

letzte Aktualisierung: 4.11.2021

FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 23.3.2021 – 3 K 1861/18

**EStG § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2; BGB §§ 1030 Abs. 1, 1068 Abs. 2; HGB § 116 Abs. 2
Steuerrechtliche Zurechnung der Verluste des Nießbrauchers eines Kommanditanteils**

Hat der Nießbraucher eines Kommanditanteils zivilrechtlich nicht lediglich die laufenden Verluste, sondern auch die aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern folgenden Verluste zu tragen, sind Verluste aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens ausschließlich dem Nießbraucher zuzurechnen, soweit dieser als Mitunternehmer anzusehen ist.

Entscheidungsgründe

46 1.

Der Senat konnte über die Klage verhandeln und entscheiden, ohne die KG und die GmbH beizuladen.

47 a)

Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) sind Dritte beizuladen, wenn sie an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann (notwendige Beiladung). Dies gilt nicht für Mitberechtigte, die nach § 48 FGO nicht klagebefugt sind (§ 60 Abs. 3 Satz 2 FGO). Klagen nicht alle von mehreren nach § 48 FGO Klagebefugten, müssen deshalb die übrigen Klagebefugten mit Ausnahme solcher, die unter keinem denkbaren Gesichtspunkt von dem Ausgang des Rechtsstreits betroffen sein können, zum Verfahren beigeladen werden (s. bspw. Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 10. September 2020 IV R 14/18, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt).

48 b)

Die Befugnis der Personengesellschaft, nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO in Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe gegen Gewinnfeststellungsbescheide einzulegen, erlischt mit deren – auch im Streitfall für die KG eingetretenen – Vollbeendigung (BFH-Urteil vom 11. April 2013 IV R 20/10, BFHE 241, 132, BStBl II 2013, 705). Die Beteiligenstellung und die Prozessführungsbefugnis gehen auf die durch den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid beschwerten ehemaligen Gesellschafter, die im Streitzeitraum an der Personengesellschaft beteiligt waren, über (BFH-Urteile vom 7. Juli 1998 VIII R 17/96, BFH/NV 1999, 473; vom 23. Oktober 1990 VIII R 142/85, BFHE 162, 99, BStBl II 1991, 401; BFH-Beschlüsse vom 29. März 2001 VIII B 11/01, BFH/NV 2001, 1280; in BFH/NV 1999, 291; vom 16. Januar 1996 VIII B 128/95, BFHE 179, 239, BStBl II 1996, 426).

49 c)

Ungeachtet der Frage, ob die GmbH nach § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO zur Anfechtung der Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2012 bis 2014 vom 3. November 2017 berechtigt war, fehlt ihr die Fähigkeit Beteiligte eines finanzgerichtlichen Verfahrens zu sein. Zum einen wurde sie bereits vor Klageerhebung vollbeendet. Zum anderen richten sich die angefochtenen Bescheide nicht gegen sie. Ob eine mögliche Klagebefugnis der GmbH auf deren (frühere) Gesellschafter übergegangen ist, ist für die Frage der Beiladung unerheblich, da sämtliche Gesellschafter der GmbH – ebenso wie die Inhaber eines Nießbrauchsrechts an den GmbH-Anteilen – bereits als Kläger oder Beigeladene an dem Verfahren beteiligt sind.

50 2.

Die Klage ist unbegründet. Die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2012 bis 2014 sowie die negativen Feststellungsbescheide vom 3. November 2017 sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Weder waren die in den Streitjahren von der KG erzielten Verluste den Klägern zuzurechnen (nachfolgend a) noch waren die Kläger – wie jedoch darüber hinaus für die Zurechnung der Verluste im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der gewerblichen Einkünfte einer originär gewerblich tätigen oder wie im Streitfall einer gewerblich geprägten Personengesellschaft erforderlich (BFH-Urteil

vom 3. Dezember 2015 IV R 43/13, BFH/NV 2016, 742) – als Mitunternehmer der KG anzusehen (nachfolgend b).

51 a)

Der Umfang der mit den Verträgen vom 30. August 2006 vereinbarten Nießbrauchrechte schließt eine Zurechnung von bei der KG entstandenen Verlusten an die Kläger aus.

