

Urteil vom 16. Februar 2022, X R 3/19

Zurechnung eines Einkünftetatbestands im Verhältnis zwischen einer Kapitalgesellschaft und deren (Allein-)Gesellschafter

ECLI:DE:BFH:2022:U.160222.XR3.19.0

BFH X. Senat

EStG § 2 Abs 1 S 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 15 Abs 2, GewStG § 2 Abs 1 S 1, GewStG § 2 Abs 1 S 2, GewStG § 5 Abs 1 S 3, StGB § 25 Abs 2, StGB § 263, AO § 41, AO § 42, EStG VZ 2010, EStG VZ 2011, GewStG VZ 2010, GewStG VZ 2011

vorgehend FG Düsseldorf, 09. Oktober 2018, Az: 13 K 1792/17 G

Leitsätze

1. Wird eine Kapitalgesellschaft aus dem betrügerischen Handel mit wertlosen Aktien berechtigt und verpflichtet, so sind die daraus resultierenden gewerblichen Einkünfte grundsätzlich ihr selbst steuerrechtlich zuzurechnen.
2. Ein Durchgriff durch die Kapitalgesellschaft ist grundsätzlich unzulässig und kommt nur unter den Voraussetzungen einer gesetzlichen Ausnahmegesetzgebung, insbesondere bei Vorliegen eines Scheingeschäfts (§ 41 AO) oder eines Gestaltungsmissbrauchs (§ 42 AO), bzw. der von der höchstrichterlichen Rechtsprechung diesbezüglich herausgearbeiteten Fallgruppen in Betracht.
3. Eine hiervon abweichende Einkünftezurechnung an den strafrechtlich verantwortlichen (Allein-)Gesellschafter unter dem Gesichtspunkt der Dispositionsbefugnis im Innenverhältnis ist nicht möglich.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 09.10.2018 - 13 K 1792/17 G aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war in den 1990er Jahren als Broker in den USA tätig. Im Jahr 2002 gründete er die G Inc. (G), eine US-amerikanische Kapitalgesellschaft, deren (geschäftsführender) Vorstandsvorsitzender er seit 2006 war und die in den Streitjahren 2009 bis 2011 über ein Büro in A-Stadt verfügte.
- 2 Im Jahr 2007 fragte der US-amerikanische Rechtsanwalt ... (D) den ihm aufgrund der früheren Brokertätigkeit bekannten Kläger, ob er ein US-amerikanisches Unternehmen bei dessen Börsengang begleiten wolle. Im Sommer 2008 machte D den Kläger auf die N Inc. (N) aufmerksam und übersandte englischsprachiges Werbematerial über dieses Unternehmen. Am 21.10.2008 schlossen G und N einen Beratungsvertrag ("Consulting Agreement") ab. Danach sollte die G die Börsenzulassung der N im Freiverkehr an der Frankfurter Börse gegen ein Honorar von 50.000 € und die Erlaubnis, Aktien der N zu verkaufen, vorbereiten und unterstützen.
- 3 Am 01.08.2009 vereinbarte die N als Darlehensgeberin mit dem Kläger sowie der F als Darlehensnehmer einen Kreditvertrag ("Revolving Credit and Security Agreement") mit einer Kreditlinie von 1 Mio. €, die später in einer

undatierten Zusatzvereinbarung auf 4 Mio. € erhöht wurde.

