

Urteil vom 22. Juni 2017, IV R 42/13

Mitunternehmer bei nur kurzfristiger Kommanditistenstellung - Abgeltung des Gewinns aus kurzfristiger Anteilsveräußerung bei Tonnagebesteuerung

ECLI:DE:BFH:2017:U.220617.IVR42.13.0

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1, EStG § 5a Abs 1, EStG § 5a Abs 5, AO § 42, AO § 179, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG VZ 2008 , AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 1

vorgehend FG Hamburg, 17. Oktober 2013, Az: 6 K 175/11

Leitsätze

1. Mitunternehmer kann auch sein, wer einen Anteil an einer Personengesellschaft erwirbt, um ihn kurze Zeit später weiterzuveräußern .
2. Ermittelt die Personengesellschaft ihren Gewinn gemäß § 5a EStG nach der Tonnage, umfasst der pauschal ermittelte Betrag auch Gewinne aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen unabhängig von der Beteiligungsdauer. Ein Gestaltungsmissbrauch ist in der Nutzung der Abgeltungswirkung für Veräußerungsgewinne nach kurzer Beteiligungsdauer nicht zu sehen .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 18. Oktober 2013 6 K 175/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

- I.
 - 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine zwischenzeitlich in Liquidation befindliche KG, erwarb und veräußerte im Streitjahr 2008 Anteile an der A-KG. Bei dieser handelte es sich um einen Publikumsfonds, an dem ein Teil der Zeichner mittelbar über eine Treuhand-Kommanditistin und ein anderer Teil unmittelbar als Kommanditisten beteiligt waren. Unternehmensgegenstand war der Bau und Betrieb eines Containerschiffs. Die A-KG betrieb ihr Schiff erstmalig im Jahr 1998 und veräußerte es im Jahr 2012. Mit der Veräußerung trat sie in Liquidation. Nach Beendigung der Liquidation wurde sie im Jahr 2014 im Handelsregister gelöscht.
 - 2 Der Gesellschaftsvertrag (GV) der A-KG in den Fassungen vom 8. November 2007 und 12. Januar 2008 enthielt u.a. folgende Regelungen:
 - 3 "§ 3 Gesellschafter und Kapitaleinlagen

[...]
 4. [...] Die Beteiligung der Kommanditisten erfolgt unter der aufschiebenden Bedingung ihrer Eintragung in das Handelsregister. In der Zeit von ihrem Beitritt bis zu ihrer Eintragung als Kommanditisten in das Handelsregister sind sie als atypisch stille Gesellschafter mitunternehmerisch beteiligt. Die Bestimmungen dieses Gesellschaftsvertrages finden bereits für diesen Zeitraum entsprechende Anwendung.

[...]

§ 4 Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft

1. Die Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft erfolgen durch die persönlich haftende Gesellschafterin. [...]

3. Alle Geschäfte, die nach Art, Umfang oder Risiko den Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes überschreiten, bedürfen der vorherigen Zustimmung des Beirats (vgl. § 14), soweit nicht gem. b) die Zustimmung der Gesellschafterversammlung erforderlich ist.
 - a) Der vorherigen Zustimmung des Beirats bedürfen insbesondere: [...].
 - b) Der vorherigen Zustimmung der Gesellschafterversammlung bedürfen: [...].

[...]

§ 9 Gewinn- und Verlustverteilung

Der nach Abzug aller Kostenerstattungen und Vergütungen gem. §§ 7 und 8 dieses Vertrages verbleibende Gewinn und Verlust wird auf alle Kommanditisten im Verhältnis ihrer gezeichneten Pflichteinlagen verteilt. Für Verlustanteile gilt dieses auch insoweit, als sie den Betrag der Pflichteinlagen übersteigen. [...]

§ 11 Haftung, Nachschüsse

[...]

2. Vor ihrer Eintragung in das Handelsregister haften die Kommanditisten als atypisch stille Gesellschafter nur gegenüber der Gesellschaft und zwar bis zur Höhe der vereinbarten Pflichteinlage.

[...]

§ 15 Informationsrechte

1. Die Gesellschafter und die Treugeber des Treuhänders können selbst oder durch einen zur Berufsverschwiegenheit verpflichteten Angehörigen der rechts- oder steuerberatenden Berufe [...] alle Geschäftsunterlagen der Gesellschaft einsehen. [...]

§ 16 Übertragung und Belastung von Kommanditanteilen

1. Die vollständige oder teilweise Übertragung oder Belastung von Kommanditanteilen ist mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der persönlich haftenden Gesellschafterin möglich. Die persönlich haftende Gesellschafterin kann diese Zustimmung nur aus wichtigem Grund versagen, [...].

3. Bei einer Übertragung im Laufe des Geschäftsjahres ist das Jahresergebnis im Verhältnis des Veräußerers zum Erwerber linear nach Monaten aufzuteilen. Hierbei sind angefangene Monate des Veräußerers auf volle Monate aufzurunden. Eine Rückbeziehung der wirtschaftlichen Wirkung ist nur auf den Beginn des Geschäftsjahres und nur so weit möglich, wie dies einkommensteuerrechtlich zulässig ist. [...]

