Urteil vom 16. November 2011, I R 31/10

Beginn der Steuerpflicht einer unselbständigen gemeinnützigen Stiftung - Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns eines KG-Anteils

BFH I. Senat

AO § 14 S 1, AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 2 Alt 1, AO § 179 Abs 2, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 15 Abs 1 Nr 2, EStG § 15 Abs 2, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 2, KStG § 1 Abs 1 Nr 5, KStG § 3 Abs 1, KStG § 5 Abs 1 Nr 9, KStG § 13 Abs 1, KStG § 13 Abs 2, KStG § 13 Abs 3, KStG § 13 Abs 4, KStG § 13 Abs 5

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 07. März 2010, Az: 11 K 3768/05

Leitsätze

1. NV: Eine durch letztwillige Verfügung errichtete gemeinnützige unselbständige Stiftung entsteht mit dem Erbfall. Die Identität der Stiftung und ihre subjektive Steuerpflicht ändert sich nicht dadurch, dass der Träger (Fiduziar) für die Stiftung einen vom Erblasser abweichenden Stiftungszweck festlegt, der möglicherweise nicht von der testamentarisch eingeräumten Gestaltungsfreiheit zu Satzungsänderungen gedeckt ist.

2. NV: Gehört zum Stiftungsvermögen ein KG-Anteil, wird die Stiftung mit dem Erbfall auch dann Mitunternehmer an der KG und unterhält einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, wenn sie durch einen Treuhänder vertreten wird.

3. NV: Der Gewinn aus der Veräußerung der Kommanditbeteiligung ist nicht steuerfrei. § 13 KStG ist nicht anwendbar.

Tatbestand

1 I. Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine nicht rechtsfähige Stiftung, Beteiligte einer gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung sein kann und ob ihr ein laufender Gewinnanteil sowie ein Veräußerungsgewinn zuzurechnen sind.

2 Die Namensgeber der Stiftung, die Eheleute AA und AB, verfügten in einem gemeinschaftlichen Ehegattentestament vom 17. November 1980, Alleinerbe solle ihr Sohn AC als Vorerbe und der überlebende Ehegatte als Nacherbe werden. Für den Fall, dass diese Nacherbschaft nicht eintrete, wurde der ... e.V. (eV) als weiterer Nacherbe eingesetzt. Ziffer 3 des Testaments ("Auflagen an den Stifterverband") hatte folgenden Wortlaut:

3 "(1) Wenn die Erbschaft an den eV fällt, so ist dieser verpflichtet, das nach Erfüllung der Vermächtnisse und Zahlung der Erbschaftssteuer verbleibende Vermögen in eine treuhänderische Stiftung einzubringen.

4 (2) Sollte der eV aus besonderen Gründen das Vermögen nicht in eine treuhänderische Stiftung übernehmen können, so soll er es auf eine rechtsfähige Stiftung übertragen, die wir für diesen Fall hiermit errichten; ggf. soll der eV eine solche Stiftung selbst errichten und das Vermögen auf diese übertragen. Auch eine solche rechtsfähige Stiftung soll dann vom eV verwaltet werden.

5 (3) Die Stiftung soll den Namen tragen:

... Stiftung

6 (4) Das Stiftungsvermögen soll nach Möglichkeit erhalten bleiben und die Erträge für die im Statut festgelegten Zwecke verwendet werden.

7 (5) Für die Verwaltung der Stiftung soll das in Anlage 1 beigefügte Statut gelten. Der wesentliche Inhalt dieses Statuts soll auch für eine rechtsfähige Stiftung gelten; der Testamentsvollstrecker (ersatzweise eV) soll berechtigt sein, die Satzung in jeder Weise zu ändern, wenn dadurch der Stiftungszweck bestmöglich erreicht wird."

8 Nach dem beigefügten Statut sollten zur Förderung und Unterstützung von SOS-Kinderdörfern in Deutschland etwa 30 %, für Zwecke des Tierschutzes in Europa weitere 30 % und der verbleibende Teil der Erträge der Förderung der Kunst, Kunstpflege und der Kunstwissenschaft, in erster Linie zur Bereicherung des ... Museums, dienen.

9 Über den Nachlass wurde auch für die Nacherbfälle eine Testamentsvollstreckung angeordnet.