- 4 In den Streitjahren 2010 und 2011 vertrieb der Kläger über G außerbörslich Aktien der N. Hierzu führte er in dem Büro der G in A-Stadt mit potentiellen Anlegern Beratungsgespräche. Darin bezeichnete der Kläger die N als werthaltiges Pharmaunternehmen, das bei der Entwicklung von Nanosystemen mit großen Konzernen kooperiere. Gemeinsam mit seiner Assistentin erstellte er deutschsprachige Werbebroschüren und schaltete Anlagevermittler in den Vertrieb der Aktien ein. Tatsächlich verfügte die N aber weder über einen Forschungsbereich noch über einen operativen Geschäftsbetrieb, sondern war eine "Briefkastenfirma", deren Aktien von Anfang an keinen Wert besaßen.
- 5 Spätestens ab dem Frühjahr 2009 arbeitete der Kläger mit ... (K) zusammen. Dieser stellte als faktischer Geschäftsführer der B GmbH (B) ein Treuhandkonto bei der Landesbank R zur Verfügung, auf welchem die Gelder der Kapitalanleger aus den Verkäufen von Aktien der N eingesammelt und verwaltet werden sollten. Über das Treuhandkonto waren K und seine Mutter verfügungsberechtigt. Während in den Anlegerzeichnungsverträgen aus dem Jahr 2008 als einzige Zahlungsmöglichkeit nur ein Konto der N in den USA angegeben war, konnten die potentiellen Anleger ab April 2009 das Geld auf das inländische Treuhandkonto bei der Landesbank R einzahlen. Insgesamt zeichneten Kapitalanleger außerbörslich Aktien der N für einen Kaufpreis in Höhe von 1.965.028 €. Von den auf dem Treuhandkonto der B eingegangenen Geldern ließ K dem Kläger oder ihm wirtschaftlich zuzurechnenden Gesellschaften auf dessen Weisung hin Geldbeträge in Höhe von insgesamt 1.555.933,73 € zukommen. Dies geschah teilweise entgegen der Treuhandabrede bereits vor Ausgabe der Aktien an die Anleger.
- 6 Am 15.10.2010 erfolgte der Börsengang der N. Es wurden 10 Mio. Aktien mit einem Nominalwert von 1,36 US-Dollar je Aktie ausgegeben. Im Dezember 2010 buchte K 10 Mio. Anteile an der N auf ein Depot der B bei der Landesbank R ein. Sodann nahm er die Übertragung der Aktien in die Wertpapierdepots derjenigen Anleger vor, die bereits vor dem Börsengang Zeichnungsverträge geschlossen hatten.
- 7 Nach anfänglichem Anstieg fiel der Kurs der Aktie; im Februar 2012 wurde der Handel bei einem Kurs von 0,16 € ausgesetzt.
- 8 Am 12.09.2011 wurde gegen den Kläger ein Steuerstrafverfahren eingeleitet. Die Steuerfahndung war der Auffassung, die geschäftlichen Aktivitäten im Zusammenhang mit dem Verkauf der Aktien der N hätten eine gewerbliche Tätigkeit des Klägers i.S. von § 15 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) begründet. Ihm seien Einkünfte in Höhe von insgesamt 1.762.819 € (2009: 820.997,92 €; 2010: 506.000 €; 2011: 427.371,76 €) zuzurechnen. Dem folgend setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) mit Bescheiden jeweils vom 03.12.2014 den Gewerbesteuermessbetrag auf 27.874 € (2009), 16.852 € (2010) und 14.098 € (2011) fest.
- 9 Während des hiergegen gerichteten Einspruchsverfahrens wurde der Kläger --ebenso wie K-- mit Urteil des Landgerichts (LG) vom 30.05.2016 wegen Betrugs zu einer Freiheitsstrafe verurteilt.
- 10 Nach Zurückweisung der Einsprüche erhob der Kläger Klage, mit welcher er im Kern geltend machte, die betreffenden Einkünfte seien nicht ihm, sondern der G zuzurechnen. Er habe die Aktien nicht als Privatperson verkauft, sondern lediglich als Geschäftsführer der G gehandelt. Dies ergebe sich nicht nur aus dem Strafurteil, sondern folge auch aus dem zwischen der G und der N abgeschlossenen Beratungsvertrag. Soweit er selbst von der B Zahlungen erhalten habe, seien diese auf der Grundlage eines Darlehens zwischen der N und ihm erbracht worden. Im Übrigen sei der zu ermittelnde Gewinn noch um Rückstellungen zu mindern. Im Hinblick auf die im Dezember 2011 und damit noch vor dem letzten Bilanzstichtag erfolgten Durchsuchungsmaßnahmen habe er u.a. mit Schadensersatzansprüchen rechnen müssen.
- 11 Mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 437 veröffentlichtem Urteil hob das Finanzgericht (FG) den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2009 auf, da ein Gewinn aus Gewerbebetrieb aus den hier maßgeblichen Geschäftsvorfällen erst in den Folgejahren (2010 und 2011) realisiert worden sei; die Klage betreffend die Streitjahre 2010 und 2011 wies es hingegen ab.
- 12 Zur Begründung führte das FG im Wesentlichen aus, nach den --von ihm in Bezug genommenen-- Feststellungen des LG im Strafurteil habe der Kläger einen Gewerbebetrieb unterhalten. Er habe selbst oder durch für ihn tätige Personen außerbörslich Aktien der N zum Kauf angeboten. Der Kläger habe Unternehmerinitiative entfaltet sowie Unternehmerrisiko getragen, da der Einsatz des für die Erstellung von Werbebroschüren etc. eingesetzten Kapitals auch hätte erfolglos bleiben können.