§ 19 Auseinandersetzungsguthaben

1. Scheidet ein Gesellschafter [...] aus der Gesellschaft aus, so wird das ihm – bzw. dem betreibenden Gläubiger – zustehende Auseinandersetzungsguthaben aufgrund einer Auseinandersetzungsbilanz ermittelt, die die Gesellschaft durch ihren Abschlussprüfer unter Beachtung der nachfolgenden Bestimmungen zu erstellen [hat]: [...]

b) In der Auseinandersetzungsbilanz bleibt ein etwaiger Firmenwert außer Ansatz. Der Buchwert des Schiffes ist durch seinen Verkehrswert nach Abzug der üblichen Maklerprovisionen zu ersetzen. [...]

§ 20 Liquidation der Gesellschaft

[...]

2. Bei Auflösung der Gesellschaft wird das Vermögen einschließlich aller stillen Reserven und eines evtl. realisierten Firmenwertes auf die Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft verteilt. [...]"

- 4** Die Klägerin erwarb im Streitjahr 2008 Kommanditanteile an der A-KG von den Kommanditisten B und C, D und E sowie F. Die Kaufverträge waren jeweils gleichartig gestaltet und unterschieden sich lediglich hinsichtlich der Beteiligungshöhe und des Datums der Abtretung. Noch im selben Jahr veräußerte die Klägerin diese angekauften Anteile an die N-KG. Die Erwerbe und Veräußerungen stellten sich im Einzelnen wie folgt dar:
- 5** 1. B und C waren mit Kommanditeinlagen von jeweils 15.000 DM an der A-KG beteiligt. Mit Verträgen vom 9. Januar 2008 veräußerten sie ihre Anteile an die Klägerin zum Preis von jeweils 6.825 €. Verkauf und Abtretung erfolgten mit Wirkung zum 9. Januar 2008 ("schuldrechtlicher Stichtag") mit der Einschränkung, dass --wenn dies nach dem Gesellschaftsvertrag der A-KG oder dem Treuhandvertrag nicht möglich sei-- die Abtretung zum nächstmöglichen, auf diesen Tag folgenden Termin stattfinden sollte; der schuldrechtliche Stichtag bleibe dabei unberührt (§ 2 der Kaufverträge). Die Ankaufverträge (AKV) enthielten sinngemäß folgende weitere Bestimmungen:
- 6** Gemäß § 4 AKV trat der Käufer mit Wirkung zum Übertragungstichtag in sämtliche Rechte und Pflichten aus der Beteiligung ein.
- 7** Nach § 5 Ziff. 3 AKV gebührten Ausschüttungen und sonstige Ansprüche aus der Beteiligung, die am oder nach dem schuldrechtlichen Stichtag fällig werden, dem Käufer. Der Verkäufer trat diese Ansprüche an den Käufer ab. Wurde die Abtretung erst nach dem schuldrechtlichen Stichtag wirksam, war der Verkäufer verpflichtet, den Käufer über die Ausschüttungen und sonstigen Ansprüche zu informieren und die erhaltenen Ausschüttungen unverzüglich an ihn auszukehren. Der Käufer war insoweit zur Aufrechnung mit dem Kaufpreis berechtigt.
- 8** Gemäß § 6 Ziff. 2 AKV bevollmächtigte der Verkäufer den Käufer unwiderruflich, von der Komplementärin, dem Treuhänder und den Mitgesellschaftern der Fondsgesellschaft Auskünfte über den Verlauf und den aktuellen Stand der Beteiligung des Verkäufers einzuholen, diese über diesen Vertrag zu unterrichten und im Namen des Verkäufers um die zur Übertragung der Beteiligung erforderlichen Maßnahmen zu ersuchen. Ab dem schuldrechtlichen Stichtag umfasste die Vollmacht auch das Recht des Käufers, alle sich aus der Beteiligung ergebenden Rechte auszuüben und alle Handlungen vorzunehmen, die im Hinblick auf Erhaltung und Wertsteigerung der Beteiligung aus Sicht des Käufers sinnvoll seien.
- 9** Am 14. Februar 2008 genehmigte die Komplementärin der A-KG die Anteilsübertragungen rückwirkend zum 1. Februar 2008. Die Eintragung in das Handelsregister erfolgte am 21. Oktober 2008.
- 10** Bereits mit Vertrag vom 4. Februar 2008 hatte die Klägerin diese Kommanditanteile an die N-KG zum Preis von insgesamt 14.725,21 € weiterveräußert. Verkauf und Abtretung wurden dabei mit Wirkung zum 1. Januar 2008 (sog. Stichtag) vereinbart (Ziff. 5 des Verkaufsvertrags --VKV--). Die Übertragung der Anteile erfolgte jedoch u.a. unter den folgenden aufschiebenden Bedingungen: Zustimmung durch etwaig nach dem Gesellschaftsvertrag der Fondsgesellschaft oder dem Treuhandvertrag Zustimmungsberechtigte, Zahlung des Kaufpreises und Eintragung des Käufers als Kommanditist in das Handelsregister. Sofern der Gesellschaftsvertrag der Fondsgesellschaft für die Wirksamkeit der Übertragung einen früheren Zeitpunkt als die Eintragung des Käufers in das Handelsregister bestimmte, sollte dieser Zeitpunkt gelten (Ziff. 5 VKV i.V.m. § 5 der Bedingungen zum VKV). Die Bedingungen zum VKV enthielten zudem die folgenden Regelungen:

