Urteil vom 12. Mai 2016, IV R 27/13

Steuerrechtliche Anerkennung einer atypisch stillen Gesellschaft mit einem minderjährigen Familienangehörigen - Notwendige Beiladung im finanzgerichtlichen Verfahren betreffend die Gewinnfeststellung bei atypisch stiller Gesellschaft

BFH IV. Senat

AO § 179 Abs 1, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, BGB § 2, BGB § 106, BGB § 107, BGB § 108 Abs 1, BGB § 181, BGB § 1629 Abs 1 S 1, BGB § 1795 Abs 2, BGB § 1909, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, FGO § 48 Abs 1 Nr 1 Alt 1, FGO § 48 Abs 2, FGO § 123 Abs 1 S 2, FGO § 60 Abs 3, EStG VZ 2005

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 22. Mai 2013, Az: 1 K 1568/07

Leitsätze

NV: Der Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft mit einem minderjährigen Familienangehörigen bedarf der Mitwirkung eines Ergänzungspflegers, wenn der Gesellschaftsvertrag zu Lasten des Minderjährigen ein Wettbewerbsverbot und eine Vertragsstrafe enthält .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 23. Mai 2013 1 K 1568/07 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) zu 3. (A) ist Einzelunternehmer und erzielte 2003 bis 2005 (Streitjahre) gewerbliche Einkünfte. Mit gleichlautenden Verträgen vom 27. Dezember 2002 vereinbarte A mit seinen beiden Kindern, dem 1987 geborenen Kläger zu 1. (B) und der 1990 geborenen Klägerin zu 2. (C), zum 1. Januar 2003 mit ihm eine stille Gesellschaft zu gründen. B und C sollten sich als stille Gesellschafter mit jeweils einer Einlage in Höhe von 17.500 € beteiligen und eine Gewinnbeteiligung in Höhe von jeweils 12,5 % erhalten. Sie sollten am Verlust der Gesellschaft teilnehmen. Eine Haftung der stillen Gesellschafter gegenüber Dritten sollte ausgeschlossen und im Innenverhältnis auf die Höhe der Beteiligung beschränkt sein. Bei Ausscheiden eines stillen Gesellschafters sollte eine Auseinandersetzung erfolgen, bei der die stillen Reserven aufzulösen wären.

2 Die Verträge enthielten auch ein Wettbewerbsverbot folgenden Inhalts:

"**§ 17 Wettbewerbsverbot**

(1) Dem stillen Gesellschafter ist es untersagt, sich während der Dauer des Gesellschaftsverhältnisses an einem Unternehmen zu beteiligen, noch ein Konkurrenzunternehmen zu gründen oder zu erwerben, das zu der Firma in einem Wettbewerbsverhältnis steht. Dies gilt sowohl für eine unternehmerische Beteiligung als auch für Kapitalbeteiligungen jeglicher Art.

(2) Der Abschluß eines Arbeitsvertrages oder eines ähnlichen Vertragsverhältnisses mit dem Konkurrenzunternehmen muss der Firma angezeigt werden. Ein solches Vertragsverhältnis berechtigt die Firma zur fristlosen Kündigung des Gesellschaftsvertrages (...)

(3) Für jeden Fall der Zuwiderhandlung ist der stille Gesellschafter zur unverzüglichen Zahlung einer Vertragsstrafe in Höhe von EUR 10.000,00 verpflichtet. Die Geltendmachung eines weitergehenden Schaden bleibt unberührt.

(4) § 17 Abs. 1-3 gelten sinngemäß für die Firma."

3 Unterschrieben waren die Verträge von A, B und C sowie jeweils durch D, neben dessen Unterschrift vermerkt war "Vertrag und Unterschrift genehmigt durch den Ergänzungspfleger". D war jedoch nicht zum Ergänzungspfleger i.S. des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) bestellt worden.

4 Am 30. Dezember 2003 sollten die Einlagen der stillen Gesellschafter durch Schenkung des A geleistet werden, indem er eine Einlage aus der Auszahlung eines Bausparvertrags zwecks Sondertilgung eines betrieblichen Darlehens auf die Einlagen von B und C umbuchte.

5 A gab für den Streitzeitraum Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für das ...-Unternehmen und (atypisch) Still bei dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) ab. Als Empfangsbevollmächtigter war sein steuerlicher Vertreter, der Prozessbevollmächtigte, angegeben.