10 AB war zu Lebzeiten als Kommanditistin an der B-KG in Höhe von 1,58 % beteiligt. Die B-KG war auf dem Gebiet der Telekommunikationstechnik tätig. Der Kommanditvertrag (Gesellschaftsvertrag) der B-KG enthielt in §§ 18, 19 --auszugsweise-- folgende Regelung:

11 "§ 18 (Übergang und Auszahlung von Kapitaleinlagen)

(1) Jeder Gesellschafter ist berechtigt, seine Beteiligungsrechte an einen anderen Gesellschafter oder die Gesellschaft zu veräußern. Die Übertragung an künftige Erben ist zulässig. Die Übertragung an andere Personen, ebenso die Verpfändung, ist unzulässig.

12 Die Übertragung an juristische Personen deutschen Rechts ist mit Zustimmung der Gesellschaftervertretung zulässig, sofern an dieser juristischen Person ausschließlich Gesellschafter oder künftige Erben von Gesellschaftern oder die Gesellschaft selbst beteiligt sind. Ist eine juristische Person einmal Gesellschafter geworden, so ruhen sämtliche ihr zustehenden Rechte aus ihrer Beteiligung an der Gesellschaft, wenn und solange an der juristischen Person direkt oder indirekt --sei es auch nur durch wie immer geartete Verschachtelungen-- eine Beteiligung von Personen besteht, die nicht Gesellschafter, künftige Erben von Gesellschaftern oder die Gesellschaft selbst sind.

13 (2) Bei jeder Verkaufsabsicht besteht ein Vorkaufsrecht in folgender Reihenfolge (...)

14 § 19 (Tod eines Gesellschafters)

(1) Stirbt ein Gesellschafter, so wird die Gesellschaft mit seinen Erben als Kommanditisten fortgesetzt. (...)

15 Die Erben können, soweit sie Kommanditisten sind, sich bei der Ausübung ihrer Gesellschafterrechte nur durch einen gemeinsamen, der Gesellschaftervertretung genehmen Treuhänder vertreten lassen, der der Gesellschaft gegenüber als alleiniger Kommanditist gilt und der sich intern mit den übrigen Gesellschaftern auseinandersetzen muss. (...)"

16 Anlässlich einer Veränderung der Gesellschafterstruktur bei der B-KG im November 1981 richtete die C-GmbH, die mittelbar Gesellschafterin der B-KG war, an die Partner eines bereits im Jahr 1968 abgeschlossenen Gemeinschaftsvertrags über die regelmäßige Übertragung von Kommanditanteilen (Gemeinschaftsvertrag) einen sog. Cover Letter, der zur "Übertragbarkeit von B-Anteilen bei Erbfolge" folgende Formulierung enthielt:

17 "Es besteht Einvernehmen, dass die Zulässigkeit der Übertragung von (B-KG)-Anteilen nach § 18 Ziffer 1 Satz 2 des Kommanditvertrags sich nur auf künftige gesetzliche Erben bezieht. Die Gesellschafter werden jedoch einer Übertragung an eine andere Person, die ein Gesellschafter zum Erben eingesetzt hat, zustimmen, es sei denn, dass berechtigte Interessen oder das Ansehen des Unternehmens gefährdet werden."

18 Mit diesem Schreiben erklärte u.a. die B-KG zugleich im Namen und in Vollmacht ihrer Gesellschafter ihr Einverständnis.

19 Nachdem AB am 20. Februar 1987 verstorben war, verstarb am 19. September 1987 auch der Vorerbe AC bei einem Unfall. AA schlug am 28. Oktober 1987 die Nacherbschaft aus.

20 Aufgrund des Gemeinschaftsvertrags wurde am 9. November 1987 die Kommanditbeteiligung der verstorbenen AB mit einer über den Tod hinaus gültigen notariellen Generalvollmacht von AA an die Mehrheitsgesellschafterin der B-KG mit wirtschaftlichem Übergang zum 10. November 1987 veräußert. Der Kaufpreis beruhte auf einer bereits im Gemeinschaftsvertrag vereinbarten Preisermittlungsformel. Die Anmeldung des Übergangs der Anteile zum Handelsregister erfolgte am 10. November 1987.

