

# Urteil vom 21. October 2015, IV R 43/12

## Keine Zusammenfassung von Feststellungen für doppelstöckige Personengesellschaft

BFH IV. Senat

AO § 169 Abs 2 S 1 Nr 2, AO § 169 Abs 2 S 2, AO § 170 Abs 2 S 1 Nr 1, AO § 179 Abs 1, AO § 179 Abs 2 S 2, AO § 179 Abs 2 S 3, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, AO § 181 Abs 1 S 1, AO § 181 Abs 1 S 2, AO § 182 Abs 1 S 1, AO § 370 Abs 1 Nr 2, EStG § 15 Abs 3 Nr 1, EStG § 15 Abs 3 Nr 1

vorgehend FG München, 24. February 2011, Az: 8 K 1832/07

## Leitsätze

Ist eine Personengesellschaft atypisch still an einer Kapitalgesellschaft beteiligt, dürfen die Feststellungen der Einkünfte aus der Personengesellschaft und aus der atypisch stillen Gesellschaft nicht in einem einheitlichen Feststellungsbescheid getroffen werden.

## Tenor

Auf die Revision der Kläger werden das Urteil des Finanzgerichts München vom 25. Februar 2011 8 K 1832/07 und die geänderten Feststellungsbescheide vom 29. März 2005 und vom 10. Oktober 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. Mai 2007 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Gesellschafter der ... GbR mit beschränkter Haftung (Beigeladene zu 2.; im Folgenden: GbR), an der ca. 300 Anleger beteiligt sind. Die Kläger zu 1. und zu 2. traten der GbR mit Erklärungen vom 25. September und 27. Dezember 1996 (Beteiligungssumme jeweils 100.000 DM) bei, die Kläger zu 3. und zu 4. am 11. November 1996 (Beteiligungssumme zusammen 200.000 DM). Gegenstand der GbR ist gemäß dem Gesellschaftsvertrag vom 26. September 1995 der Erwerb einer atypisch stillen Beteiligung an dem Handelsgewerbe der ... GmbH, München (Beigeladene zu 1.; im Folgenden: GmbH).
- 2** Die GbR beteiligte sich mit Vertrag vom 12./20. Oktober 1995 als atypisch stille Gesellschafterin an dem Unternehmen der GmbH. Von deren Steuerbilanzgewinn vor Abzug von Ertragsteuern und des Ergebnisanteils der GbR erhalten die GmbH 2,5 % und die GbR 97,5 %. Verluste werden bis zur Höhe der stillen Einlage ausschließlich der GbR zugerechnet, darüber hinausgehende Verluste der GmbH. An den stillen Reserven ist die GmbH mit 15 %, die GbR mit 85 % beteiligt.
- 3** Mit Schreiben vom 16. November 1996 (betreffend den Kläger zu 3.) und vom 21. Januar 1997 (betreffend die Kläger zu 1. und zu 2.) gaben H und W unter dem Briefkopf der GmbH als deren alleinige Gesellschafter folgende Erklärung ab:

"Hiermit sichern wir, die Unterzeichner ... in unserer Eigenschaft als alleinige Gesellschafter der ... [GmbH] die Einlage in Höhe von ... nominell ... des ... [Klägers zu 3. bzw. der Kläger zu 1. und zu 2.] im ... [GbR] wie folgt ab: Wir übernehmen bis spätestens 31. Dezember 2001 den oben angeführten Anteil in Sonderrechtsnachfolge zum nominellen Wert, wenn bis zu diesem Zeitpunkt die nominelle Einlage nicht zurückgeführt wurde. Die bis dahin erfolgten Ausschüttungen werden berücksichtigt und vom Kaufpreis abgezogen."