- 13** Die aus den Aktienverkäufen erzielten Einkünfte seien ausschließlich dem Kläger persönlich und nicht, auch nicht teilweise, der G zuzurechnen. Für die Frage der persönlichen Zurechnung von Einkünften komme es auf die Dispositionsbefugnis für die Leistungserstellung an. Im Außenverhältnis zu den Erwerbern der Aktien sei zwar allein die G in Erscheinung getreten. Im Innenverhältnis habe aber der Kläger die Dispositionsbefugnis behalten.
- 14** Dem stehe der zwischen der G und der N geschlossene Beratervertrag nicht entgegen. Die Zwischenschaltung der G als einer Unternehmensberatungs- und Beteiligungsgesellschaft habe allein dazu gedient, die "Investmentgeschichte" für die Anleger glaubhaft erscheinen zu lassen. Dadurch, dass die G nach dem Beratervertrag --ohne Verpflichtung zu einer Zahlung entweder an die N oder die Anteilseigner der N-- berechtigt gewesen sei, Aktien der N bereits im Vorfeld des Börsengangs zu verkaufen, sei dem beratenden Unternehmen gestattet worden, sich den wirtschaftlichen Wert des an die Börse zu bringenden Unternehmens unentgeltlich anzueignen. Eine solche Vereinbarung sei im Geschäftsleben völlig unüblich und nur vor dem Hintergrund zu erklären, dass die Vertragsparteien ohnehin gewusst hätten, dass es sich bei der N um eine nicht existierende bzw. nicht operativ tätige Firma gehandelt habe. Anders als das LG im Strafurteil kam das FG daher zu dem Ergebnis, dass der Beratervertrag jedenfalls insoweit nur zum Schein abgeschlossen worden sei, und sah diese Auffassung durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur verschleierte Marktteilnahme bestätigt (Senatsurteil vom 03.07.1991 - X R 163-164/87, BFHE 164, 556, BStBl II 1991, 802).
- 15** Im Streitfall liege auch keine Mitunternehmerschaft vor, da K nicht gemeinschaftlich mit dem Kläger Einkünfte aus dem Aktienhandel erzielt habe. Die Tätigkeit des K habe sich darauf beschränkt, das Treuhandkonto bereitzustellen und die Anweisungen des Klägers bezüglich der Verwendung der Anlegergelder sowie der Einbuchung der Aktien in die Depots zu befolgen. Die aufwandswirksame Bildung einer Rückstellung für drohende Schadensersatzleistungen zum 31.12.2011 komme ebenfalls nicht in Betracht.
- 16** Mit seiner Revision macht der Kläger die Verletzung materiellen Rechts sowie Verfahrensfehler geltend.