6 Im Rahmen einer Außenprüfung gelangte der Prüfer zu der Auffassung, die Verträge über die Gründung der (atypisch) stillen Gesellschaft mit B und C seien aufgrund einer zivilrechtlichen Unwirksamkeit auch steuerrechtlich unbeachtlich. Die Gewinnfeststellung habe deshalb zu unterbleiben. Die im Jahr 2003 als Betriebsausgaben gebuchten Gewinnanteile der stillen Gesellschafter seien bei A als Privatentnahme zu berücksichtigen.

7 Dem folgte das FA und hob den am 23. Juni 2005 erklärungsgemäß erlassenen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellung) für 2003 mit Bescheid vom 25. Januar 2006 auf. Den Antrag zur Gewinnfeststellung für 2004 lehnte das FA mit Bescheid vom 26. Juni 2006 ab, denjenigen für 2005 mit Bescheid vom 5. Juli 2007.

8 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhoben die Kläger gegen die vorgenannten Bescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 18. Oktober 2007 Klage vor dem Finanzgericht (FG). Das FG gab der Klage mit Urteil vom 23. Mai 2013 1 K 1568/07 statt. Zwischen den Klägern sei eine atypisch stille Gesellschaft begründet worden, da B und C sowohl am Gewinn als auch am Verlust und an den stillen Reserven des Unternehmens beteiligt seien. Die Gesellschaftsverträge seien auch nicht rechtsunwirksam. Insbesondere sei weder die Mitwirkung eines gerichtlich bestellten Ergänzungspflegers noch die vormundschaftsgerichtliche Genehmigung erforderlich gewesen, da die im Schenkungsweg gewährten Beteiligungen an der (atypisch) stillen Gesellschaft nebst Einlage für B und C lediglich rechtlich vorteilhaft seien.

9 Dagegen richtet sich die Revision des FA, die auf die Verletzung des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) gestützt wird. Es sei keine Mitunternehmerschaft begründet worden. Die Gesellschaftsverträge seien zivilrechtlich unwirksam und steuerrechtlich nicht anzuerkennen.

10 Das FA beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

11 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

12 Einer familiengerichtlichen Genehmigung oder der Einschaltung eines Ergänzungspflegers habe es im Streitfall nicht bedurft. Der Gesellschaftsvertrag sei von den minderjährigen Kindern selbst unterzeichnet worden. Der Onkel mütterlicherseits habe als Beistand fungiert. Die minderjährigen Kinder hätten wegen des lediglich rechtlich vorteilhaften Rechtsgeschäfts nicht der Einwilligung ihrer gesetzlichen Vertreter bedurft. Es liege deshalb auch kein Fall eines unwirksamen Insichgeschäfts nach § 181 BGB vor.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der

II. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der

13 Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die notwendige Beiladung des Empfangsbevollmächtigten unterlassen (II.1.). Der Senat holt die unterbliebene Beiladung nicht gemäß § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO nach, da das angefochtene Urteil schon aus anderen Gründen aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen ist. Das FG hat zu Unrecht die zivilrechtliche Wirksamkeit der vorliegenden Gesellschaftsverträge bejaht. Es erhält daher Gelegenheit, im zweiten Rechtsgang unter Berücksichtigung der Rechtsauffassung des Senats im Rahmen einer erneuten Gesamtwürdigung das Vorliegen eines steuerrechtlich anzuerkennenden Gesellschaftsverhältnisses zwischen den Klägern zu prüfen (II.2.).

14 1. Das FG hat den Empfangsbevollmächtigten der von ihm angenommenen atypisch stillen Gesellschaft nicht zu dem Klageverfahren beigeladen, obwohl ein Fall der notwendigen Beiladung vorliegt (§ 60 Abs. 3 FGO). Eine Nachholung der Beiladung im Revisionsverfahren nach § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO kommt nach den hier gegebenen Umständen nicht in Betracht.

15 a) Der Empfangsbevollmächtigte einer atypisch stillen Gesellschaft bzw. einer ähnlichen Innengesellschaft ist in dem finanzgerichtlichen Verfahren betreffend die Gewinnfeststellung nach § 48 Abs. 2 FGO klagebefugt und muss zu diesem Verfahren notwendig beigeladen werden.