- 4 Am 29. August 1997 und am 16. März 1998 gingen beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) Steuererklärungen für die GmbH & atypisch Still betreffend die Jahre 1996 und 1997 (Streitjahre) ein. Die Steuererklärung für 1996 war von H unterzeichnet, diejenige für 1997 war hingegen nicht unterschrieben, wurde aber vom Steuerberater der GmbH & atypisch Still durch seine Unterschrift anerkannt und bestätigt. Als gemeinsamer und von allen Beteiligten bestellter Empfangsbevollmächtigter der GmbH & atypisch Still war jeweils der Steuerberater benannt.
- 5 Das FA sah die Kläger zunächst als Mitunternehmer der GbR an und stellte mit Feststellungsbescheid vom 13. April 1999 für die "... GmbH atyp. stille Ges." Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./ 3.975.487 DM (1996) sowie ./ 3.623.027 DM (1997) fest. Der Bescheid enthielt unter der Rubrik "Feststellungsbeteiligte" den Hinweis "vgl. Anlagen 1 - 8", in denen unter der Überschrift "... GbR mbH" die Gesellschafter der GbR samt der auf sie entfallenden Verlustanteile festgehalten waren. Den Klägern zu 1. und zu 2. waren danach Verlustanteile in Höhe von 32.264,07 DM und 61.727,44 DM (1996) sowie 41.352,16 DM und 74.099,71 DM (1997) sowie den Klägern zu 3. und zu 4. in Höhe von 105.089,36 DM (1996) und 98.910,64 DM (1997) zuzuweisen.
- 6 Mit Schreiben vom 8. April 2003 informierten die Anwälte des W das FA über die u.a. den Klägern gegenüber abgegebenen Erklärungen. Daraufhin vertrat der Prüfer im Rahmen einer Betriebsprüfung die Auffassung, die Kläger hätten seit Abgabe der Erklärungen der Fondsinitiatoren kein Mitunternehmerrisiko (mehr) getragen. Dem folgend änderte das FA am 29. März 2005 --wiederum für die "... GmbH atyp. stille Gesellschaft"-- die für die Streitjahre ergangenen Feststellungsbescheide nach § 173 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 der Abgabenordnung (AO); dem stehe Feststellungsverjährung nicht entgegen, weil H zugunsten der Kläger eine Steuerhinterziehung begangen habe. Der Änderungsbescheid für die Streitjahre enthielt insoweit unter der Rubrik "Begründung und Nebenbestimmungen" die Aussage, es sei nachträglich bekannt geworden, dass bei zehn Beteiligten ein Rückkaufsrecht für ihre Beteiligung bestanden habe. Damit liege keine Gewinnerzielungsabsicht mehr vor und es werde auf "(die) gesonderte Anlage" hingewiesen. Den Bescheiden beigefügt waren jeweils zum einen eine "Anlage zum Feststellungsbescheid", in welcher diejenigen Beteiligten aufgeführt waren, für die Verluste nicht mehr anerkannt werden sollten; außerdem enthielten die Bescheide eine (weitere) Anlage zur "gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung und die Eigenheimzulage" für die "... GmbH atyp. stille Gesellschaft", in welcher die auf die verbliebenen Gesellschafter (der GbR) entfallenden Verluste festgehalten waren.
- 7 Am 10. Oktober 2005 ergingen --versehen mit entsprechenden Anlagen-- auf § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO gestützte Teilabhilfebescheide, mit denen den Rechtsbehelfen der GmbH und eines anderen Gesellschafters abgeholfen wurde. Im Übrigen wurde das Rechtsbehelfsverfahren fortgesetzt.
- 8 Der Einspruch der Kläger hatte nur insoweit Erfolg, als das FA die Kläger zu 1. und zu 2. im Streitjahr 1996 wieder als Mitunternehmer behandelte, weil die sie betreffende Erklärung erst 1997 abgegeben worden war.
- 9 Mit ihrer Klage vor dem Finanzgericht (FG) machten die Kläger u.a. geltend, die Rückkaufsvereinbarung sei weder wirksam zu Stande gekommen noch mangels Werthaltigkeit und im Hinblick auf die unbeschränkte Außenhaftung geeignet, das Mitunternehmerrisiko entfallen zu lassen. Die bestandskräftigen Feststellungsbescheide hätten auch nicht mehr geändert werden können, weil weder der objektive noch der subjektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung durch H erfüllt sei.
- 10 Das FG wies die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 348 veröffentlichtem Urteil als unbegründet ab.
- 11 Dagegen richtet sich die Revision der Kläger, die auf die Verletzung formellen und materiellen Rechts gestützt wird.
- 12 Die Kläger zu 1. und zu 2. führen aus, das FG habe eine in ihrer Person bestehende Mitunternehmerschaft als Gesellschafter der GbR zu Unrecht verneint. Das FG weiche bereits von der höchstrichterlichen Rechtsprechung zum Mitunternehmerbegriff ab, indem es zwar ein beschränktes Mitunternehmerrisiko der Kläger bejahe, aber dennoch eine Mitunternehmerschaft verneine. Auch verkenne das FG den Inhalt der "Erklärung/Vereinbarung" vom 21. Januar 1997, die sich als schlichtes einseitiges Kaufangebot darstelle. Sie, die Kläger, hätten dieses Angebot aber nicht angenommen, sondern nach jahrelangem Schweigen lediglich eine Kulanzzahlung in Höhe von 15.000 DM durchgesetzt. Insbesondere lasse das FG außer Acht, dass durch das Angebot die Beteiligung der Kläger am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven nicht berührt werden könne. Die Offerte sei auch wirtschaftlich nicht werthaltig gewesen und es habe nach außen weiter eine unbeschränkte Haftung der Kläger bestanden. Die