52 aa)

Ob die auf einen mit einem Nießbrauch belasteten Gesellschaftsanteil entfallenden Verluste dem Gesellschafter oder dem Nießbraucher zuzurechnen sind, richtet sich grundsätzlich danach, wer die Verluste nach den vertraglichen Abreden wirtschaftlich zu tragen hat. Sind danach die Verluste von dem Nießbrauchsberechtigten wirtschaftlich zu tragen, sind sie diesem – vorbehaltlich dessen Mitunternehmerstellung – auch steuerlich zuzurechnen. Eine Zurechnung der Verluste an den nießbrauchsgebenden Gesellschafter ist ausgeschlossen. Eine solche Zurechnung kann auch nicht damit begründet werden, dass der Nießbraucher in Höhe der Verluste künftige entnahmefähige Gewinnanteile verliert (BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 742).

53 bb)

Das den Nießbrauch kennzeichnende Fruchtziehungsrecht (§ 1030 Abs. 1 BGB i.V.m. § 1069 Abs. 2 BGB) beschränkt sich grundsätzlich auf den durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Beschluss der Gesellschafter zur Entnahme freigegebenen Gewinnanteil; darüber hinausgehende Ansprüche auf Zahlung von Gewinn stehen dem Nießbraucher nicht zu (BFH-Urteil vom 1. März 1994 VIII R 35/92, BFHE 175, 231, BStBl II 1995, 241). Insoweit schließt das Fruchtziehungsrecht – nach seiner gesetzlichen Grundregel – bereits begrifflich aus, dass der Nießbraucher die auf den Gesellschaftsanteil entfallenden Verluste des Unternehmens wirtschaftlich zu tragen hat (BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 742). Dies gilt – worauf die Kläger zu 1 und zu 2 zu Recht hinweisen – für aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern stammende Verluste umso mehr angesichts des Umstandes, dass – spiegelbildlich hierzu – die Ausschüttung stiller Reserven eine Minderung des Anteils an einer Personengesellschaft darstellt und daher dem Gesellschafter gebührt (BFH-Urteil in BFHE 175, 231, BStBl II 1995, 241).

54 cc)

Jedoch ist im Streitfall davon auszugehen, dass – was auch die Kläger bejahen – nicht lediglich die laufenden Verluste, sondern – wie es der Beklagte der gesonderten und einheitlichen Feststellung zu Grunde gelegt hat – auch die aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern folgenden Verluste von den Nießbrauchern zu tragen waren.

55 (1)

Die Parteien der Verträge vom 30. August 2006 haben sich nicht lediglich auf die Einräumung von Nießbrauchsrechten – und damit auf die Anwendung der (abdingbaren) gesetzlichen Regelungen der § 1030 BGB i.V.m. § 1068 Abs. 2 BGB sowie der §§ 1069 ff. BGB – an dem Anspruch auf den Anteil am Gewinn und das Auseinandersetzungsguthaben beschränkt. Vielmehr haben sie jeweils unter § 4 Nr. 3 der Verträge vom 30. August 2006 bestimmt, dass der Nießbrauch jeweils „an den Gesellschaftsanteilen der Erwerber“ – und damit nicht lediglich am Gewinnstammrecht oder am Gewinnanteil und am Auseinandersetzungsguthaben – bestehen sollte.

56 Darüber hinaus sollten nach den Verträgen vom 30. August 2006 den Nießbrauchern nicht nur jeweils die auf die von den Nießbräuchen erfassten Gesellschaftsanteile entfallenden Gewinne zustehen. Vielmehr hatten diese – in zulässiger Abweichung von § 1030 Abs. 1 BGB i.V.m. § 1068 Abs. 2 BGB (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 742) – auch die Verluste zu tragen. Zwar wurde hierbei nicht zwischen laufenden Verlusten auf der einen Seite und aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens folgenden Verlusten auf der anderen Seite unterschieden. Jedoch bedeutet dies – anders als die Kläger meinen – nicht, dass für Letztere aus der fehlenden dispositiven gesetzlichen Regelung zu Verlusten in § 1030 Abs. 1 BGB i.V.m. § 1068 Abs. 2 BGB folgt, dass sie von den Gesellschaftern zu tragen sind. Vielmehr kann den Vereinbarungen eine Beschränkung auf laufende Verluste nicht entnommen werden. Hiervon ging ausweislich des in der Bilanz zum 31. Dezember 2012 zu Lasten der für G2 und die Beigefügten gebuchten Verlusts in Höhe von 1.614.199,06 € auch die KG aus (vgl. Blatt 5 des Kontennachweises zur Bilanz zum 31. Dezember 2012, Blatt 196 der Bilanzakte). Zudem wird die Verlusttragung durch die Nießbraucher in den Regelungen des jeweiligen § 4 Nr. 2 Satz 2 der Verträge vom 30. August 2006, wonach Entnahmen bei einer Minderung des Kommanditanteils durch Verlust unter den Betrag der geleisteten Einlage so lange zu unterbleiben haben, bis der Kapitalanteil wieder aufgefüllt wird, vorausgesetzt.