11 "§ 3 Stichtag, Abgrenzung, Kommanditistenhaftung

- 3.1 Da die dingliche Wirkung der Übertragung nicht zum Stichtag, sondern erst zum Übertragungszeitpunkt eintritt [...], werden sich die Parteien im Innenverhältnis so stellen, wie sie stehen würden, wäre die dingliche Wirkung zum Stichtag eingetreten.
- 3.2 Insbesondere, ohne Einschränkung des allgemeinen Grundsatzes nach vorstehendem Absatz soll Folgendes gelten:
 - a) Auszahlungen nach dem Stichtag stehen dem Käufer zu, unabhängig vom Zeitpunkt etwaiger diesbezüglicher Beschlussfassungen der Fondsgesellschaft und unabhängig davon, ob etwaige zugrunde liegende Gewinne auf den Zeitraum vor oder nach dem Stichtag entfallen. Insoweit tritt der Verkäufer bereits jetzt an den dies annehmenden Käufer sämtliche Rechte auf derartige Auszahlungen ab. [...]

§ 7 Mitwirkung, Ermächtigung, Vollmachten

[...]

- 7.3 Der Verkäufer ermächtigt den Käufer, die Fondsgesellschaft wie auch den Treuhänder anzuweisen, sämtliche Mitteilungen und Informationen, die die Beteiligung und die Fondsgesellschaft betreffen, ab dem Stichtag anstelle des Verkäufers dem Käufer zuzuleiten.
- 7.4 Der Verkäufer bevollmächtigt den Käufer, auf die Beteiligung entfallende Stimm- und Weisungsrechte ab dem Stichtag auszuüben, wenn und soweit dies nach dem Gesellschaftsvertrag der Fondsgesellschaft und dem Treuhandvertrag zulässig ist. Im Übrigen verpflichtet sich der Verkäufer gegenüber dem Käufer, auf die Beteiligung entfallende Stimm- und Weisungsrechte ab dem Stichtag nur nach Weisung des Käufers auszuüben."

- 12** Die Komplementärin der A-KG genehmigte den Vertrag am 18. Februar 2008. Am 21. Oktober 2008 wurde die N-KG als Kommanditistin der A-KG in das Handelsregister eingetragen.
- 13** 2. D und ihr 1991 geborener Sohn E waren mit einer Kommanditeinlage bei der A-KG in Höhe von jeweils 12.782,30 € im Handelsregister eingetragen. Mit Verträgen vom 19. Februar 2008 veräußerten sie ihre Beteiligungen an die Klägerin zum Preis von jeweils 12.015,36 €. Verkauf und Abtretung erfolgten mit Wirkung zum 1. Februar 2008 ("schuldrechtlicher Stichtag").
- 14** Am 26. März 2008 erhielten D und E von der A-KG eine "Ausschüttung" von jeweils 894,76 €. Diese wurde von der Kaufpreisschuld der Klägerin abgezogen.
- 15** Mit Beschluss vom 23. April 2008 genehmigte das Familiengericht die durch D als gesetzliche Vertreterin des E für diesen im Vertrag vom 19. Februar 2008 abgegebenen Erklärungen. Die Komplementärin der A-KG genehmigte die Veräußerungen unter dem 1. Juli 2008 rückwirkend zum 1. Februar 2008 unter dem Vorbehalt, dass der Treuhänder die Auszahlung am 26. März 2008 befreiend an die Verkäufer geleistet hat. Am 1. September 2008 erfolgten die Eintragungen ins Handelsregister.
- 16** Mit Vertrag vom 5. Mai 2008 veräußerte die Klägerin die Kommanditanteile zum Preis von insgesamt 25.564,60 € an die N-KG. Verkauf und Abtretung wurden mit Wirkung zum 1. März 2008 (sog. Stichtag) vereinbart. Die Komplementärin der A-KG genehmigte den Vertrag am 1. Juli 2008.
- 17** 3. F wurde am 18. August 2004 mit einer Kommanditeinlage bei der A-KG in Höhe von 15.338,76 € ins Handelsregister eingetragen. Mit Vertrag vom 19. Februar 2008 veräußerte er diese Beteiligung an die Klägerin zum Preis von 14.100 €. Verkauf und Abtretung erfolgten mit Wirkung zum 1. März 2008 ("schuldrechtlicher Stichtag").
- 18** Am 20. März 2008 genehmigte die Komplementärin der A-KG die Anteilsübertragung ausweislich der durch das FG-Urteil in Bezug genommenen Sitzungsniederschrift über die mündliche Verhandlung rückwirkend zum 1. März 2008.

Am 1. Juli 2008 wurde die Klägerin als Kommanditistin der A-KG --als Rechtsnachfolgerin des F-- ins Handelsregister eingetragen.