Auffassung des FG laufe demgegenüber darauf hinaus, dass einem Mitunternehmer seine Mitunternehmerstellung von dritter Seite auch gegen seinen Willen entzogen werden könne.

- 13** Ungeachtet der unzutreffenden Würdigung des FG zur Mitunternehmerschaft sei das FG-Urteil auch deshalb aufzuheben, weil Feststellungsverjährung eingetreten sei und deshalb eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ausscheide. Eine objektive und in der Person der Kläger bestehende Erklärungspflicht hinsichtlich der "Rückkaufsvereinbarung" habe schon deshalb nicht bestanden, weil es eine solche Vereinbarung nicht gegeben habe. Es liege aber auch keine Steuerhinterziehung des H vor, denn hätte das Angebot die vom FG abgeleiteten Rechtsfolgen entfaltet, so wäre keine Steuerverkürzung eingetreten, sondern ein Sachverhalt geschaffen worden, der zu vermehrten Steueransprüchen geführt hätte.
- 14** Die Kläger zu 1. und zu 2. beantragen, unter Aufhebung des Urteils des FG München vom 25. Februar 2011 8 K 1832/07 und der Einspruchsentscheidung vom 2. Mai 2007 den Feststellungsbescheid vom 29. März 2005 für den Besteuerungszeitraum 1997 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 10. Oktober 2005 dergestalt zu ändern, dass Verlustanteile der Kläger (wieder) wie folgt gesondert und einheitlich festgestellt werden: Verlustanteile gesamt 122.291,43 DM (62.526,62 €), davon voll ausgleichsfähig 115.451,87 DM (59.029,60 €), davon nur verrechenbar 6.256,88 DM (3.199,09 €).
- 15** Die Kläger zu 3. und zu 4. führen aus, dass die lediglich dem Kläger zu 3. eingeräumte Option weitgehend wertlos gewesen sei. Sie habe sich als leere Versprechung und "Scheinoption" herausgestellt und sei auch in sich widersprüchlich. Eine zu ihren, der Kläger zu 3. und zu 4., Gunsten begangene Steuerhinterziehung durch H scheide aus. Dies folge schon daraus, dass H die steuerlichen Folgen der abgegebenen Erklärung für die Anleger nicht habe erahnen können. Das FG habe aber auch die steuerlichen Folgen der abgegebenen Erklärung falsch gewürdigt, weil der zu ihren Gunsten eingetretene Vermögensvorteil in Form der Verlustzuweisung bereits mit dem Erwerb der Anteile und nicht erst später aufgrund der nachgeschobenen "Garantie" eingetreten sei.
- 16** Die Kläger zu 3. und zu 4. beantragen, unter Aufhebung des Urteils des FG München vom 25. Februar 2011 8 K 1832/07 und der Einspruchsentscheidung vom 2. Mai 2007 die Feststellungsbescheide vom 29. März 2005 in Gestalt der Änderungsbescheide vom 10. Oktober 2005 so zu ändern, dass ausgleichsfähige Verluste der Kläger wieder wie folgt gesondert und einheitlich festzustellen sind: 1996 105.089,36 DM (53.731,34 €), 1997 98.910,64 DM (50.572,21 €).
- 17** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 18** Zur Begründung verweist das FA auf seinen Vortrag im Klageverfahren und im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde.
- 19** Die Beigeladenen haben keinen Antrag gestellt und sich zum Verfahren auch nicht geäußert.

## Entscheidungsgründe

II.