57 (2)

Anderes folgt auch nicht aus der getroffenen Regelung zu den Gewinnen. Auch bei Gewinnen aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens handelt es sich um „auf Gesellschaftsanteile entfallende Gewinne“ i.S. der zwischen den Parteien der Verträge vom 30. August 2006 getroffenen Vereinbarung. Zudem wäre eine ausdrückliche Regelung zu den (Gewinn-)Ansprüchen der Nießbraucher entbehrlich gewesen, wenn die Parteien der Verträge vom 30. August 2006 ihrer Vereinbarung die gesetzliche Regelung zu Grunde hätten legen wollen, wonach sich auch im Fall des Nießbrauchs an der Beteiligung als solcher das den Nießbrauch kennzeichnende Fruchtziehungsrecht auf den gesellschaftsrechtlich entnahmefähigen Ertrag erstreckt und innerhalb dieses Ertrags nur derjenige Teil der Nutzungen des Gesellschaftsanteils erfasst ist, der nicht auf die realisierten stillen Reserven im Anlagevermögen entfällt (BFH-Urteil in BFHE 175, 231, BStBl II 1995, 241).

58 Dies gilt umso mehr angesichts des Umstandes, dass in Fällen, in denen die Erwerber zur Erhöhung ihrer Einlage bei der KG verpflichtet waren, die Nießbraucher diese von der Zahlungsverpflichtung freizustellen hatten (vgl. jeweils § 8 der notariellen Verträge vom 30. August 2006). Eine solche Freistellungsverpflichtung, nach der die Nießbraucher unmittelbar die Mittel zur Erhöhung der Gesellschaftsanteile – und damit der Ausweitung des nießbrauchsbelasteten, den Nießbrauchsbestellern zustehenden Rechts – zu tragen haben, ergibt lediglich dann wirtschaftlich Sinn – und stellt nicht lediglich eine unentgeltliche Zuwendung an die Erwerber dar –, wenn den Nießbrauchern auch aus der Veräußerung der im Gesamthandseigentum stehenden Wirtschaftsgüter folgende Gewinne – und spiegelbildlich auch hieraus folgende Verluste – zustehen.

59 (3)

Hieran ändern auch die Bestimmungen in den jeweiligen § 4 Nr. 4 der Verträge vom 30. August 2006 nichts. Zwar sollte sich im Fall der Auflösung der KG oder des Ausscheidens eines Gesellschafters der Nießbrauch auch auf das dem Gesellschafter zustehende Auseinandersetzungsguthaben beziehen. Jedoch wurde hierdurch – zum einen – keine

Regelung über die von der allgemein getroffenen Vereinbarung abweichende Zuordnung von Verlusten – insbesondere nicht von Verlusten aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern – getroffen. Zum anderen finden diese Bestimmungen im Streitfall keine Anwendung. Weder sind die Kommanditisten in den Streitjahren aus der KG ausgeschieden noch hat in Ansehung des Gesellschaftsvermögens der KG in den Streitjahren eine Verteilung des Gesellschaftsvermögens nach Berichtigung der Schulden gemäß § 155 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) i.V.m. § 161 Abs. 2 HGB stattgefunden. Insbesondere kann aus der „Aufgabe der werbenden Tätigkeit“ (vgl. Jahresabschluss zum 31. Oktober 2012, Blatt 164 der Bilanzakte) nicht auf einen Auflösungsbeschluss i.S. des § 131 Abs. 1 Nr. 2 HGB i.V.m. § 161 Abs. 2 HGB geschlossen werden. Vielmehr wurde der Geschäftsbetrieb ausweislich der von sämtlichen Kommanditisten unterzeichneten Anmeldung der Löschung zur Eintragung in das Handelsregister (Blatt 63 ff. der Vertragsakte) – auf Grundlage eines am 30. Juli 2014 gefassten „Liquidationsbeschlusses“ (vgl. Erläuterung zur Schlussbilanz zum 31. Dezember 2014, Blatt 233 der Bilanzakte) – ohne Liquidation eingestellt, wobei kein zu verteilendes Vermögen – und damit auch kein Auseinandersetzungsguthaben – vorhanden war.