21 Nach Überarbeitung des Gründungsstatuts der Klägerin, die auch eine Änderung des Stiftungszwecks beinhaltete und insoweit nunmehr die Förderung von Wissenschaft und Forschung, vor allem der kunstwissenschaftlichen Forschung, bezeichnete, wurde dieses am 20. November 1987 von den Testamentsvollstreckern und dem eV unterzeichnet, von dessen Schatzmeister 10 bis 14 Tage später. Die erste Einzahlung auf das Stiftungskapital erfolgte Anfang Dezember 1987.

22 Am 8. Dezember 1987 wurde die Übertragung der Kommanditbeteiligung im Handelsregister eingetragen. Im Januar 1990 erlosch die B-KG durch Fusion mit der C-GmbH.

23 Im März 1990 wurde die Klägerin mit Freistellungsbescheid des Finanzamtes gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 des im Streitjahr geltenden Körperschaftsteuergesetzes (KStG 1977) für 1987 und 1988 von der Körperschaftsteuer befreit.

24 Entsprechend den Angaben in der von der B-KG im Jahre 1989 eingereichten Feststellungserklärung stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) sodann mit Bescheid vom 18. Oktober 1990 für die Klägerin "im eV" für 1987 einen Anteil am laufenden Gewinn von ... DM ab dem 20. September 1987 und einen Veräußerungsgewinn von ... DM bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb gesondert und einheitlich fest.

25 Hiergegen erhob die Klägerin "im eV" unter Hinweis auf ihre Freistellung von der Körperschaftsteuer Einspruch. Der Einspruch wurde ausdrücklich und "höchst vorsorglich" auch im Namen und im Auftrag des eV eingelegt. Das FA erließ am 2. Januar 1996 einen geänderten Feststellungsbescheid, in welchem die Klägerin (ohne Zusatz "im eV") als Feststellungsbeteiligte angeführt wurde. Der ihr zugerechnete laufende Gewinn belief sich nunmehr auf ... DM und der Veräußerungsgewinn blieb unverändert.

26 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren wies das Hessische Finanzgericht (FG) die deswegen erhobene Klage mit Urteil vom 8. März 2010 11 K 3768/05 (abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1242) ab.

27 Dagegen hat die Klägerin Revision eingelegt, mit der sie die Verletzung materiellen Rechts rügt. Sie beantragt, unter Aufhebung des angefochtenen FG-Urteils den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen vom 2. Januar 1996 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. Oktober 2005 dahingehend abzuändern, dass der auf die Klägerin entfallende Gewinnanteil mit null festgesetzt wird, hilfsweise das FG-Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

28 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

29 Der Senat hat am 2. Mai 2011 beschlossen, Feststellungsbeteiligte nach Maßgabe des § 60a der Finanzgerichtsordnung (FGO) beizuladen. Bis zum Fristablauf hat kein Feststellungsbeteiligter seine Beiladung beantragt.

Entscheidungsgründe

30 II. Die Revision ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Klägerin als Mitunternehmerin Feststellungsbeteiligte der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung der B-KG war und ihr aus dieser Beteiligung ein laufender Gewinn sowie der Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung zuzurechnen sind.

31 1. Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG 1977 sind nichtrechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, wenn sich ihre Geschäftsleitung oder ihr Sitz im Inland befindet. Mit dem Eintritt der Nacherbschaft war die Klägerin aufgrund der Ausschlagung der Erbschaft durch AA unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Ihr Einkommen war auch nicht i.S. des § 3 Abs. 1 KStG 1977 bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern.