- 20** Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung des FG-Urteils sowie der Änderungsbescheide vom 29. März 2005 und vom 10. Oktober 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. Mai 2007 (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Auffassung des FG sind die genannten Änderungsbescheide in Gestalt der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung rechtswidrig, weil das FA nicht die GmbH und atypisch Still und die GbR betreffende Feststellungen zusammenfassen durfte und sie in feststellungsverjährter Zeit ergangen sind.
- 21** 1. Der Senat legt die von den Klägern erhobene Klage zunächst so aus, dass sie sich ausschließlich gegen die in den Änderungsbescheiden vom 29. März 2005 und vom 10. Oktober 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. Mai 2007 enthaltene negative Feststellung richtet, wonach die Kläger nicht (mehr) als Mitunternehmer der GbR anzusehen sein sollen. Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), dass Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft dadurch beschwert sind, dass die von ihnen behauptete Rechtsposition als Mitunternehmer mit steuerrechtlicher Wirkung geleugnet wird (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 24. Februar 1977 VIII R 178/74, BFHE 125, 104, BStBl II 1978, 510, m.w.N.; vom 22. November 1994 VIII R 63/93, BFHE 177, 28, BStBl II 1996, 93). Die Kläger wehren sich insoweit alleine dagegen, dass ihnen in den genannten Bescheiden ihre zuvor

anerkannte Mitunternehmerstellung aberkannt wurde, nicht hingegen gegen die Gewinnverteilung unter den Gesellschaftern der GbR als solche.