- 60** Zudem ergibt sich weder aus dem Protokoll der Gesellschafterversammlung vom 13. Januar 2013, dass bereits zu diesem Zeitpunkt der Beschluss zur Auflösung der KG und der Liquidation gefasst wurde – vielmehr wurde hier lediglich die Frage gestellt, was jetzt mit der KG „passieren“ sollte –, noch folgt dies aus dem in dieser Versammlung gefassten Beschluss, den nach Ablösung der im Grundbuch eingetragenen Recht verbleibenden Kaufpreis an die Kommanditisten entsprechend der Höhe ihrer Beteiligung auszuzahlen (vgl. Zustimmungserklärung vom 19. Januar 2013). Vielmehr stellt dies – schon aufgrund des Umstandes, dass sonstige Verbindlichkeiten und die übrigen Aktiva der KG unberücksichtigt geblieben sind – lediglich eine Regelung zur Entnahme dar. Dass die Kommanditisten und die Nießbraucher in der Zustimmungserklärung vom 19. Januar 2013 (Blatt 57 f. der Vertragsakte) demgegenüber davon ausgingen, dass sich das Nießbrauchsrecht an den Erlösanteilen aus dem Grundstücksverkauf fortsetzte, und das Vorhandensein eines Auseinandersetzungsguthabens voraussetzten, ist – da die an die Kommanditisten ausgezahlten Beträge den Nießbrauchern zustanden und es sich damit um eine Regelung der Einkommensverwendung handelt – unerheblich.
- 61** (4)
Den von den Parteien der Verträge vom 30. August 2006 getroffenen Regelungen stand der Gesellschaftsvertrag der KG vom 23. Dezember 2005 nicht entgegen. Nach dessen § 15 Nr. 1 Satz 1 konnte jeder Kommanditist seinen Gesellschaftsanteil ganz oder teilweise auf seine Abkömmlinge – im Streitfall die Kläger zu 1 bis zu 6 sowie die Beigeladenen zu 3 und zu 4 – übertragen, ohne dass es – wie sich im Umkehrschluss aus der Regelung des § 15 Nr. 1 Satz 2 des Gesellschaftsvertrags vom 23. Dezember 2005 ergibt, wonach Übertragungen auf andere Personen eines zustimmenden Beschlusses der Gesellschafter bedürfen – einer Zustimmung der übrigen Gesellschafter der KG bedurfte. In der Folge war – a maiore ad minus – auch die Bestellung von Nießbrauchsrechten an dem Gesellschaftsanteil als solchem zustimmungsfrei möglich, die sich nicht lediglich auf laufende Gewinne und Verluste, sondern auch auf solche aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens erstreckten.
- 62** (5)
Der von den Klägern in der mündlichen Verhandlung beantragte Zeugenbeweis war nicht zu erheben.

63 (a)

Die Mitwirkungspflicht fordert von den Beteiligten des Finanzgerichtsprozesses, Beweisanträge nur zu bestimmten, substantiierten Tatsachenbehauptungen zu stellen; Beweisermittlungs- oder -ausforschungsanträge, die so unbestimmt sind, dass im Grunde erst die Beweiserhebung selbst die entscheidungserheblichen Tatsachen und Behauptungen aufdecken kann, brauchen regelmäßig dem Gericht eine Beweisaufnahme nicht nahe zu legen (BFH-Beschlüsse vom 6. September 2005 IV B 14/04, BFH/NV 2005, 2166; vom 2. August 2006 IX B 58/06, BFH/NV 2006, 2117; vom 7. Dezember 2006 VIII B 48/05, BFH/NV 2007, 712; vom 29. Januar 2008 V B 201/06, BFH/NV 2008, 827).