32 a) Den Begriff der nichtrechtsfähigen (unselbständigen oder fiduziarischen) Stiftung hat der Gesetzgeber weder zivil- noch steuerrechtlich ausdrücklich definiert. Nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats wird eine nichtrechtsfähige Stiftung errichtet, wenn einer natürlichen oder juristischen Person Vermögensteile von dritter Seite mit der Auflage zugewendet werden, die Erträgnisse für einen bestimmten Zweck zu verwenden (vgl. Senatsurteile vom 24. März 1993 I R 27/92, BFHE 171, 198, BStBl II 1993, 637, und vom 29. Januar 2003 I R 106/00, BFHE 201, 287). Zur Erfüllung des Stiftungszwecks wird ein Träger (Fiduziar) zivilrechtlicher Eigentümer des Stiftungsvermögens, das er im Rahmen eines Treuhandverhältnisses hält und über das er, ohne wirtschaftlicher Eigentümer zu sein, nur zur Erfüllung des Stiftungsauftrags verfügen kann (vgl. Gosch/Lambrecht, KStG, § 1 Rz 91; Blümich/Rengers, § 1 KStG Rz 110). Dass die Klägerin nach diesen Grundsätzen eine nichtrechtsfähige Stiftung aufgrund des Testaments der AB als zugrunde liegendem zivilrechtlichen Stiftungsgeschäft (§§ 1940, 2192 ff., 2247 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) darstellt, ist zwischen den Beteiligten unstreitig. Streit besteht nur hinsichtlich des Beginns ihrer Steuerpflicht.

33 b) Ebenso wenig wie der Begriff der nichtrechtsfähigen Stiftung gesetzlich definiert ist, fehlt es auch an einer gesetzlichen Regelung zum zeitlichen Beginn ihrer Steuerpflicht. Dies entscheidet sich anhand der Umstände des Einzelfalls. Als maßgeblicher Errichtungsakt kann beispielweise die Verabschiedung einer Satzung, die nach außen erkennbare Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr oder der Vollzug des Stiftungsgeschäfts in Betracht kommen (vgl. Graffe in Dötsch/Jost/Pung/ Witt, Die Körperschaftsteuer, § 1 Rz 111; Dieterlen in Lademann, Körperschaftsteuergesetz, § 1 Rz 35; R 2 Abs. 4 Satz 5 der Körperschaftsteuer-Richtlinien 2008; einschränkend Hüttemann in Gocke/Gosch/Lang, Festschrift Franz Wassermeyer 2005, Körperschaftsteuer/Internationales Steuerrecht/Doppelbesteuerung, S. 28, 46). Indem § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG 1977 die nichtrechtsfähige Stiftung unter den Oberbegriff der Zweckvermögen einordnet, muss, weil es auf eine rechtliche Selbständigkeit nicht ankommen kann, das Vermögen wirtschaftlich selbständig sein. Diese wirtschaftliche Selbständigkeit liegt grundsätzlich vor, wenn zunächst das Vermögen aus der Verfügungsmacht des Stifters so ausgeschieden ist, dass die Erfüllung des Stiftungszwecks nicht mehr vom Willen des Stifters abhängig ist (vgl. allgemein zu nichtrechtsfähigen Zweckvermögen G. Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 3 KStG Rz 16).

34 Nach den Verhältnissen im Streitfall teilt der Senat die Auffassung der Vorinstanz, dass, wenn ein Nacherbe aufgrund eines Testaments, dem ein Stiftungsstatut als Anlage beigefügt ist, zur Errichtung einer nichtrechtsfähigen Stiftung verpflichtet ist, die Steuerpflicht bereits mit Eintritt des Nacherbfalls beginnt. Denn bereits mit Eintritt des Nacherbfalls bestand die Verpflichtung der Klägerin, den Nachlass nur für die von der Stifterin AB vorgegebenen Zwecke zu verwenden. Es kommt dann steuerrechtlich weder auf eine ausdrückliche Annahmeerklärung oder eine Wahrscheinlichkeit der Annahme der Nacherbschaft noch auf eine konkrete Mittelzuführung oder eine Unterzeichnung des Statuts an. Zudem hat sich die Klägerin mittels der ihr zuzurechnenden Beteiligung an der B-KG und der Veräußerung der Kommanditbeteiligung geschäftlich betätigt, so dass auch aus diesem Grund die Körperschaftsteuerpflicht begonnen hat und sie Beteiligte einer gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung (§ 179 Abs. 2, § 180 Abs. 1 Nr. 2a der Abgabenordnung --AO--) werden konnte.

35 Ohne Erfolg wendet die Revision ein, Stiftungsvermögen und Nachlass seien nicht identisch gewesen. Soweit nach den Vorstellungen des eV und der Erblasserin jegliches Vermögen, das kein Geldvermögen ist, zur Förderung der Stiftungszwecke ungeeignet gewesen sei, ändert diese subjektive Vorstellung nichts daran, dass der eV das Vermögen der AB geerbt hat. Dass der Testamentsvollstrecker dementsprechend nach dem Vortrag der Klägerin Vermögen veräußert und den Erlös auf die Stiftungskonten eingezahlt hat, steht der steuerrechtlichen Zuordnung nicht entgegen.