- 22** 2. Die Änderungsbescheide vom 29. März 2005 und vom 10. Oktober 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. Mai 2007 sind schon deshalb rechtswidrig, weil in ihnen einerseits die GmbH und atypisch Still und andererseits die GbR betreffende Feststellungen zusammengefasst wurden.
- 23** a) Nach § 179 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2 und § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO werden gesondert und einheitlich festgestellt die körperschaft- und einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Mehrere Personen sind an Einkünften beteiligt, wenn sie den Tatbestand der Einkunftserzielung in einer Gesellschaft oder Gemeinschaft erfüllen (BFH-Urteil vom 19. April 1989 X R 3/86, BFHE 156, 383, BStBl II 1989, 596). Ist dies der Fall, ist für jede Gesellschaft/Gemeinschaft ein selbständiges gesondertes und einheitliches Feststellungsverfahren durchzuführen (vgl. BFH-Urteil vom 19. April 2005 VIII R 6/04, BFH/NV 2005, 1737).
- 24** b) Beteiligt sich eine Personengesellschaft (hier: die GbR) atypisch still am Gewerbe einer Kapitalgesellschaft (hier: der GmbH), so sind zunächst für die atypisch stille Gesellschaft als selbständiges Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation (vgl. BFH-Urteile vom 26. November 1996 VIII R 42/94, BFHE 182, 101, BStBl II 1998, 328; vom 15. Oktober 1998 IV R 18/98, BFHE 187, 250, BStBl II 1999, 286, und vom 15. Dezember 1998 VIII R 62/97, BFH/NV 1999, 773) die vom Inhaber des Handelsgeschäfts und dem atypisch stillen Gesellschafter gemeinschaftlich erzielten Einkünfte nach § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festzustellen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 187, 250, BStBl II 1999, 286, und vom 19. Dezember 2002 IV R 47/01, BFHE 201, 241, BStBl II 2003, 507; BFH-Beschluss vom 5. Juli 2002 IV B 42/02, BFH/NV 2002, 1447). Der Feststellungsbescheid für die atypisch stille Gesellschaft hat Bindungswirkung für die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheide der Gesellschafter (vgl. § 182 Abs. 1 Satz 1 AO; BFH-Urteil vom 12. Februar 2015 IV R 48/11, BFH/NV 2015, 1075). Für eine atypisch stille Gesellschaft, die aus einer GmbH als Inhaberin des Handelsgeschäfts und einer GbR als atypisch stiller Gesellschafterin besteht, sind in der Folge die in dem entsprechenden Grundlagenbescheid festgestellten Einkünfte einerseits in den Körperschaftsteuerbescheid der GmbH und andererseits in den die GbR betreffenden weiteren Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von deren Einkünften zu übernehmen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 1075).
- 25** c) Die Verselbständigung jeder Gesellschaft oder Gemeinschaft schließt es grundsätzlich aus, die Besteuerungsgrundlagen für verschiedene Gesellschaften (hier: einerseits die GmbH & atypisch Still als Untergesellschaft und andererseits die GbR als Obergesellschaft einer doppelstöckigen Personengesellschaft) in einem Bescheid gesondert und einheitlich festzustellen, denn grundsätzlich ist für jede Gesellschaft, in der mehrere Personen den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllen, ein selbständiges gesondertes und einheitliches Feststellungsverfahren durchzuführen und ein selbständiger Gewinnfeststellungsbescheid zu erlassen (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2005, 1737; vom 17. Juli 2014 IV R 32/13, BFH/NV 2015, 37).
- 26** d) Zwar kann nach § 179 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. Satz 2 AO für den Fall, dass eine der an der Feststellung beteiligten Personen, denen der Gegenstand der Feststellung zuzurechnen ist, an diesem Gegenstand nur über eine andere Person beteiligt ist, insoweit eine besondere gesonderte Feststellung vorgenommen werden. Daraus ergibt sich für die in § 179 Abs. 2 Satz 3 AO angesprochenen Fälle im Umkehrschluss, dass keine besondere gesonderte Feststellung vorgenommen werden muss (BFH-Urteil vom 2. März 1995 IV R 135/92, BFHE 177, 198, BStBl II 1995, 531). Durch die Vorschrift soll für mittelbare Beteiligungen am Feststellungsgegenstand dem berechtigten Interesse des betroffenen Feststellungsbeteiligten an der Nichtaufdeckung der mittelbaren Beteiligung Rechnung getragen werden. Die Norm ist im Hinblick darauf, dass eine Beteiligung "über eine andere Person" vorliegen muss, nur dann anwendbar, wenn keine unmittelbare gesellschaftsrechtliche Beteiligung des betroffenen Feststellungsbeteiligten besteht, sondern die mittelbare Beteiligung am Feststellungsgegenstand auf einer steuerrechtlichen Zurechnung beruht (vgl. Klein/Ratschow, AO, 12. Aufl., § 179 Rz 28 f., m.w.N.). Das ist etwa bei der echten Unterbeteiligung am Gesellschaftsanteil eines Anderen der Fall (vgl. BFH-Urteil in BFHE 177, 198, BStBl II 1995, 531), nicht jedoch im Streitfall, in welchem die GbR atypisch still am Gewerbe der GmbH beteiligt ist und also --anders als im Fall der echten Unterbeteiligung-- zwei getrennte Gewinnermittlungssubjekte vorliegen, für die deshalb separate Gewinnfeststellungen durchzuführen sind. Ein Feststellungsbescheid, in dem die beide Gewinnermittlungssubjekte betreffenden Feststellungen zusammengefasst werden, kann daher nicht auf § 179 Abs. 2 Satz 3 AO gestützt werden und verletzt § 179 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO.
- 27** 3. Die von den Klägern angefochtenen Änderungsbescheide vom 29. März 2005 und vom 10. Oktober 2005 in

Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. Mai 2007 sind aber auch deshalb rechtswidrig, weil sie in feststellungsverjährter Zeit ergangen sind.