64 (b)

Ungeachtet des Umstandes, dass die Verträge vom 30. August 2006 nicht von dem von den Klägern benannten Zeugen beurkundet wurden, ist der von den Klägern in der mündlichen Verhandlung gestellte Antrag auf Vernehmung als Beweisermittlungs- bzw. Ausforschungsbeweisantrag anzusehen. Indem die Kläger ausgeführt haben, unter der Bezeichnung Verluste seien in den Verträgen vom 30. August 2006 von den Parteien nur laufende Verluste verstanden worden, haben sie eine Behauptung über das Vorliegen innerer Tatsachen aufgestellt. Solche sich in der Vorstellung von Menschen abspielende Vorgänge können jedoch nur anhand äußerlicher Merkmale beurteilt werden (Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 12. Juni 1978 GrS 1/77, BFHE 125, 516, BStBl II 1978, 620; vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751). Behauptungen zu solchen Merkmalen – in Form von Hilfstatsachen und Beweisanzeichen (vgl. BFH-Beschluss vom 15. September 2006 VII S 16/05 (PKH), BFH/NV 2007, 455) – haben die Kläger nicht aufgestellt.

65 b)

Es kann dahinstehen, ob – ausgehend von dem Grundsatz, dass an einem Gesellschaftsanteil nur eine einzige Mitunternehmerstellung begründet werden kann (BFH-Urteil vom 19. Juli 2018 IV R 10/17, BFH/NV 2018, 1268) – lediglich der Nießbraucher oder der Gesellschafter als Nießbrauchsbesteller als Mitunternehmer einer Personengesellschaft anzusehen ist (so bspw. Bode in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 15 EStG Rz 364) oder ob – wovon die Kläger zu 1 und zu 2 sowie der Beklagte ausgehen – beide nebeneinander Einkünfte i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erzielen können (so u.a. auch Altendorf, GmbH-Steuer-Berater 2018, 256, 258; Hermes, Deutsche Steuer Zeitung 2019, 112, 119; vgl. auch Götz, Finanzrundschau 2019, 605, 608). Denn – zum einen – haben sich im Streitfall die Nießbraucher – die Beigeladene zu 1 als Rechtsnachfolgerin von G2 sowie die Beigeladene zu 2 – nicht gegen ihre Beteiligung an dem festgestellten Betrag oder dessen Verteilung gewandt. Zum anderen sind die Kläger – und auch die Beigeladenen zu 3 und zu 4 – nicht als Mitunternehmer des Betriebs der KG i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anzusehen.

66 aa)

Mitunternehmer i.S. dieser Vorschrift kann nur sein, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist oder – in Ausnahmefällen – eine diesem wirtschaftlich vergleichbare Stellung innehalt. Kennzeichnend für den Mitunternehmer ist, dass er zusammen mit anderen Personen eine Mitunternehmerinitiative entfalten kann, ein Mitunternehmerrisiko trägt sowie die Absicht zur Gewinnerzielung hat (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751; aufgenommen in ständiger Rechtsprechung durch alle Senate des BFH, vgl. etwa BFH-

Urteile vom 6. Mai 2015 II R 34/13, BFHE 250, 197, BStBl II 2015, 821, m.w.N.; vom 4. Mai 2016 II R 18/15, BFH/NV 2016, 1565; vom 22. Juni 2017 IV R 42/13, BFHE 259, 258; in BFH/NV 2018, 1268; vom 16. Mai 2018 VI R 45/16, BFHE 261, 508, BStBl II 2019, 60; vom 20. September 2018 IV R 39/11, BFHE 262, 393, BStBl II 2019, 131; vom 13. Februar 2019 XI R 24/17, BFH/NV 2019, 597).

67 (1)

Beide Hauptmerkmale der Mitunternehmerstellung (Mitunternehmerrisiko und Mitunternehmerinitiative) können zwar im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein. Sie müssen jedoch beide vorliegen. Ob dies zutrifft, ist unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung einer Person insgesamt bestimmenden Umstände zu würdigen. Geht es um die Mitunternehmereigenschaft eines Kommanditisten, dann muss der Gesellschafter nach dem Gesellschaftsvertrag und der tatsächlichen Durchführung zumindest eine Stellung haben, die nicht wesentlich hinter derjenigen zurückbleibt, die handelsrechtlich das Bild des Kommanditisten bestimmt (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751).