- 17** Er habe in den Streitjahren keinen Gewerbebetrieb unterhalten. Für das vom FG angenommene Unternehmerrisiko durch Tragung eines Verlustrisikos fehle es an ausreichenden Feststellungen. Das FG habe nicht festgestellt, dass er überhaupt eigenes Kapital eingesetzt habe. Angesichts der zentralen Stellung der G liege es vielmehr sogar nahe, dass die Aufwendungen für die Erstellung von Werbebroschüren etc. von der G getragen worden seien.
- 18** Selbst wenn Einkünfte aus Gewerbebetrieb bejaht würden, könnten diese nicht dem Kläger zugerechnet werden. Das vom FG für die Zurechnung der Einkünfte herangezogene BFH-Urteil vom 18.03.2004 - III R 25/02 (BFHE 205, 470, BStBl II 2004, 787) sei im Streitfall nicht einschlägig. Es sei zum gewerblichen Grundstückshandel ergangen. Der BFH habe in jenem Verfahren die Aktivitäten dem dortigen Kläger zugerechnet, weil die Zwischenschaltung der GmbH nach Würdigung der Gesamtumstände einen Gestaltungsmissbrauch i.S. von § 42 der Abgabenordnung (AO) dargestellt habe. Ein solcher liege hier nicht vor und sei vom FG auch nicht angenommen worden.
- 19** In dem Urteil in BFHE 205, 470, BStBl II 2004, 787 stelle der BFH zudem klar, dass ein unmittelbarer Durchgriff durch die Kapitalgesellschaft grundsätzlich ausscheide. Lediglich die §§ 41, 42 AO gestatteten ausnahmsweise eine Zurechnungsverschiebung. Darüber hinaus könne die Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaft nicht mit Hilfe der für die subjektive Zurechnung von Einkünften bei Einschaltung Dritter geltenden Grundsätze überwunden werden. Die vom FG betonte Dispositionsbefugnis des Klägers im Innenverhältnis rechtfertige daher keine abweichende Einkünftezurechnung. Soweit das FG seine Entscheidung ergänzend mit der Rechtsprechung zur verschleierte Marktteilnahme begründe, sei der dort entschiedene Fall mit der vorliegenden Konstellation nicht vergleichbar.
- 20** Hilfsweise rügt der Kläger eine Verletzung von § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG. Selbst wenn die Gewinne aus dem Aktienhandel nicht der G zuzurechnen wären, hätten die angefochtene Gewerbesteuerbescheide rechtlich keinen Bestand. In diesem Fall wäre nicht allein der Kläger, sondern eine aus ihm und K bestehende Mitunternehmerschaft Gewerbetreibende und damit Schuldnerin der Gewerbesteuer gewesen.
- 21** Der Kläger beantragt,
das angefochtene Urteil, soweit darin die Klage abgewiesen wurde, die Einspruchsentscheidung vom 23.06.2017 und die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 2010 und 2011, jeweils vom 03.12.2014, aufzuheben.
- 22** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 23** Es hält die erstinstanzliche Entscheidung und die darin gegebene Begründung für zutreffend.