36 c) Soweit sich der eV mit der Unterzeichnung des Gründungsstatuts über die von der Stifterin AB festgelegten Stiftungszwecke und der mit ihnen einhergehenden Zweckbindung hinweggesetzt hat, kann der Senat offenlassen, ob dies, wie das FG meint, noch von der testamentarisch eingeräumten Gestaltungsfreiheit zu Satzungsänderungen gedeckt ist. An der Identität der Klägerin und ihrer subjektiven Steuerpflicht hat sich hierdurch jedenfalls nichts geändert.

37 d) Der Anerkennung als nichtselbständige Stiftung steht das Erfordernis einer getrennten Verwaltung des Stiftungsvermögens nicht entgegen. Aufgrund der von AB erteilten Vollmacht, konnte AA nach den Feststellungen des FG die Kommanditbeteiligung zivilrechtlich mit Wirkung für den eV als Nacherben veräußern. Gerade diese Veräußerung zeigt, dass die Kommanditbeteiligung von dem sonstigen Vermögen des eV hinreichend getrennt war. Dies ermöglicht in tatsächlicher Hinsicht eine eindeutige Zuordnung der Erträge.

38 2. Der eV ist mit Eintritt des Nacherbfalls zivilrechtlich Kommanditist geworden; die Klägerin ist steuerrechtlich als Mitunternehmerin der B-KG zu qualifizieren.

39 a) Das FG hat den Gesellschaftsvertrag der B-KG unter Berücksichtigung des Cover Letters dahingehend ausgelegt, dass die Einschränkungen in § 18 Abs. 1 Satz 2 des Gesellschaftsvertrags zur Übertragung eines KG-Anteils keine Auswirkung auf die in § 19 Abs. 1 Satz 1 des Gesellschaftsvertrags gesondert geregelte Fortsetzung der Gesellschaft mit dem gesetzlichen oder testamentarischen Erben eines Gesellschafters als Kommanditisten hat. An dieses Vertragsverständnis ist der erkennende Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden. Die Auslegung durch das FG ist verfahrensfehlerfrei zustande gekommen und missachtet weder Denkgesetze noch allgemeine Erfahrungssätze (zur Bindung an eine Vertragsauslegung vgl. Senatsurteile vom 4. April 2007 I R 76/05, BFHE 217, 1, BStBl II 2007, 631; vom 13. Juni 2006 I R 84/05, BFHE 214, 178, BStBl II 2007, 94, und vom 3. August 2005 I R 94/03, BFHE 210, 398, BStBl II 2006, 20, m.w.N.). Sie verstößt weder gegen den eindeutigen Wortlaut des Vertrags (vgl. dazu Senatsurteil vom 12. Oktober 2010 I R 17, 18/10, BFH/NV 2011, 452) noch steht ihr die im Cover Letter gewählte Überschrift zu Ziffer 5 "Übertragbarkeit von B-Anteilen bei Erbfolge" entgegen. Die Überschrift kann dahingehend verstanden

werden, dass sie nur die Erheblichkeit der Erbfolge bei Übertragungen beschreibt. Sie zwingt nicht, wie die Revision meint, zur Annahme des Ausschlusses bestimmter testamentarischer Erben als Rechtsnachfolger in die Kommanditbeteiligung.

40 b) Die Klägerin war nach dem Eintritt des Nacherbfalls bis zum Zeitpunkt der Veräußerung der Kommanditbeteiligung steuerrechtlich Mitunternehmerin i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

41 Mitunternehmer ist grundsätzlich der Gesellschafter, der sowohl Mitunternehmerinitiative entfalten kann als auch Mitunternehmerrisiko trägt. Mitunternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie z.B. Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführer, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen. Ausreichend ist schon die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach § 716 Abs. 1 BGB entsprechen. Mitunternehmerrisiko trägt, wer gesellschaftsrechtlich oder diesem Status wirtschaftlich vergleichbar am Erfolg oder Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens teilnimmt. Dieses Risiko wird regelmäßig durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts vermittelt (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. Juli 2010 IV R 63/07, BFH/NV 2011, 214; Beschluss des Großen Senats vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751).