68 Ob die gesellschaftsrechtliche Position dem handelsrechtlichen Bild des Kommanditisten entspricht, ist unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung einer Person insgesamt bestimmenden Umstände zu würdigen (BFH-Urteil vom 13. Juli 2017 IV R 41/14, BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133). Aus der Formel „nicht wesentlich zurückbleiben“ folgt allerdings auch, dass das handelsrechtliche Bild des Kommanditisten keine Mindestvoraussetzung darstellt, jenseits derer ein Kommanditist generell nicht mehr als Mitunternehmer angesehen werden kann (BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 1268).

69 (2)

Mitunternehmerinitiative bedeutet 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 HGB zustehen oder die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 BGB entsprechen (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751).

70 Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Kommanditist gemäß § 164 Satz 1 HGB ohnehin von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist. Lediglich bei außergewöhnlichen Geschäften i.S. des § 116 Abs. 2 HGB bedarf es der Zustimmung des Kommanditisten (so Urteil des Reichsgerichts vom 22. Oktober 1938 II 58/38, RGZ 158, 302, 306 ff.). Darüber hinaus haben die Kommanditisten nur die Informations- und Kontrollrechte gemäß § 166 Abs. 1 HGB, die sich auf den Jahresabschluss beziehen. Geht es allerdings darum, die Rechtsbeziehungen der Gesellschafter untereinander zu verändern, also um sog. Grundlagengeschäfte, sind die Kommanditisten nach § 161 Abs. 2 HGB i.V.m. § 119 Abs. 1 HGB uneingeschränkt zu beteiligen. Zu diesen Geschäften gehören auch die Feststellung des Jahresabschlusses sowie die Entscheidung über die Gewinnverwendung (Urteil des Bundesgerichtshofs – BGH – vom 29. März 1996 II ZR 263/94, BGHZ 132, 263).

71 (3)

Mitunternehmerrisiko bedeutet gesellschaftsrechtliche oder eine dieser wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens.

Dieses Risiko wird regelmäßig durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts vermittelt. Ein Kommanditist trägt ein solches Risiko, indem er einerseits am laufenden Gewinn, im Falle seines Ausscheidens und der Liquidation auch an den stillen Reserven (§§ 168, 161 Abs. 2, 155 HGB, §§ 738 ff. BGB), andererseits nach Maßgabe des § 167 Abs. 3 HGB am Verlust beteiligt ist (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751).

72 bb)

Ein Kommanditist kann auch noch Mitunternehmer sein, wenn der Kommanditanteil mit einem Nießbrauch belastet ist (BFH-Urteile vom 16. Mai 1995 VIII R 18/93, BFHE 178, 52, BStBl II 1995, 714; zum Mitunternehmerrisiko ferner BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 742; zur Mitunternehmerinitiative BFH-Urteile vom 10. Dezember 2008 II R 34/07, BFHE 224, 144, BStBl II 2009, 312; vom 16. Dezember 2009 II R 44/08, BFH/NV 2010, 690). Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist nach § 39 Abs. 1 AO regelmäßig der zivilrechtliche Gesellschafter (vgl. im Einzelnen BFH-Urteile in BFHE 259, 258; vom 1. März 2018 IV R 15/15, BFHE 261, 231, BStBl II 2018, 539). Steuerrechtlich kann der Gesellschaftsanteil jedoch einem anderen zuzurechnen sein, 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, § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO (BFH-Urteile in BFHE 259, 258; in BFHE 261, 231, BStBl II 2018, 539; in BFHE 262, 393, BStBl II 2019, 131).

73 cc)

Gemessen daran haben die Kläger – sowie die Beigeladenen zu 3 und zu 4 – zwar ausreichende Mitunternehmerinitiative entfaltet, jedoch nicht in dem erforderlichen Umfang Mitunternehmerrisiko getragen.

74 (1)

Die Frage, ob bei einem – auch im Streitfall vorliegenden – Nießbrauch an einem Gesellschaftsanteil ohne entsprechende Vereinbarung zivilrechtlich die Stimmrechte allein dem Gesellschafter, allein dem Nießbraucher oder dem Nießbraucher und dem Gesellschafter gemeinschaftlich zustehen, bedarf im Streitfall keiner Entscheidung. Denn der Nießbraucher und der Gesellschafter als Nießbrauchsbesteller können – wie im Streitfall geschehen – die Ausübung der Stimmrechte vertraglich regeln. Diese vertragliche Regelung ist auch für die steuerliche Beurteilung maßgeblich (BFH-Urteile BFHE 250, 197, BStBl II 2015, 821; vom 6. Mai 2015 II R 36/13, BFH/NV 2015, 1414).