Entscheidungsgründe

II.

- 24** Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung.
- 25** Das angegriffene Urteil des FG ist rechtsfehlerhaft, da es für die Frage der Zurechnung von Einkünften bzw. eines der Gewerbesteuer unterliegenden Gewerbebetriebs im Verhältnis zwischen dem Kläger und der G von unzutreffenden Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist (unten 1.). Dieser Rechtsfehler ist entscheidungserheblich und führt zur Aufhebung des FG-Urteils. Bei Anwendung der zutreffenden Rechtsgrundsätze in Bezug auf die Zurechnung von Einkünften zwischen einer Kapitalgesellschaft und deren (Allein-)Gesellschafter trägt die Begründung des FG nicht seine Entscheidung, der Gewerbebetrieb sei nicht der G, sondern dem Kläger persönlich zuzurechnen (unten 2.). Da das FG keine ausreichenden Feststellungen getroffen hat, die dem Senat eine abschließende Beurteilung erlauben, ob dem Kläger aus dem Verkauf der Aktien nicht ggf. doch ein eigenständiger Gewerbebetrieb zuzurechnen wäre, geht die Sache an das FG zurück. Eine Zurückverweisung ist auch nicht deshalb entbehrlich, weil die Klage aus anderen Gründen Erfolg hätte (unten 3.). Auf die zwischen den Beteiligten streitig gebliebene Zulässigkeit der Bildung einer gewinnmindernden Rückstellung auf den 31.12.2011 wegen etwaiger Schadensersatzverpflichtungen des Klägers kommt es nach alledem ebenso wenig an wie auf die gerügten Verfahrensfehler (unten 4.).
- 26** 1. Das FG ist für die Frage der Zurechnung eines Einkünftebestands bzw. eines der Gewerbesteuer unterliegenden Gewerbebetriebs im Verhältnis zwischen einer Kapitalgesellschaft und deren (Allein-)Gesellschafter von unzutreffenden Rechtsgrundsätzen ausgegangen.
- 27** a) Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung richtet sich die persönliche Zurechnung von Einkünften danach, welche Person sie i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG "erzielt" hat. Dies ist diejenige Person, die die Leistung bewirkt, durch die der Tatbestand der Einkünfterzielung gemäß §§ 13 ff. EStG verwirklicht wird. Einkünfte sind steuerrechtlich nicht zwangsläufig derjenigen Person zuzurechnen, die im Außenverhältnis diejenige Rechtsgeschäfte abschließt, an die die Besteuerung anknüpft. Entscheidend ist vielmehr, auf wessen Rechnung und Gefahr die Tatbestandsverwirklichung erfolgt.
- 28** Speziell bei betrieblichen Einkunftsarten sind die Einkünfte dem Unternehmer zuzurechnen, d.h. demjenigen, der Unternehmerinitiative entfaltet und das Unternehmerrisiko trägt. Das ist derjenige, nach dessen Willen und auf dessen Rechnung und Gefahr das Unternehmen in der Weise geführt wird, dass sich der Erfolg oder Misserfolg in seinem Vermögen unmittelbar niederschlägt. Dieselben Erwägungen gelten für die Gewerbesteuer, da Steuerschuldner derjenige Unternehmer ist, für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird (vgl. Senatsurteil vom 10.07.2019 - X R 21-22/17, BFH/NV 2020, 177, Rz 25 f.).
- 29** b) Eine Kapitalgesellschaft ist nicht nur zivilrechtlich, sondern auch steuerrechtlich ein selbständiges Steuersubjekt (vgl. § 1 des Körperschaftsteuergesetzes), das die von ihr aus der Beteiligung erzielten Einkünfte unabhängig vom Gesellschafter zu versteuern hat (sog. Trennungsprinzip). Der Anteilseigner hat unmittelbar keinen Gewinn aus der Tätigkeit der Kapitalgesellschaft zu versteuern. Seine Beteiligung erlangt steuerrechtlich erst Bedeutung, wenn die Kapitalgesellschaft an ihn Ausschüttungen vornimmt, die der Gesellschafter dann im Regelfall als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern hat. Ein Durchgriff durch die Gesellschaft kommt daher grundsätzlich nicht in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 27.03.2007 - VIII R 64/05, BFHE 217, 497, BStBl II 2007, 639, unter III.3.a).
- 30** c) Hieraus wird gefolgert, dass ein Durchgriff durch die Kapitalgesellschaft nur zulässig sei, soweit das Steuerrecht ausdrückliche Ausnahmeregelungen zur Verfügung stelle, u.a. in den Fällen des Scheingeschäfts (§ 41 AO) und des Missbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO). Diese Regelungen enthielten bindende gesetzliche Vorgaben für die Beurteilung, unter welchen Voraussetzungen zivil- und steuerrechtlich grundsätzlich wirksame Gestaltungen für die Besteuerung ausnahmsweise negiert werden dürften. Die Zurechnung von Einkünften auf die hinter einer Domizil- oder Basisgesellschaft stehenden Personen betreffe zum einen Sachverhalte, in denen ausländische, nicht nach deutschem Recht körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaften vorlägen, zum anderen rechtsmissbräuchlich eingeschaltete, insbesondere funktionslose deutsche Kapitalgesellschaften (vgl. BFH-Urteil in BFHE 205, 470, BStBl II 2004, 787, unter II.3.).