16 Eine Innengesellschaft kann als solche nicht Beteiligte eines finanzgerichtlichen Verfahrens sein, das die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung betrifft. Denn bei der Innengesellschaft kommt eine Vertretung, d.h. ein rechtsgeschäftliches Handeln für die Gesellschaft im Außenverhältnis, nicht in Betracht. Die Innengesellschaft hat keine Organe und keine Bevollmächtigten. Die Rolle des nicht vorhandenen Geschäftsführers übernimmt bei der atypisch (mitunternehmerischen) stillen Gesellschaft oder einer ähnlichen Innengesellschaft gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2, Abs. 2 FGO der Empfangsbevollmächtigte. Diesem stehen deshalb dieselben prozessualen Befugnisse zu wie einem vertretungsberechtigten Geschäftsführer nach dem Regeltatbestand des § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 FGO; er handelt im eigenen Namen im Interesse der Feststellungsbeteiligten und damit für diese als gesetzlicher Prozessstandschafter (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. September 2011 IV R 8/09, BFHE 235, 287, BStBl II 2012, 183, und BFH-Beschluss vom 21. Dezember 2011 IV B 101/10).

17 b) Eine unterbliebene notwendige Beiladung stellt einen Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens dar. Die Vorschriften über die notwendige Beiladung regeln eine unverzichtbare Sachentscheidungsvoraussetzung, die vom Revisionsgericht von Amts wegen zu prüfen ist (BFH-Urteil vom 11. Oktober 2007 IV R 52/04, BFHE 219, 129, BStBl II 2009, 705). § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO eröffnet dem BFH lediglich die Möglichkeit, eine notwendige Beiladung im Revisionsverfahren nachzuholen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 4. September 2014 IV R 44/13).

18 c) Im Streitfall ergibt sich aus den vorgelegten Akten, dass der Prozessbevollmächtigte ausweislich der bei dem FA eingereichten Feststellungserklärungen von den Klägern zum Empfangsbevollmächtigten bestellt worden ist und die Kläger auch den Anforderungen des § 48 Abs. 2 Satz 3 FGO entsprechend über die Klagebefugnis des Empfangsbevollmächtigten belehrt worden sind.

19 d) Das ihm von § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO eröffnete Ermessen, eine notwendige Beiladung des Empfangsbevollmächtigten im Revisionsverfahren nachzuholen, übt der Senat dahin aus, die unterbliebene Beiladung des Empfangsbevollmächtigten nicht nachzuholen, sondern die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen. Dies ist im Streitfall zweckmäßig und ermessensgerecht. Das FG erhält hiermit die Gelegenheit, im zweiten Rechtsgang die Frage rechtsfehlerfrei zu würdigen, ob die Gesellschaftsverträge steuerrechtlich anzuerkennen sind (dazu nachstehend unter II.2.).

20 2. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die streitgegenständlichen Gesellschaftsverträge für die damals minderjährigen B und C lediglich rechtlich vorteilhaft waren und es deshalb der gerichtlichen Bestellung eines Ergänzungspflegers nicht bedurft hätte. Die darauf beruhende steuerrechtliche Anerkennung der zwischen den Klägern abgeschlossenen Gesellschaftsverträge hält einer revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand. Das FG hat daher im zweiten Rechtsgang, ausgehend von der (schwebenden) Unwirksamkeit der Gesellschaftsverträge, im Rahmen der ihm dann obliegenden Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls erneut darüber zu entscheiden, ob die Gesellschaftsverträge steuerrechtlich anzuerkennen sind.

21 a) Gemäß § 179 Abs. 1 i.V.m. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO werden einkommen- und körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte gesondert und einheitlich festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Bei einem Gewerbebetrieb ist diese Voraussetzung erfüllt, wenn mehrere Personen den Betrieb als Unternehmer (Mitunternehmer) führen (§ 15

Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Mitunternehmer in diesem Sinne ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH auch, wer sich am Betrieb eines anderen als atypisch stiller Gesellschafter bzw. diesem ähnlicher Innengesellschafter beteiligt (vgl. BFH-Urteile vom 27. Mai 1993 IV R 1/92, BFHE 171, 510, BStBl II 1994, 700; vom 10. Mai 2007 IV R 2/05, BFHE 218, 152, BStBl II 2007, 927; vom 17. Juli 2014 IV R 52/11, BFHE 246, 349).

