalten sollten.
- 28** cc) In seinem Urteil vom 14. März 1996 IV R 9/95 (BFHE 180, 142, BStBl II 1996, 310) hat der Senat bereits ausgeführt, dass Abfindungszahlungen, welche nach einer zwischen mehreren Erbprätendenten abgeschlossenen Vergleichsvereinbarung von den im Vergleich als Erben festgelegten Personen an solche Personen gezahlt werden, die zunächst ebenfalls behauptet haben, zum Kreis der Erben zu gehören, jedenfalls dann nach den Grundsätzen zu behandeln sind, die für die Auseinandersetzung zwischen Miterben gelten, wenn die Abfindung für den Verzicht auf die weitere Geltendmachung des behaupteten Erbrechts gezahlt wird. So liegt nach den Ausführungen unter II.3.b bb auch der Streitfall.
- 29** dd) Die Anerkennung der Auseinandersetzung ist nicht deshalb ausgeschlossen, weil sie mit einer Rückwirkung von mehr als einem halben Jahr vereinbart worden ist. Auch hinsichtlich der Frage einer zulässigen Rückwirkung ist eine

zwischen mehreren Erbprätendenten abgeschlossene Vergleichsvereinbarung nach den Grundsätzen über die Auseinandersetzung zwischen Miterben zu behandeln. Zwar überschreitet die im Vergleich vom ... Dezember 2004 --nach der vorgenannten Auslegung-- vorgesehene Rückwirkung auf den ... März 2004 die im BMF-Schreiben vom 11. Januar 1993 IV B 2 -S 2242- 86/92 (BStBl I 1993, 62, Tz. 8 und 9) vorgesehene Sechs-Monats-Frist. Abgesehen davon, dass diese Frist dort aber nur als Maßstab für den "Regelfall" genannt und in Ausnahmefällen auch eine den angesprochenen Zeitraum überschreitende Rückwirkung zugelassen wird, hat der Senat bereits in seinem Urteil vom 4. Mai 2000 IV R 10/99 (BFHE 191, 529, BStBl II 2002, 850) für den Fall einer testamentarischen Auseinandersetzungsanordnung, die dahingehend zu verstehen war, dass der Gewinn des einem der Erben zugewiesenen Unternehmens von einem vor der Verteilung liegenden Zeitpunkt an dem Übernehmer zustehen sollte, ausgeführt, diese Vereinbarung sei auch dann steuerlich anzuerkennen, wenn die Auseinandersetzung erst nach Ablauf der im vorgenannten BMF-Schreiben (in BStBl I 1993, 62, Tz. 8 und 9) enthaltenen Frist von sechs Monaten nach dem Erbfall stattfinde. In seinem Beschluss vom 5. Juli 1990 GrS 2/89 (BFHE 161, 332, BStBl II 1990, 837) hat der Große Senat des BFH insoweit ausgeführt, dass sich die steuerliche Anerkennung einer rückwirkenden Auseinandersetzungsvereinbarung nach der auch sonst zur Rückwirkung von Vereinbarungen vertretenen Auffassung des BFH richtet. Er hat dabei u.a. auf das Urteil vom 23. April 1975 I R 234/74 (BFHE 115, 488, BStBl II 1975, 603) verwiesen, wonach die Rechtsprechung die steuerliche Rückwirkung von Vergleichen wiederholt anerkannt hat. Im Streitfall ist zudem zu berücksichtigen, dass nicht bereits eingetretene Steuerrechtsfolgen rückwirkend verändert werden sollten, sondern auf den Todeszeitpunkt der H festgelegt wurde, wer als Erbe gelten sollte.

- 30** ee) Aus der vorgenannten Auslegung der Vergleichsvereinbarung folgt --das Fehlen einer von § 177 HGB abweichenden Regelung im Gesellschaftsvertrag der Revisionsklägerin zu 1. vorausgesetzt--, dass die Kläger an der Gewinnfeststellung für das Streitjahr zu beteiligen gewesen wären. Sie wären nämlich an den Einkünften der Revisionsklägerin zu 1. zumindest derart beteiligt, dass ihnen die Abfindungen als Veräußerungsgewinne zuzurechnen wären. Die Abgefundenen begehrten ursprünglich, als Miterbe oder Mitgesellschafter anerkannt zu werden; den Verzicht auf die Durchsetzung ihrer entsprechenden Rechtspositionen ließen sie sich vergüten. Der Vorgang wäre wie die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils zu behandeln, denn es gibt keinen vernünftigen Grund dafür, die Abgefundenen anders zu besteuern als einen unangefochtenen Miterben oder Mitgesellschafter, der aus der Gemeinschaft oder Gesellschaft gegen eine Abfindung ausscheidet. Insoweit hat der Senat bereits im Urteil in BFHE 180, 142, BStBl II 1996, 310 entschieden, dass hinsichtlich des Nachlassteils "Betriebsvermögen" die vom Großen Senat des BFH in seinem Beschluss in BFHE 161, 332, BStBl II 1990, 837 (unter C.II.1.b) aufgestellten Regeln über das Ausscheiden aus einer Gesellschaft (entsprechend) gelten. Danach muss der Verzicht auf die angesprochenen Rechtspositionen gegen Entgelt in Form der Abfindungen zur Annahme der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils i.S. von § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG führen. Der Veräußerungsgewinn des Abgefundenen ist dabei wie bei der Übertragung eines Gesellschaftsanteils zu ermitteln. Dabei kann offenbleiben, ob die Kläger aufgrund der Rückbeziehung der Vereinbarung auf den Erbfall für eine "logische Sekunde" Mitunternehmer der Revisionsklägerin zu 1. geworden sind (in diese Richtung für den Fall eines "weichenden Erben" bereits BFH-Urteil in BFHE 180, 142, BStBl II 1996, 310; zum Fall der auf den Erbfall zurückbezogenen Erbauseinandersetzung hinsichtlich eines Besitzunternehmens auch BFH-Urteil vom 21. April 2005 III R 7/03, BFH/NV 2005, 1974).
- 31** 4. Das FG wird daher im zweiten Rechtsgang die Feststellung dazu nachzuholen haben, wie der Gesellschaftsvertrag der Revisionsklägerin zu 1. im Zeitpunkt des Erbanfalls ausgestaltet war. Sollte sich ergeben, dass die Kläger nach dem Gesellschaftsvertrag nicht als Erben in die Mitunternehmerstellung der H einrücken konnten, so ist ihrer Klage schon aus diesem Grund stattzugeben. Sollte dies jedoch nicht der Fall sein, so sind die Kläger in die Gewinnfeststellung des Streitjahres einzubeziehen.

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