- 19 Mit Vertrag vom 25. März 2008 veräußerte die Klägerin den Kommanditanteil an der A-KG zum Preis von 15.338,76 € an die N-KG. Verkauf und Abtretung wurden mit Wirkung zum 1. März 2008 (sog. Stichtag) vereinbart. Die Komplementärin der A-KG genehmigte den Vertrag am 10. April 2008.
- 20 Aus den vorgenannten Veräußerungen der Anteile an die N-KG erzielte die Klägerin Gewinne in Höhe von insgesamt 3.847,85 €.
- 21 Mit der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2008 erklärte die A-KG einen nach § 5a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung (EStG) ermittelten Gewinn in Höhe von 31.988,40 €. Davon entfielen 4,85 € auf Grundlage der von D und E erworbenen Kommanditanteile auf die Klägerin.
- 22 Mit an die Klägerin gerichtetem Bescheid vom 4. Oktober 2010 lehnte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) deren Einbeziehung in die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der A-KG für 2008 ab. Zur Begründung führte das FA aus, die Klägerin sei im Streitjahr nicht Mitunternehmerin der A-KG gewesen. Hiergegen legte die Klägerin am 7. Oktober 2010 Einspruch ein.
- 23 Unter dem 12. Oktober 2010 erließ das FA dann einen Gewinnfeststellungsbescheid gegenüber der A-KG, in den es die Klägerin nicht einbezog.
- 24 Der Einspruch der Klägerin gegen den Bescheid vom 4. Oktober 2010 blieb erfolglos. Ihrer Klage wurde --nach notwendiger Beiladung der A-KG und nachdem sich auf einen Beschluss über die Begrenzung der notwendigen Beiladung gemäß § 60a der Finanzgerichtsordnung (FGO) kein Gesellschafter gemeldet hatte-- mit Urteil des Finanzgerichts Hamburg (FG) vom 18. Oktober 2013 6 K 175/11 stattgegeben. Die Klägerin sei als Mitunternehmerin der A-KG bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr 2008 zu berücksichtigen.
- 25 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung formellen und materiellen Rechts. Es trägt im Wesentlichen vor, dass für den Beginn der Gesellschafterstellung auf den von den Vertragsparteien gewählten Übertragungsstichtag abzustellen sei; eine gewisse steuerliche Rückwirkung könne aus Vereinfachungsgründen zwar anerkannt werden. Mitunternehmerin der A-KG sei die Klägerin jedoch nicht gewesen, denn sie habe tatsächlich keine Mitunternehmerinitiative entfalten können. Die anderslautende Würdigung des FG verstoße gegen Denkgesetze, da die Ausübung von Gesellschafterrechten vor Genehmigung der Anteilskaufverträge unmöglich gewesen sei. Die Einschätzung, die Klägerin habe Mitunternehmerrisiko getragen, sei verfahrensfehlerhaft zustande gekommen. Das FG habe die Teilhabe am laufenden Gewinn damit begründet, dass die "Ausschüttung" der A-KG auf den von der Klägerin zu zahlenden Kaufpreis angerechnet worden sei. Diese Würdigung lasse außer Acht, dass die "Ausschüttung" auch auf den von der N-KG zu zahlenden Kaufpreis angerechnet und damit an diese weitergereicht worden sei; insoweit habe das FG nicht den gesamten Akteninhalt herangezogen. Zudem gehe der erzielte Veräußerungserlös nicht auf eine Betriebsvermögensmehrung bei der A-KG zurück. Er beruhe vielmehr auf dem Handel mit Beteiligungen, bei dem die Klägerin ihre Marktkenntnisse eingesetzt habe. Ihr sei es ersichtlich nicht um eine Teilhabe am Unternehmen der A-KG, sondern um das "Durchhandeln" der Anteile an dieser Gesellschaft gegangen. Sie habe von der Gewinnermittlung nach der Tonnage profitieren und die Besteuerung ihrer eigentlich erzielten Vermittlungsprovisionen vermeiden wollen. Hierin liege ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten.
- 26 Das FA beantragt,