22 b) Vereinbarungen unter nahen Angehörigen, insbesondere zwischen Eltern und Kindern, werden aufgrund des zwischen solchen Personen in der Regel fehlenden natürlichen Interessengegensatzes steuerrechtlich nur anerkannt, wenn sie zivilrechtlich wirksam, klar, eindeutig und leicht nachprüfbar sind und dem entsprechen, was unter sonst gleichen Umständen auch zwischen fremden Personen hätte vereinbart werden können. Zudem muss die tatsächliche Durchführung des Vertrags wie unter fremden Dritten erfolgt sein (BFH-Urteile vom 14. April 1983 IV R 198/80, BFHE 138, 359, BStBl II 1983, 555, und in BFHE 246, 349). Gesellschaftsverträge zwischen nahen Angehörigen können zwar auch dann anerkannt werden, wenn die Beteiligung oder die zum Erwerb der Beteiligung aufzuwendenden Mittel dem in die Gesellschaft aufgenommenen Angehörigen unentgeltlich zugewendet worden sind. Dies gilt aber nur unter der Voraussetzung, dass die vorgenannten Bedingungen für die Anerkennung erfüllt sind (vgl. BFH-Urteile vom 21. Februar 1991 IV R 35/89, BFHE 164, 238, BStBl II 1995, 449; vom 27. Januar 1994 IV R 114/91, BFHE 174, 219, BStBl II 1994, 635, und in BFHE 246, 349).

23 Maßgebend für die Beurteilung, ob Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerrechtlich anerkannt werden können, ist nach der neueren Rechtsprechung des BFH die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten. Zwar ist sonach weiterhin Voraussetzung, dass die vertraglichen Hauptpflichten klar und eindeutig vereinbart und anschließend auch entsprechend dem Vereinbarten durchgeführt werden. Jedoch schließt nicht jede geringfügige Abweichung einzelner Sachverhaltsmerkmale vom Üblichen die steuerrechtliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses aus. Vielmehr sind einzelne Kriterien des Fremdvergleichs im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung unter dem Gesichtspunkt zu würdigen, ob sie den Rückschluss auf eine privat veranlasste Vereinbarung zulassen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 246, 349, m.w.N.).

24 Allgemeines Erfordernis der steuerrechtlichen Berücksichtigung von Vereinbarungen zwischen Familienangehörigen ist es, dass die Vereinbarungen, die Grundlage der Besteuerung werden sollen, ernsthaft gemeint sind und damit die Gewähr ihrer tatsächlichen Durchführung für die Zeitdauer ihrer Gültigkeit bieten. Die Ernsthaftigkeit der Vereinbarung, beispielsweise der Abschluss eines Gesellschaftsvertrags zwischen Familienangehörigen, wird damit zum Element des auf einer solchen Vereinbarung aufbauenden steuerrechtlichen Tatbestandes. Der Abschluss der Vereinbarung in einer Form, die keine Zweifel an ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit aufkommen lässt, ist insoweit ein maßgebliches Beweisanzeichen für die Ernsthaftigkeit der Vereinbarung (vgl. BFH-Urteile vom 19. September 1974 IV R 95/73, BFHE 113, 558, BStBl II 1975, 141, und in BFHE 246, 349). Die Nichtbeachtung zivilrechtlicher Formerfordernisse bei Abschluss einer solchen Vereinbarung stellt demgegenüber ein Indiz dafür dar, dass die Vereinbarung nicht ernsthaft gemeint und nicht dem steuerrechtlich relevanten Bereich zuzuordnen ist. Dies gilt im verstärkten Maße dort, wo die Nichtbeachtung der Formerfordernisse den Vertragspartnern angelastet werden kann. Ein Versäumnis dieser Art ist insbesondere dort anzunehmen, wo sich das nicht beachtete Formerfordernis aus der klaren Lage des Zivilrechts ergibt (vgl. BFH-Urteile vom 13. Juli 1999 VIII R 29/97, BFHE 191, 250, BStBl II 2000, 386; vom 22. Februar 2007 IX R 45/06, BFHE 217, 409, BStBl II 2011, 20; vom 23. April 2009 IV R 24/08, BFH/NV 2009, 1427, und vom 11. Mai 2010 IX R 19/09, BFHE 229, 301, BStBl II 2010, 823).