42 Zwar wurde zivilrechtlich durch den Erbfall der eV Kommanditist. Dennoch ist steuerrechtlich die Klägerin als Mitunternehmerin anzusehen, da der eV nur als Treuhänder nach Maßgabe des Stiftungsauftrags über das Stiftungsvermögen verfügen durfte (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 Alternative 1 AO).

43 Sofern die Mitunternehmerinitiative der Klägerin, die im Außenverhältnis durch den eV auszuüben war, nach den tatsächlichen Gegebenheiten eingeschränkt war, wird ihre Mitunternehmerstellung nicht berührt. Das FG hat dazu --für den Senat wiederum bindend nach § 118 Abs. 2 FGO-- festgestellt, dass gemäß § 19 Abs. 1 Satz 5 des Gesellschaftsvertrags der B-KG Erben, soweit sie Kommanditisten sind, sich bei der Ausübung ihrer Gesellschaftsrechte nur durch einen gemeinsamen, der Gesellschaftervertretung genehmen Treuhänder vertreten lassen können, der der Gesellschaft gegenüber als alleiniger Kommanditist gilt und der sich intern mit den übrigen Gesellschaftern auseinandersetzen muss. Entgegen der Auffassung der Klägerin rechtfertigt auch eine gemeinsame Ausübung der Gesellschafterrechte über einen Treuhänder die Annahme einer Mitunternehmerinitiative. Nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats reicht bereits die Möglichkeit einer solchen mittelbaren Einflussnahme aus (vgl. zur Einflussnahme über einen Beirat Senatsurteil vom 30. November 2005 I R 54/04, BFH/NV 2006, 1148). Die zivilrechtlich dem eV zustehenden Rechte als Kommanditisten werden durch diese Regelung jedenfalls nicht prinzipiell ausgeschlossen, sondern können, ggf. in Absprache mit anderen Kommanditisten, mittels des Treuhänders ausgeübt werden. Unerheblich ist auch, ob dieser nach dem Gesellschaftsvertrag zu bestimmende Treuhänder tatsächlich bestellt worden ist. Der eV hatte zumindest die Möglichkeit, auf dessen Bestellung zur Ausübung der Gesellschafterrechte hinzuwirken. Damit ist die Mitunternehmerinitiative zwar schwächer ausgebildet als sie es ohne Zwischenschaltung eines Treuhänders wäre, aber sie ist letztlich nicht völlig entfallen. Dem steht auch das Ruhen von Gesellschaftsrechten nach § 18 Abs. 1 Satz 4 des Gesellschaftsvertrags bei Übertragungen an juristische Personen nicht entgegen. Wie das FG im Einklang mit dem Wortlaut der Regelung in revisionsrechtlich bindender Weise festgestellt hat, galt dies nicht für die Übertragung der KG-Beteiligung im Wege der Erbfolge.

44 Zutreffend weist das FA in diesem Zusammenhang zudem darauf hin, dass nach der Rechtsprechung des BFH Einschränkungen bei der Mitunternehmerinitiative durch ein umfassendes Mitunternehmerrisiko ausgeglichen werden können, wenn die Mitunternehmerinitiative nicht völlig ausgeschlossen ist (vgl. BFH-Beschluss vom 26. Juni 2008 IV R 89/05, BFH/NV 2008, 1984; BFH-Urteil vom 7. November 2006 VIII R 5/04, BFH/NV 2007, 906). Die Revision hat nicht in Frage gestellt, dass die Klägerin durch ihre Beteiligung am Gewinn und Verlust der B-KG sowie der stillen Reserven umfassend Mitunternehmerrisiko trug. Auch aus dem festgestellten Sachverhalt ergeben sich keine Anhaltspunkte, dass die Klägerin aufgrund des Gemeinschaftsvertrags oder anderweitiger Abreden keinerlei Risiko getragen hätte. Damit ist die Würdigung des FG, die Klägerin sei Mitunternehmerin gewesen, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

45 3. Den Gewinn aus der Veräußerung der Kommanditbeteiligung hat das FG zu Recht in voller Höhe als steuerpflichtig behandelt. Die Kommanditbeteiligung stellt einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Klägerin dar, auf den sich ihre Steuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG 1977 nicht erstreckte.