das Urteil des FG Hamburg vom 18. Oktober 2013 6 K 175/11 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 27 Die Klägerin beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 28** Die Revision des FA ist unbegründet und war deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Klägerin in die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2008 der A-KG einzubeziehen ist. Sie war im Streitzeitraum Mitunternehmerin der A-KG und hatte die erforderliche Gewinnerzielungsabsicht. Zutreffend hat das FG auch das Vorliegen eines Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten verneint.
- 29** 1. Die Klägerin ist als Mitunternehmerin in die Gewinnfeststellung der A-KG einzubeziehen.
- 30** a) Gemäß § 179 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) werden einkommensteuerpflichtige Einkünfte gesondert und einheitlich festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Bei einem --wie im Streitfall vorliegenden-- Gewerbebetrieb sind diese Voraussetzungen erfüllt, wenn mehrere Personen den Betrieb als Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG führen. In die Feststellung der Einkünfte sind dann alle Mitunternehmer einzubeziehen.
- 31** b) Die Klägerin war im Streitjahr Mitunternehmerin der A-KG.
- 32** aa) Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist oder --in Ausnahmefällen-- eine diesem wirtschaftlich vergleichbare Stellung innehat, Mitunternehmerisiko trägt und Mitunternehmerinitiative entfaltet sowie die Absicht zur Gewinnerzielung hat (vgl. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.V.3.b; BFH-Urteil vom 26. Juni 1990 VIII R 81/85, BFHE 161, 472, BStBl II 1994, 645, unter II.1.a).
- 33** Wer Gesellschafter der Personengesellschaft im Sinne dieser Definition ist, muss grundsätzlich nach zivilrechtlichen Maßstäben beurteilt werden, denn nach § 39 Abs. 1 AO sind Wirtschaftsgüter dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen. Zwar ist der Anteil an einer Personengesellschaft steuerrechtlich kein Wirtschaftsgut. Er verkörpert aber die Zusammenfassung aller Anteile an den Wirtschaftsgütern, die zum Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft gehören und die dem betreffenden Gesellschafter nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zuzurechnen sind (BFH-Urteil in BFHE 161, 472, BStBl II 1994, 645, unter II.3.b).
- 34** Die steuerrechtliche Zurechnung eines Gesellschaftsanteils kann allerdings auch von der zivilrechtlichen Gesellschafterstellung abweichen. Gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO ist einem anderen als dem zivilrechtlichen Eigentümer ein Wirtschaftsgut für Zwecke der Besteuerung zuzurechnen, wenn der andere die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Erfüllt ein anderer als der zivilrechtliche Gesellschafter die Voraussetzungen eines Mitunternehmers, weil er anstelle des Gesellschafters dessen gesellschaftsrechtliche Position einnehmen kann, die es ihm ermöglicht, Mitunternehmerisiko zu tragen und Mitunternehmerinitiative zu entfalten, ist diesem der Anteil an der Personengesellschaft zuzurechnen. Denn er ist in der Lage, den zivilrechtlichen Gesellschafter wirtschaftlich auf Dauer aus dessen Stellung zu verdrängen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 161, 472, BStBl II 1994, 645, unter II.3.c; vom 16. Mai 1989 VIII R 196/84, BFHE 157, 508, BStBl II 1989, 877, und vom 28. September 1995 IV R 34/93, BFH/NV 1996, 314, unter 1.).
- 35** Dementsprechend kann dem Erwerber eines Anteils an einer Personengesellschaft die Mitunternehmerstellung bereits vor der gesellschaftsrechtlichen Wirksamkeit des Gesellschafterwechsels zuzurechnen sein. Voraussetzung dafür ist, dass der Erwerber rechtsgeschäftlich eine auf den Erwerb des Gesellschaftsanteils gerichtete, rechtlich geschützte Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann und die ihm die Übernahme des Mitunternehmerrisikos sowie die Wahrnehmung der Mitunternehmerinitiative sichert (vgl. BFH-Urteil vom 25. Juni 2009 IV R 3/07, BFHE 226, 62, BStBl II 2010, 182, unter II.3.a).
- 36** bb) Nach diesen Maßstäben war die Klägerin im Streitjahr bereits deshalb Mitunternehmerin der A-KG, weil sie infolge des Erwerbs von Kommanditanteilen Gesellschafterin der KG mit sämtlichen nach dem Gesellschaftsvertrag für Kommanditisten vorgesehenen Rechten und Pflichten geworden ist. Außerdem erwarb sie die Mitunternehmerstellung auch für einen Zeitraum, in dem die betreffenden Kommanditanteile ihr gesellschaftsrechtlich noch nicht zustanden.