25 c) Das FG hat bei der gebotenen Gesamtabwägung betreffend die steuerrechtliche Anerkennung der Gesellschaftsverträge rechtsfehlerhaft angenommen, dass diese zivilrechtlich wirksam sind.

26 aa) Vereinbarungen, die ein Elternteil mit seinen beschränkt geschäftsfähigen (vgl. § 106 BGB) Kindern schließt, bedürfen nach §§ 107, 108 Abs. 1 BGB der Einwilligung des gesetzlichen Vertreters. Die Vertretungsbefugnis der Eltern durch ihr elterliches Sorgerecht nach § 1629 Abs. 1 Satz 1 BGB schließt Geschäfte aus, für die auch ein Vormund keine Vertretungsmacht für sein Mündel hätte, insbesondere also ein Insichgeschäft nach § 1795 Abs. 2, § 181 BGB. In diesem Fall kann die notwendige Einwilligung nur durch einen vom Gericht bestellten Ergänzungspfleger erteilt werden (§ 1909 Abs. 1 Satz 1 BGB).

27 Diese rechtlichen Mechanismen zum Schutz des Minderjährigen finden jedoch nur dann Anwendung, wenn der Minderjährige durch das Geschäft nicht lediglich einen rechtlichen Vorteil erlangt (§ 107 BGB). Was als ein in diesem Sinn rechtlich vorteilhaftes Geschäft zu beurteilen ist, muss unter Berücksichtigung des Schutzzwecks der Norm bestimmt werden. § 107 BGB dient in erster Linie dazu, den Minderjährigen vor einer Gefährdung seines Vermögens zu schützen. Da die Beurteilung der wirtschaftlichen Folgen eines Rechtsgeschäfts allerdings mit erheblichen praktischen Schwierigkeiten verbunden sein kann, knüpft die Vorschrift die Genehmigungsbedürftigkeit im

Interesse der Rechtssicherheit an das formale Kriterium des rechtlichen Nachteils an, das im Regelfall eine Vermögensgefährdung indiziert. Diese Entscheidung des Gesetzgebers schließt es zwar aus, den von § 107 BGB vorausgesetzten rechtlichen Vorteil durch den wirtschaftlichen Vorteil zu ersetzen. Möglich ist es jedoch, bestimmte Rechtsnachteile wegen eines typischerweise ganz unerheblichen Gefährdungspotentials als von dem Anwendungsbereich der Vorschrift nicht erfasst anzusehen (vgl. Beschluss des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 25. November 2004 V ZB 13/04, BGHZ 161, 170, für die mit der Übertragung von Grundstückseigentum einhergehenden öffentlichen Lasten als begrenzte und wirtschaftlich unbedeutende persönliche Verpflichtungen; vgl. auch BGH-Urteil vom 27. September 1972 IV ZR 225/69, BGHZ 59, 236).

28 bb) Entgegen seiner Rechtsansicht waren die vom FG festgestellten Vereinbarungen in den mit B und C geschlossenen Gesellschaftsverträgen zivilrechtlich schwebend unwirksam.

29 (1) Die Auslegung von Willenserklärungen --und damit auch von daraus resultierenden Gesellschaftsverträgen (vgl. BFH-Urteil vom 24. September 2015 IV R 9/13, BFHE 251, 227, BStBl II 2016, 154)-- gehört zwar grundsätzlich zu der dem FG obliegenden Feststellung der Tatsachen. Der BFH ist als Revisionsinstanz aber nicht gehindert, die Auslegung des FG daraufhin zu überprüfen, ob die gesetzlichen Auslegungsregeln (§§ 133, 157 BGB), die Denkgesetze und die gesetzlichen Erfahrungssätze zutreffend angewandt worden sind (vgl. BFH-Urteile vom 29. November 2007 IV R 62/05, BFHE 220, 85, BStBl II 2008, 557, und in BFHE 251, 227, BStBl II 2016, 154).

30 (2) Das FG hat bei seiner rechtlichen Würdigung darauf abgestellt, dass B und C nach den Gesellschaftsverträgen "Gewinnchancen" erhalten hätten und "Anhaltspunkte für besondere Bindungen und Beschränkungen, denen [sie] innerhalb dieser [atypisch stillen Gesellschaft] unterworfen sind und die die Beteiligung als insgesamt rechtlich nachteilig erscheinen lassen", nicht zu erkennen seien.