- 28** a) Nach §§ 181 Abs. 1 Sätze 1 und 2, 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO begann die Feststellungsfrist für die Streitjahre mit Ablauf der Jahre 1997 bzw. 1998, weil die entsprechenden Steuererklärungen im Verlaufe dieser Jahre abgegeben worden sind. Am 29. März 2005 war sonach die reguläre Feststellungsfrist von vier Jahren (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) bereits abgelaufen.
- 29** b) Anders als das FG meint, betrug die Feststellungsfrist im Streitfall nicht nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO zehn Jahre, weil H zugunsten der Kläger eine Steuerhinterziehung begangen hätte. Nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO begeht eine Steuerhinterziehung zwar, wer die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt. Entgegen der Auffassung des FA war H im Streitfall aber nicht gehalten, in der von ihm unterschriebenen Steuererklärung auf die von den Fondsiniciatoren den Klägern gegenüber am 16. November 1996 bzw. 21. Januar 1997 abgegebenen Erklärungen hinzuweisen, weil diese Erklärungen unter keinem denkbaren Aspekt geeignet waren, das Mitunternehmerisiko der Kläger und damit deren Mitunternehmerstellung bei der GbR entfallen zu lassen.
- 30** aa) Mitunternehmer ist derjenige Gesellschafter, der kumulativ Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerisiko trägt (vgl. BFH-Urteil vom 21. Juli 2010 IV R 63/07, BFH/NV 2011, 214, m.w.N.). Mitunternehmerinitiative bedeutet dabei vor allem Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie z.B. Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen. Ausreichend ist indes schon die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach dem Handelsgesetzbuch zustehen oder die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs entsprechen. Mitunternehmerisiko trägt, wer gesellschaftsrechtlich oder diesem Status wirtschaftlich vergleichbar am Erfolg oder Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens teilnimmt. Dieses Risiko wird regelmäßig durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts vermittelt (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.V.3.b cc und C.V.3.c der Gründe; vgl. auch BFH-Urteile vom 30. Juni 2005 IV R 40/03, BFH/NV 2005, 1994, unter 1. der Gründe, und in BFH/NV 2011, 214, unter II.1. der Gründe). Die angesprochenen Merkmale können im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein und ein geringeres mitunternehmerisches Risiko kann durch eine besonders starke Ausprägung des Initiativrechts ausgeglichen werden und umgekehrt. Beide Merkmale müssen jedoch vorliegen. Ob dies der Fall ist, ist unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung einer Person insgesamt bestimmenden Umstände zu würdigen (vgl. BFH-Urteil vom 25. April 2006 VIII R 74/03, BFHE 213, 358, BStBl II 2006, 595).
- 31** bb) Die Kläger hatten nach der übereinstimmenden Auffassung aller Beteiligten und des FG durchgängig Mitunternehmerinitiative inne und trugen bis zur Abgabe der Erklärungen der Fondsiniciatoren am 16. November 1996 bzw. 21. Januar 1997 auch Mitunternehmerisiko. Der Senat sieht insoweit von eigenen Ausführungen ab.
- 32** cc) Anders als das FG meint, haben die Kläger durch die Abgabe der vorgenannten Erklärungen ihr zuvor bestehendes Mitunternehmerisiko nicht verloren.
- 33** Denn die von den Fondsiniciatoren abgegebenen Erklärungen konnten ohne die entsprechende Annahme durch die Kläger nicht zum Verlust von deren Mitunternehmerstellung führen. Es ist insoweit zutreffend, wenn die Kläger ausführen, ein Gesellschafter könne durch die Erklärung eines Dritten nicht seiner Stellung als Mitunternehmer verlustig gehen. Auch soweit man in den Erklärungen ein Angebot auf die Übernahme der entsprechenden Beteiligung sehen wollte, hätte dies lediglich dazu geführt, dass die Kläger ihre Anteile im Moment der Angebotsannahme zum Nominalwert an die GmbH hätten veräußern können. An ihrer bis zur Angebotsannahme bestehenden Haftung im Außenverhältnis und der nach dem Gesellschaftsvertrag der GbR bestehenden Teilhabe an den Verlusten bzw. ihrer Beteiligung an den stillen Reserven hätte das aber nichts geändert. Es ist deshalb unzutreffend, wenn das FG davon ausgeht, das Mitunternehmerisiko der Kläger habe sich bereits mit der Abgabe der Erklärungen der Fondsiniciatoren erheblich reduziert.
- 34** 4. Das Urteil des FG kann keinen Bestand haben, weil entgegen der Auffassung des FG die angefochtenen Änderungsbescheide wegen der dort enthaltenen und mehrere Gewinnermittlungssubjekte betreffenden zusammengefassten Feststellungen und darüber hinaus deshalb rechtswidrig waren, weil die Bescheide in feststellungsverjährter Zeit ergangen sind. Die Sache ist spruchreif. Der Klage war dadurch stattzugeben, dass die

Änderungsbescheide vom 29. März 2005 und vom 10. Oktober 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. Mai 2007 aufgehoben werden. Dadurch werden die Kläger in den Stand des Änderungsbescheides vom 13. April 1999 versetzt, in welchem sowohl ihre Mitunternehmerstellung als auch die von ihnen beantragten Verlustzuweisungen anerkannt worden sind.

- 35** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet (§ 139 Abs. 4 FGO), da die Beigeladenen das Verfahren weder durch Sachvortrag noch durch die Stellung eines eigenen Sachantrags gefördert haben.

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