- 37** (1) Durch Erwerb der Anteile von B und C war die Klägerin Gesellschafterin der A-KG in der Zeit vom 1. Februar bis zum 4. Februar 2008.
- 38** (a) Die Anteile waren mit Verträgen vom 9. Januar 2008 mit Wirkung zum gleichen Tag übertragen worden, aber vorbehaltlich eines gesellschaftsrechtlich erst später zulässigen Termins sowie der Zustimmung der Komplementärin. Nach dem Gesellschaftsvertrag konnte der Wechsel erst zum 1. Februar 2008 stattfinden, weshalb die Komplementärin ihre Zustimmung nur zu diesem Termin erteilte.
- 39** Danach wurde die Klägerin zum 1. Februar 2008 zivilrechtliche Gesellschafterin der A-KG. Der zur Abtretung der Kommanditanteile erforderlichen Zustimmung der Komplementärin kommt Rückwirkung auf den Zeitpunkt des Vertragsschlusses bzw. des dort festgelegten späteren Zeitpunkts zu. Die Abtretung eines Kommanditanteils nach § 161 Abs. 2, § 105 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs (HGB), § 719 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) ist zivilrechtlich so lange schwebend unwirksam, bis die hierfür in dem Gesellschaftsvertrag vorgesehene Zustimmung erteilt wurde oder alle übrigen Gesellschafter zugestimmt haben. Für die Zustimmung gelten die Regelungen in §§ 182 ff. BGB (vgl. Urteile des Bundesgerichtshofs vom 28. April 1954 II ZR 8/53, BGHZ 13, 179, unter II.3., und vom 11. April 1957 II ZR 182/55, BGHZ 24, 106, unter 3.; MünchKommHGB/Schmidt, 4. Aufl., § 105 Rz 213, 219).
- 40** Offenbleiben kann, ob das FG die Regelung des § 3 Ziff. 4 Satz 2 GV, wonach die Beteiligung der Kommanditisten unter der aufschiebenden Bedingung ihrer Eintragung in das Handelsregister erfolgt, dahin auslegen durfte, dass sie nur für den (Neu-)Beitritt zur A-KG gilt. Selbst wenn sich ihr Anwendungsbereich --anders als das FG meint-- auch auf die Übertragung von Gesellschaftsanteilen i.S. des § 16 GV erstreckte, wäre die Klägerin nach § 3 Ziff. 4 Sätze 3 und 4 GV bereits vor ihrer Eintragung in das Handelsregister Innengesellschafterin i.S. des § 705 BGB geworden. Dies genügt für die Bejahung einer Gesellschafterstellung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.V.3.b aa).
- 41** (b) Darüber hinaus ging die Mitunternehmerstellung von B und C bereits zum 9. Januar 2008, dem schuldrechtlichen Übertragungstichtag, auf die Klägerin über.
- 42** (aa) Mit Abschluss der Kaufverträge hatte die Klägerin bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb der Anteile gerichtete Position erworben, die ihr gegen ihren Willen nicht mehr entzogen werden konnte. Denn der zivilrechtliche Anteilsübergang hing nur noch von der Genehmigung der Komplementärin der A-KG ab, die diese nur aus wichtigem Grund versagen konnte (§ 16 Ziff. 1 GV). Dafür, dass einer der in § 16 Ziff. 1 Satz 2 GV --nicht abschließend-- aufgezählten Gründe oder ein ähnlicher Versagensgrund mit vergleichbarem Gewicht vorliegen könnte, bestanden keine Anhaltspunkte. Dementsprechend wurde die Genehmigung dann auch am 14. Februar 2008 erteilt.
- 43** (bb) Vom 9. Januar 2008 an trug die Klägerin auch anstelle von B und C Mitunternehmerisiko und konnte Mitunternehmerinitiative entfalten.
- 44** Ein Kommanditist ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH Mitunternehmer, wenn seine Stellung nach dem Gesellschaftsvertrag und der tatsächlichen Durchführung nicht wesentlich hinter derjenigen zurückbleibt, die handelsrechtlich das Bild des Kommanditisten bestimmt (vgl. BFH-Urteil vom 29. April 1981 IV R 131/78, BFHE 133, 392, BStBl II 1981, 663, unter II.1.b, m.w.N.). Dies gilt auch für Gesellschafter von Publikums-Personengesellschaften (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.V.3.c cc).
- 45** In Bezug auf die Mitunternehmerinitiative waren die wesentlichen handelsrechtlichen Befugnisse eines Kommanditisten durch den Gesellschaftsvertrag der A-KG nicht abbedungen. Nach dessen § 4 Ziff. 3 Buchst. a und b standen den Kommanditisten --wie in § 164 HGB vorgesehen-- Mitwirkungsrechte bei Geschäften zu, die über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes hinausgehen. Solche --im Gesellschaftsvertrag genau bezeichneten Geschäfte-- bedurften der Zustimmung des Beirats bzw. der Gesellschafterversammlung. In der Gesellschafterversammlung hatten die Kommanditisten ein den Regelungen in § 161 Abs. 2, § 119 HGB entsprechendes Stimmrecht (§ 13 GV). Zudem besaßen sie mindestens die Informations- und Kontrollrechte nach § 166 HGB. Sie konnten --durch den Beirat-- die Geschäftsführung der A-KG überwachen (§ 14 Ziff. 1 GV). Zu diesem Zweck waren sie selbst und der Beirat berechtigt, die Geschäftsunterlagen der Gesellschaft einzusehen (§ 14 Ziff. 5 und § 15 Ziff. 1 GV). Dass die Ausübung wesentlicher Gesellschafterrechte dem Beirat übertragen war, schadet nicht (BFH-Urteile vom 10. Dezember 1992 XI R 45/88, BFHE 170, 487, BStBl II 1993, 538, unter B.I.2.b dd; vom 2. Juli 1998 IV R 90/96, BFH/NV 1999, 754, unter 2.a bb, und vom 30. November 2005 I R 54/04, BFH/NV 2006, 1148, unter II.3.a).