31 Dieser Schluss verstößt gegen die Denkgesetze, denn das FG hat außer Acht gelassen, dass B und C mit den Gesellschaftsverträgen unabhängig von der durch das FG erörterten Frage der Verlusttragung bzw. Haftung auch erhebliche rechtlich nachteilige Verpflichtungen auferlegt worden sind.

32 So sind die Gesellschafter B und C nach § 17 Abs. 1 der Gesellschaftsverträge während der Dauer des Gesellschaftsverhältnisses einem Wettbewerbsverbot unterworfen, das es ihnen untersagt, sich an einem Unternehmen zu beteiligen oder ein Konkurrenzunternehmen zu gründen oder ein solches zu erwerben, das zum Einzelunternehmen des A in einem Wettbewerbsverhältnis steht. Das Wettbewerbsverbot gilt dabei nicht nur für unternehmerische Beteiligungen, sondern sogar für reine Kapitalbeteiligungen. Es unterliegt schon insoweit keinem Zweifel, dass B und C durch das vorgenannte Wettbewerbsverbot erheblich in ihren Freiheiten eingeschränkt werden. Die Wirkung dieses Wettbewerbsverbots wird zudem (faktisch) noch dadurch verstärkt, dass A zur fristlosen Kündigung der Gesellschaftsverträge berechtigt ist, wenn B und C ein Arbeitsverhältnis bei einem Konkurrenzunternehmen aufnehmen (§ 17 Abs. 2 der Gesellschaftsverträge). Ein besonderes Gewicht kommt diesen rechtlichen Beschränkungen auch dadurch zu, dass jeder Verstoß nach § 17 Abs. 3 der Gesellschaftsverträge mit einer empfindlichen Vertragsstrafe von 10.000 € für jeden Fall der Zuwiderhandlung belegt ist.

33 An der deshalb bestehenden zivilrechtlichen schwebenden Unwirksamkeit der Gesellschaftsverträge im Streitzeitraum würde eine von B und C nach dem Erreichen ihrer Volljährigkeit erteilte --von dem FG allerdings nicht festgestellte-- nachträgliche Genehmigung nichts ändern (vgl. BFH-Beschluss vom 5. März 1981 IV R 150/76, BFHE 132, 563, BStBl II 1981, 435, und BFH-Urteil vom 8. Oktober 1981 IV R 222/79, nicht veröffentlicht).

34 cc) Da das FG von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, war sein Urteil aufzuheben. Im zweiten Rechtsgang wird das FG unter Berücksichtigung der Rechtsauffassung des Senats im Rahmen einer erneuten Gesamtwürdigung aller Umstände des vorliegenden Einzelfalls darüber zu entscheiden haben, ob die Gesellschaftsverträge ungeachtet der zivilrechtlichen (schwebenden) Unwirksamkeit steuerrechtlich anzuerkennen sind. Dabei wird es zu beachten haben, dass sich das Erfordernis zur Bestellung eines Ergänzungspflegers im Streitfall klar aus der Zivilrechtslage ergab. Das Absehen der Kläger von der Beiziehung eines durch das Gericht zu bestellenden Ergänzungspflegers stellt daher ein sehr starkes Indiz dafür dar, dass die Gesellschaftsverträge nicht ernsthaft gewollt und sie vielmehr dem steuerrechtlich nicht relevanten Privatbereich zuzuordnen waren. Die Indizwirkung wird noch dadurch verstärkt, dass die Verträge durch einen Verwandten in der behaupteten Eigenschaft als Ergänzungspfleger für B und C mitunterzeichnet worden sind. Die Beteiligten gingen also ersichtlich selbst davon aus, dass der Abschluss der Gesellschaftsverträge der Mitwirkung eines Ergänzungspflegers bedurft hätte.

35 Auf die weitere Rechtsfrage, ob die Gesellschaftsverträge zusätzlich auch noch der Genehmigung durch das Familiengericht nach § 1643 Abs. 1, § 1822 Nr. 3 BGB bedurft hätten, kommt es im Streitfall daher nicht mehr an.

36 3. Die Kostenentscheidung wird dem FG übertragen (§ 143 Abs. 2 FGO).

37 4. Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de