46 a) Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist nach § 14 Satz 1 AO eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die

Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich (§ 14 Satz 2 AO). Nach den Feststellungen des FG war die B-KG auf dem Gebiet der Kommunikationstechnik und damit gewerblich i.S. des § 15 Abs. 2 EStG tätig. Durch die Erzielung originär gewerblicher Einkünfte, die nicht ausschließlich auf einer gewerblichen Prägung der i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG beruhen (vgl. dazu Senatsurteil vom 25. Mai 2011 I R 60/10, BFHE 234, 59, BStBl II 2011, 858), werden die Voraussetzungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erfüllt. Insoweit hält der Senat an seiner bisherigen Rechtsprechung fest (vgl. Senatsurteil vom 27. März 2001 I R 78/99, BFHE 195, 239, BStBl II 2001, 449). Dies gilt sowohl für den laufenden Gewinn als auch für den Veräußerungsgewinn (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG; vgl. Gosch/Heger, KStG § 5 Rz 45).

47 b) Zu Recht hat das FG die Anwendung der Steuervergünstigung nach § 13 KStG 1977 versagt.

48 Nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind die einkommen- und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte gesondert festzustellen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Dazu gehört die Frage, ob zugunsten eines Feststellungsbeteiligten das Buchwertprivileg nach § 13 KStG 1977 zu gewähren ist. Diese Feststellung betrifft die Höhe des Veräußerungsgewinns, worüber bei Mitunternehmeranteilen im Gewinnfeststellungsverfahren zu entscheiden ist (vgl. zur Erfassung von Veräußerungsgewinnen allgemein BFH-Urteile vom 29. April 1993 IV R 107/92, BFHE 171, 23, BStBl II 1993, 666, und vom 14. Mai 2002 VIII R 8/01, BFHE 199, 198, BStBl II 2002, 532). Davon gehen auch die Beteiligten im Revisionsverfahren übereinstimmend aus.

49 aa) Wird eine von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse steuerpflichtig und ermittelt sie ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich, so hat sie auf den Zeitpunkt, indem die Steuerpflicht beginnt, eine Anfangsbilanz mit den Teilwerten aufzustellen (§ 13 Abs. 2, Abs. 3 KStG 1977). Der Klägerin kann nicht dahingehend gefolgt werden, dass diese Regelung im Streitfall der Annahme eines Veräußerungsgewinns der Höhe nach entgegensteht. Die Kommanditbeteiligung ist nicht aus dem steuerbefreiten in den steuerpflichtigen Vermögensbereich i.S. eines Wechsels der Steuerpflicht übergegangen, sondern bildete seit ihrer Gründung aufgrund des (Nach-)Erbfalls unmittelbar einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (vgl. Senatsurteil vom 19. Juli 1995 I R 56/94, BFHE 179, 19, BStBl II 1996, 28). Mit dem Zweck der Vorschrift, nur die stillen Reserven, die während der Steuerfreiheit gebildet wurden, endgültig dem steuerfreien Bereich zuzuordnen (vgl. Gosch/Heger, KStG § 13 Rz 25; Schauhoff, Deutsches-Steuerrecht --DStR-- 1996, 366, 368), ist das Begehren der Klägerin nicht vereinbar. Vielmehr musste die Klägerin, wie das FG zutreffend erkannt hat, als (Gesamt-)Rechtsnachfolgerin der AB gemäß § 7 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 1955 in der im Streitjahr geltenden Fassung (i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 1977) deren Buchwerte fortführen.

50 bb) Die Klägerin kann schließlich nicht mit Erfolg geltend machen, der Besteuerung des Veräußerungsgewinns stünde § 13 Abs. 4, Abs. 5 KStG 1977 entgegen.