- 46** Aus der gesellschaftsrechtlichen Stellung ergab sich auch ein ausreichendes Mitunternehmerisiko der Kommanditisten der A-KG. Diese nahmen nicht nur am laufenden Gewinn (§ 9 Satz 1 GV), sondern auch an den Wertsteigerungen des Betriebsvermögens der A-KG teil. Nach § 161 Abs. 2, § 155 Abs. 1, § 105 Abs. 3 HGB, § 738 Abs. 1 Satz 2 BGB hat der Kommanditist im Falle seines Ausscheidens und der Beendigung der Gesellschaft einen Anspruch auf Beteiligung am tatsächlichen Zuwachs des Gesellschaftsvermögens einschließlich der stillen Reserven und eines Geschäftswerts. Die Regelungen des Gesellschaftsvertrags der A-KG deckten sich im Wesentlichen mit diesen Vorgaben. Gemäß § 20 Ziff. 2 Satz 1 GV wurde bei Auflösung der Gesellschaft deren Vermögen einschließlich aller stillen Reserven und eines eventuell realisierten Firmenwerts auf die Gesellschafter verteilt. Schied ein Gesellschafter vorzeitig aus, blieb zwar ein etwaiger Firmenwert bei der Berechnung des Auseinandersetzungsguthabens außer Ansatz (§ 19 Ziff. 1 Buchst. b Satz 1 GV). An den stillen Reserven des Schiffs wurde der Gesellschafter jedoch beteiligt (§ 19 Ziff. 1 Buchst. b Satz 2 GV). Für die Teilhabe an Verlusten bestimmte § 9 Satz 2 GV, dass dem Kommanditisten Verlustanteile --entgegen § 167 Abs. 3 HGB-- sogar insoweit zugewiesen werden, als sie den Betrag der Pflichteinlage überstiegen; eine Nachschusspflicht sollte allerdings nicht bestehen (§ 11 Ziff. 3 GV).
- 47** Die Klägerin trat mit Abschluss des AKV in die Mitunternehmerstellung der Veräußerer B und C ein. Die mit den Anteilen verbundenen wesentlichen Rechte und Pflichten gingen mit dem Übertragungstichtag auf die Klägerin über (§ 4 AKV). Von diesem Tag an gebührten ihr sämtliche "Ausschüttungen" und sonstigen Ansprüche aus den Beteiligungen, denn die Verkäufer traten diese Ansprüche bereits mit Abschluss der Kaufverträge an die Klägerin ab (§ 5 Ziff. 3 AKV). Die Klägerin trug damit Mitunternehmerisiko. Anders als das FA und wohl auch das FG meinen, kommt es für die Frage der Beteiligung am laufenden Gewinn nicht darauf an, ob die Klägerin im maßgeblichen Zeitraum Ausschüttungen von der A-KG tatsächlich erhalten hat. Entscheidend ist allein, dass der Klägerin nach dem Inhalt des tatsächlich durchgeführten Gesellschafts- und des Anteilskaufvertrags ein bei der A-KG entstandener steuerrechtlicher Gewinn zuzurechnen war. Außerdem konnte die Klägerin Mitunternehmerinitiative entfalten. Denn sie war aufgrund unwiderruflicher Vollmacht ermächtigt, alle sich aus den Beteiligungen ergebenden Rechte auszuüben und alle Handlungen vorzunehmen, die aus ihrer Sicht zur Erhaltung und Wertsteigerung der Beteiligungen sinnvoll sind (§ 6 Ziff. 2 AKV). Diese Regelung vermittelte der Klägerin die Rechtsmacht, sämtliche Befugnisse eines Kommanditisten wahrzunehmen. Die Vollmacht bestand bereits mit Abschluss des Kaufvertrags. Von diesem Tag an war die Klägerin in der Lage, --im Namen der Vollmachtgeber-- an außergewöhnlichen Geschäften der A-KG mitzuwirken, Geschäftsunterlagen einzusehen und in der Gesellschafterversammlung abzustimmen. Des Einverständnisses der Komplementärin der A-KG bedurfte es hierfür nicht.
- 48** Üben die Vollmachtgeber ihre Initiativrechte selbst aus, hatte dies nach der für das Revisionsgericht bindenden Auslegung des FG im Interesse der Klägerin zu geschehen; in diesem Fall folgt die Mitunternehmerinitiative der Klägerin aus deren diesbezüglicher Weisungsbefugnis gegenüber den Anteilsverkäufern im Innenverhältnis. Das FG hat unter Auswertung des Akteninhalts verfahrensfreier und ohne Verstoß gegen Grundsätze der Auslegung oder gegen Denkgesetze entschieden, dass die Klägerin bereits mit Abschluss der Ankaufverträge auf Grundlage der Regelung in § 6 Ziff. 2 AKV das Recht erlangt hat, den Verkäufern der Anteile Weisungen im Hinblick auf alle Handlungen zu erteilen, die für den Erhalt und die Wertsteigerung der Beteiligung sinnvoll sind. Demnach war die Ausübung von Gesellschafterrechten --entgegen der Auffassung des FA-- bereits vor Genehmigung der Anteilsübertragungen durch die Komplementärin möglich. Ohne Belang ist, ob in der Zeit der klägerischen Beteiligung tatsächlich Gesellschafterbeschlüsse gefasst, außergewöhnliche Geschäfte getätigt oder Geschäftsunterlagen eingesehen worden sind. Denn die bloße Möglichkeit hierzu reicht für die Anerkennung der Mitunternehmerinitiative aus (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.V.3.c cc (1); BFH-Urteile vom 8. April 2008 VIII R 73/05, BFHE 221, 238, BStBl II 2008, 681, unter II.2.d, und vom 21. Juli 2010 IV R 63/07, Rz 30).
- 49** Entgegen der Auffassung des FA fehlte es der Klägerin auch nicht an einer Gewinnerzielungsabsicht. Für eine solche Absicht der Klägerin spricht schon der aus der Veräußerung der erworbenen Anteile an die N-KG erzielte Veräußerungsgewinn. Entgegen der Auffassung des FA sind auch Veräußerungsgewinne in die Totalgewinnprognose einzubeziehen; eine Trennung zwischen der Teilhabe am laufenden Schiffsbetrieb der Personengesellschaft und dem "Handel" mit dem Gesellschaftsanteil verbietet sich. Aus der danach objektiv bestehenden Gewinnerwartung ist mangels anderer Anhaltspunkte auf die subjektive Absicht der Gewinnerzielung zu schließen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c bb).
- 50** (c) Die Mitunternehmerstellung in Bezug auf die von B und C übernommenen Anteile endete nicht vor dem 4. Februar 2008. Zwar hat die Klägerin die Anteile an diesem Tag mit Rückwirkung auf den 1. Januar 2008 an die N-KG weiterveräußert. Die Mitunternehmerstellung der Klägerin entfiel dadurch jedoch nicht rückwirkend, denn

tatsächlich trug die Klägerin bis zum 4. Februar 2008 Mitunternehmerrisiko und konnte Mitunternehmerinitiative entfalten.