75 (a)

Jedenfalls in Fällen, in denen der Gesellschafter aufgrund vertraglicher Vereinbarungen die Ausübung der Stimmrechte umfassend – d.h. auch in Bezug auf die Grundlagengeschäfte der Gesellschaft – dem Nießbraucher überlässt oder sich der Nießbraucher bei der Übertragung des Gesellschaftsanteils die Ausübung der Stimmrechte vorbehält, kann der Gesellschafter keine Mitunternehmerinitiative entfalten (BFH-Urteile in BFHE 250, 197, BStBl II 2015, 821; in BFH/NV 2015, 1414). Hieran fehlt es jedoch im Streitfall. Ungeachtet des Umstandes, dass die Nießbraucher nach § 5 Nr. 2 Satz 1 der Verträge vom 30. August 2006 bevollmächtigt waren, die Stimmrechte in der KG auszuüben, erlaubte dies den Nießbrauchern lediglich die Ausübung des Stimmrechts, solange und soweit die Kommanditisten damit einverstanden waren. Zum einen war die Vollmacht – wie sich aus den in § 9 Nr. 1 Buchst. d der Verträge vom 30. August 2006 geregelten Folgen eines

Widerrufs ergibt – widerruflich. Zum anderen hinderte sie die Kommanditisten als Vollmachtgeber nicht, die Stimmrechte weiterhin selbst auszuüben. Die Bevollmächtigung belässt das Recht bei dem bisherigen Rechtsträger und schafft nur zusätzlich eine weitere Befugnis in der Person des Bevollmächtigten (vgl. BGH-Urteil vom 10. November 1951 II ZR 111/50, BGHZ 3, 354). Eine verdrängende Vollmacht, die den Vollmachtgeber von der Rechtsausübung ausschließt, wäre wegen Verstoßes gegen § 137 Satz 1 BGB unwirksam. Der Kommanditist, der Stimmrechtsvollmacht erteilt, bleibt Träger des Stimmrechts und ist im Verhältnis zur Gesellschaft auch weiterhin zur Ausübung seines Stimmrechts uneingeschränkt in der Lage (BFH-Urteil vom 6. November 2019 II R 34/16, BFHE 267, 440, BStBl II 2020, 465).

- 76 Dies gilt im Streitfall insbesondere aufgrund des Umstandes, dass sich die Kommanditisten auch nicht im Innenverhältnis umfassend verpflichtet haben, ihre Stimmrechte nicht oder nach Weisung der Nießbraucher auszuüben. Die Weisungsbindung des § 5 Nr. 3 der Verträge vom 30. August 2006 fand lediglich auf die Ausnahmen von der Bevollmächtigung i.S. des § 5 Nr. 2 Satz 3 der Verträge vom 30. August 2006 Anwendung. Doch selbst in einem konkreten Konfliktfall genießt die Stimmrechtsbefugnis der Kommanditisten im Außenverhältnis Vorrang. Ob die Kommanditisten deshalb – wie in § 9 Nr. 1 Buchst. d der Verträge vom 30. August 2006 vorgesehen – den Widerruf der Schenkung zu befürchten hatten oder sich ggf. gegenüber den Nießbrauchern schadenersatzpflichtig machten, ist unerheblich. Bis der Widerruf tatsächlich erfolgt, hat ihr Stimmrecht jedenfalls Bestand (BFH-Urteil in BFHE 267, 440, BStBl II 2020, 465).
- 77 Zudem wurde die den Nießbrauchern in § 5 Nr. 1 der Verträge vom 30. August 2006 erteilte Vollmacht, die – wie nach § 7 Nr. 4 Satz 1 des Gesellschaftsvertrags der KG vom 23. Dezember 2005 zulässig – Stimm- und Verwaltungsrechte der Gesellschafter auszuüben, mit der Beschränkung erteilt, dass die Nießbraucher als Bevollmächtigte nicht befugt sein sollten, den Gesellschaftsvertrag zu ändern, die Zinssätze für Guthaben auf den Gesellschafterkonten festzusetzen oder zu ändern oder die Gesellschaft aufzulösen oder umzuwandeln, so dass die Gesellschafter im Bereich dieser Grundlagengeschäfte ihr Stimmrecht ausschließlich persönlich ausüben konnten. Den Nießbrauchern war es – da dies eine Änderung des Gesellschaftsvertrages erforderte – somit nicht möglich, die Kommanditisten von ihrer Stellung als Gesellschafter auszuschließen. Dass die Kommanditisten hierbei sowie bei Beschlüssen über die Gewinnverwendung an die Weisungen der Nießbraucher gebunden waren (§ 5 Nr. 3 der Verträge vom 30. August 2006), ist mangels Bindungswirkung im Außenverhältnis für die – im Streitfall allein zu beurteilende (s. aber die Mitunternehmerinitiative des weisungsbefugten Nießbrauchers bejahend BFH-Urteil vom BFH-Urteil vom 1. September 2011 II R 67/09, BFHE 239, 137, BStBl II 2013, 210) – Mitunternehmerstellung des Kommanditisten unerheblich. Zugleich ist ebenfalls ohne Bedeutung, ob der Kommanditist deshalb – wie im Streitfall in § 9 Nr. 1 Buchst. e der Verträge vom 30. August 2006 vorgesehen – den Widerruf der Schenkung zu befürchten hatte.
- 78 (b)
Unbeachtlich ist hingegen – anders als der Beklagte und die Kläger zu 1 und zu 2 meinen – der Umstand, dass die Kläger zu 1 und zu 2 in den Streitjahren Geschäftsführer der GmbH waren. Ihre Geschäftsführung für die KG war lediglich eine Geschäftsführung der GmbH in ihrer Eigenschaft als persönlich haftende Gesellschafterin. Hierbei waren der Kläger zu 1 und zu 2 verpflichtet, nicht ihre Interessen, sondern die Interessen der GmbH und damit mittelbar auch die Interessen der Gesellschafter der GmbH wahrzunehmen (§ 43 Abs.1 des

Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung – GmbHG –; BFH-Urteil vom 22. Januar 1985 VIII R 303/81, BFHE 143, 247, BStBl II 1985, 363; offen gelassen in BFH-Urteile vom 28. Januar 1986 VIII R 335/82, BFHE 146, 375, BStBl II 1986, 599; vom 8. Juli 1992 XI R 61, 62/89, BFH/NV 1993, 14; in BFH/NV 2010, 690; vgl. auch BFH-Urteil vom 26. Juli 1984 IV R 11/81, BFHE 141, 536, BStBl II 1984, 714). Dies gilt umso mehr angesichts des Umstandes, dass an der GmbH neben den Klägern zu 1 und zu 2 auch die – nicht als Geschäftsführer bestellten – Kläger zu 3, zu 4, zu 5 und zu 6 sowie die Beigeladenen zu 3 und zu 4 beteiligt waren und somit die Überwachung und Weisungsbefugnis nicht ausschließlich den Klägern zu 1 und zu 2 zustanden.

79 (2)

Zwar hafteten die Kläger sowie die Beigeladenen zu 3 und zu 4 aufgrund ihrer Stellung als Kommanditisten der KG im Außenverhältnis in den Grenzen des § 171 Abs. 1 Satz 1 HGB. Sie waren jedoch – entgegen der gesetzlichen Grundregel des § 120 Abs. 1 HGB i.V.m. § 167 Abs. 1 HGB – nicht an den auf die Kommanditanteile entfallenden Gewinnen und Verlusten beteiligt, was auch die Erträge oder Verluste aus der Realisierung stiller Reserven und stiller Lasten umfasste. Vor diesem Hintergrund ist der Umstand, dass den Klägern sowie den Beigeladenen zu 3 und zu 4 – wie sich aus der Regelung zur Fortsetzung des Nießbrauchs in § 4 Nr. 4 der Verträge vom 30. August 2006 ergibt – im Falle der Auflösung der KG das Auseinandersetzungsguthaben zustand, nicht geeignet, ein ausreichendes Maß an Mitunternehmerrisiko zu vermitteln.

80 3.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Mangels Antragstellung durch die Beigeladenen waren diesen keine Kosten aufzuerlegen (§ 135 Abs. 3 FGO).

81 4.

Die Revisionszulassung beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Der Frage, ob und in welchem Umfang eine Regelung, nach welcher im Falle eines Nießbrauchs an einem Kommanditanteil der Nießbraucher auch aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern stammende Verluste zu tragen hat, zivilrechtlich möglich und steuerlich beachtlich ist, kommt grundsätzliche Bedeutung zu.