51 Nach § 13 Abs. 1 KStG 1977 hat eine steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, wenn sie von der Körperschaftsteuer befreit wird, auf den Zeitpunkt, in dem die Steuerpflicht endet, eine Schlussbilanz aufzustellen. Gemäß § 13 Abs. 4 KStG 1977 in der im Streitjahr geltenden Fassung sind Wirtschaftsgüter in der Schlussbilanz mit den Buchwerten anzusetzen, wenn die Steuerbefreiung aufgrund des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 1977 beginnt und die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ausschließlich und unmittelbar der Förderung wissenschaftlicher Zwecke oder der Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsausbildung dient. Bei nur teilweiser Steuerbefreiung gilt dies nur für den entsprechenden Teil des Betriebsvermögens (§ 13 Abs. 5 KStG 1977).

52 Im Zeitpunkt der streitgegenständlichen Veräußerung der Kommanditbeteiligung erfüllte die Klägerin diese Voraussetzungen schon deshalb nicht, weil nach der dem Testament beigefügten Anlage mit den Erträgen aus dem Stiftungsvermögen SOS-Kinderdörfer, der Tierschutz sowie die Kunst, die Kunstpflege und die Kunstwissenschaft gefördert werden sollten. Soweit das spätere Gründungsstatut die Förderung von Wissenschaft und Forschung, vor allem der kunstwissenschaftlichen Forschung benannte, entfaltet diese Neubestimmung der Zwecke keine mit § 84 BGB vergleichbare Rückwirkung. Erst durch das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Kunst, Kultur und Stiftungen sowie zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften (Kultur- und Stiftungsförderungsgesetz) vom 13. Dezember 1990 (BGBl I 1990, 2775) wurde das Buchwertprivileg auch auf solche Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen erweitert, die ausschließlich und unmittelbar mildtätigen oder als besonders förderungswürdig anerkannten kulturellen Zwecken dienen.

53 Hinzu kommt, dass das Buchwertprivileg gemäß § 13 Abs. 4 und Abs. 5 KStG 1977 nicht gilt, wenn, wie im Streitfall,

eine partiell steuerpflichtige Körperschaft i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 1977 ihre steuerpflichtige Tätigkeit durch Veräußerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs beendet (vgl. Gosch/Heger, KStG, § 13 Rz 66). Die Veräußerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bedeutet den Fortfall der Steuerquelle und nicht den Beginn einer erweiterten Steuerpflicht, so dass seine Veräußerung den allgemeinen Besteuerungsregelungen unterliegt und stille Reserven realisiert werden (ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 1. Februar 2002, BStBl I 2002, 221; Lenz in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 13 Rz 48; Blümich/Hofmeister, § 13 KStG Rz 76; Mauel in Herrmann/Heuer/Raupach, § 13 KStG Rz 97; für den Fall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils bereits Schauhoff, DStR 1996, 366, 369 f.; Schmidt/Fritz, Der Betrieb 2002, 2509, 2512; a.A. G. Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 13 KStG Rz 56; Niemann, Institut "Finanzen und Steuern" e.V., Heft Nr. 332, 24). Bei Veräußerung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs gelangen nicht dessen Wirtschaftsgüter in den steuerbefreiten Bereich der Körperschaft, sondern erst der nach Besteuerung verbleibende Veräußerungsgewinn (vgl. Jost in Dötsch/Jost/Pung/Witt, a.a.O., § 13 KStG, Rz 188). Jedenfalls lässt sich für den Fall einer Veräußerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder der Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter anlässlich der Betriebsaufgabe, aufgrund derer die betroffenen Wirtschaftsgüter nicht im steuerbegünstigten Bereich verwendet werden, aus dem BMF-Schreiben in BStBl I 2002, 221, wonach im Fall einer Betriebsaufgabe keine stillen Reserven aufzudecken sind, nicht herleiten, dass stille Reserven bei der Veräußerung eines Kommanditanteils nicht zu besteuern sind. Es ist nicht Sache der Gerichte, entsprechend parallele Anwendungsbereiche einer gesetzlich nicht geregelten Ausnahme zu eröffnen (so bereits zur Rücklage für Ersatzbeschaffung Senatsurteil vom 13. Oktober 2010 I R 79/09, BFHE 231, 529). Gleiches gilt für die (etwaige) Absicht, den Veräußerungserlös für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden. Auch dies rechtfertigt nach dem Wortlaut des § 13 Abs. 4 KStG 1977 keine Gewährung des Buchwertprivilegs.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de