- 51** Die Mitunternehmerinitiative der Klägerin entfiel erst mit Abschluss der Kauf- und Übertragungsverträge mit der N-KG. Denn von da an war die N-KG bevollmächtigt, auf die jeweilige Beteiligung entfallende Stimm- und Weisungsrechte auszuüben, während die Klägerin verpflichtet war, von diesen Rechten nur noch nach Weisung der N-KG Gebrauch zu machen (§ 7.4 der Bedingungen zum VKV). Entsprechend der Beurteilung auf Grundlage von § 6 Ziff. 2 der Ankaufverträge verlor die Klägerin die Mitunternehmerinitiative deshalb zum Zeitpunkt der Veräußerung an die N-KG. Zum gleichen Zeitpunkt gingen die mit den Anteilen verbundenen Ansprüche und das Risiko einer Wertminderung sowie die Chance einer Wertsteigerung von der Klägerin auf die N-KG über (vgl. § 3.1 und § 3.2 Buchst. a der Bedingungen zum VKV), so dass auch das Mitunternehmerrisiko der Klägerin mit dem Abschluss des Verkaufsvertrags am 4. Februar 2008 endete.
- 52** (2) Die Klägerin war außerdem Mitunternehmerin durch Übernahme der Kommanditanteile von D und E sowie von F und hielt diese Anteile bis zum jeweiligen Tag des Abschlusses des Verkaufsvertrags mit der N-KG.
- 53** Die Abtretung der Anteile von D wurde wie vereinbart durch die rückwirkende Genehmigung der Komplementärin auf den 1. Februar 2008 zivilrechtlich wirksam. Mitunternehmerinitiative konnte die Klägerin allerdings erst vom Tag des Vertragsschlusses am 19. Februar 2008 an entfalten, so dass die Mitunternehmerstellung erst an diesem Tag auf die Klägerin überging.
- 54** Zu demselben Zeitpunkt ging auch der Mitunternehmeranteil des minderjährigen E auf die Klägerin über. Die zusätzlich erforderliche Genehmigung des Familiengerichts (dazu § 1643 Abs. 1 i.V.m. § 1822 Nr. 3, § 1829 Abs. 1 BGB) wirkte nicht nur zivilrechtlich (entsprechend § 184 Abs. 1 BGB, vgl. Palandt/Götz, Bürgerliches Gesetzbuch, 76. Aufl., § 1828 Rz 11, m.w.N.), sondern auch steuerrechtlich auf den Zeitpunkt des Vertragsschlusses zurück (vgl. BFH-Urteile vom 8. November 1972 I R 227/70, BFHE 108, 299, BStBl II 1973, 287, unter I.2.; vom 1. Februar 1973 IV R 49/68, BFHE 108, 197, BStBl II 1973, 307, unter 1.a; vom 23. April 1992 IV R 46/91, BFHE 168, 140, BStBl II 1992, 1024).
- 55** Der Erwerb der Anteile von F mit Vertrag vom 19. Februar 2008 wurde mit Genehmigung der Komplementärin zivilrechtlich an dem vereinbarten Übertragungstichtag 1. März 2008 wirksam. Hier ging die Mitunternehmerstellung am Übertragungstichtag auf die Klägerin über.
- 56** Mit Unterzeichnung der mit der N-KG geschlossenen Verkaufsverträge gingen Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko auf die N-KG über. Deshalb endete die Mitunternehmerstellung der Klägerin hinsichtlich der von D und E erworbenen Anteile am 5. Mai 2008 und hinsichtlich des von F erworbenen Anteils am 25. März 2008.
- 57** 2. Das FG hat das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs i.S. des § 42 AO zutreffend verneint.
- 58** Gemäß § 42 Abs. 1 Satz 1 AO in der ab dem 29. Dezember 2007 geltenden Fassung kann durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts das Steuergesetz nicht umgangen werden; nach dessen Abs. 2 Satz 1 liegt ein Missbrauch vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt.
- 59** Im Streitfall ist keine unangemessene, zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führende Gestaltung in diesem Sinne gegeben. Eine solche liegt insbesondere nicht darin, dass die Klägerin Zwischenerwerberin von Anteilen an der A-KG war, anstatt als Vermittlerin zwischen Veräußerern und Erwerberin aufzutreten. Zwar geht der bei der Weiterveräußerung entstandene Gewinn in dem pauschal nach der Tonnage ermittelten Gewinn auf (§ 5a Abs. 5 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 EStG), während eine Vermittlungsprovision nach allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen zu Einkünften der Klägerin aus Gewerbebetrieb geführt hätte. Dies ist jedoch im System der Tonnagegewinnermittlung angelegt und deshalb kein vom Gesetz nicht vorgesehener Steuervorteil. Nach § 5a Abs. 5 i.V.m. Abs. 1 EStG umfasst der pauschal ermittelte Gewinn auch Gewinne aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Eine Mindestbeteiligungsdauer ist dort ebenso wenig wie in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vorgesehen.
- 60** Da der Steuerpflichtige seine Verhältnisse so gestalten darf, dass keine oder möglichst geringe Steuern anfallen, und dabei zivilrechtliche Gestaltungen, die vom Gesetz vorgesehen sind, frei verwenden kann (vgl. BFH-Urteil vom

19. Januar 2017 IV R 10/14, BFHE 256, 507, BStBl II 2017, 466, Rz 46), war die Klägerin nicht gehalten, als bloße Vermittlerin tätig zu werden.

61 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de