- 31** d) Für den Bereich des gewerblichen Grundstückshandels hat der BFH ebenfalls entschieden, dass ein unmittelbarer Durchgriff durch die Kapitalgesellschaft steuerrechtlich grundsätzlich nicht zulässig ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 205, 470, BStBl II 2004, 787, unter II.3.).
- 32** aa) Die Rechtsprechung betrifft insoweit Fälle, in denen eine Einkunftsquelle auf einen anderen --dem Übertragenden regelmäßig nahe stehenden-- Rechtsträger übertragen wurde. Trotz zivilrechtlicher Wirksamkeit der Übertragung können die Einkünfte unter bestimmten Voraussetzungen weiterhin dem übertragenden Steuerpflichtigen zuzurechnen sein, insbesondere dann, wenn sich die Übertragung als Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i.S. von § 42 AO erweist. Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat bei einer Zwischenschaltung Dritter in Grundstücksaktivitäten eines Steuerpflichtigen Fallgruppen aufgezeigt, in denen ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten nahe liegt. Sämtliche Fallgruppen sind dadurch gekennzeichnet, dass durch eine --wirtschaftlich sinnlose-- Zwischenschaltung steuerpflichtige Einkünfte aus einem gewerblichen Grundstückshandel vermieden werden, d.h. die Gewinne aus der Wertschöpfung des Grundbesitzes in der nicht steuerbaren Vermögenssphäre des Steuerpflichtigen vereinnahmt werden sollen (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2020, 177, Rz 27, 32).
- 33** Die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft, deren Geschäftsanteile der Veräußerer und/oder diesem nahe stehende Personen halten, kann daher einen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten begründen. Wird eine nahe stehende natürliche Person in die Grundstücksaktivitäten des Steuerpflichtigen einbezogen, sollen --wenn für die Gestaltung keine außersteuerlichen Gründe erkennbar sind-- die Veräußerungen durch diese nahe stehende Person dem Steuerpflichtigen über § 42 AO zugerechnet werden können, wenn aufgrund einer Würdigung des Gesamtbilds der Verhältnisse der Steuerpflichtige "das Geschehen beherrscht und steuert" bzw. die Zwischenschaltung wirtschaftlich sinnlos ist. Anderes gilt, wenn die zwischengeschaltete Gesellschaft nicht funktionslos ist, sondern selbst eine wesentliche --wertschöpfende-- Tätigkeit ausübt.
- 34** bb) Im Ergebnis gleich, allerdings dogmatisch abweichend, hat der erkennende Senat ebenfalls entschieden, dass bei der Zwischenschaltung einer nahe stehenden Person, die keinen eigenen unternehmerischen Erfolgsbeitrag beisteuert, sondern der lediglich eine bereits ausgehandelte ("unterschriftsreife") Geschäftschance übertragen wird, dem Übertragenden auch ohne Rückgriff auf § 42 AO die Einkünfte zugerechnet werden können. Begründet wurde dieser "Durchgriff" damit, dass der Steuerpflichtige kraft "mittelbarer Tatherrschaft" wesentliche Teile des steuerbaren Handlungstatbestands selbst verwirklichte und ihm deshalb auch der steuerliche Handlungserfolg zuzurechnen sei (vgl. Senatsurteile in BFH/NV 2020, 177, Rz 33 bis 36, und vom 15.03.2005 - X R 39/03, BFHE 209, 320, BStBl II 2005, 817, unter B.II.2.d bis f).
- 35** cc) Aus der vorstehenden BFH-Rechtsprechung ergibt sich für die Frage der persönlichen Einkünftezurechnung im Verhältnis von Kapitalgesellschaft und (Allein-)Gesellschafter, dass ein Durchgriff durch die Kapitalgesellschaft grundsätzlich unzulässig ist und letztlich nur unter den Voraussetzungen einer gesetzlichen Ausnahmenvorschrift, insbesondere bei Vorliegen eines Scheingeschäfts (§ 41 AO) oder eines Gestaltungsmissbrauchs (§ 42 AO), und in den aufgeführten Fallgruppen in Betracht kommt.
- 36** e) Hiervon abweichend ist das FG in dem angefochtenen Urteil lediglich von den allgemeinen Grundsätzen für die Bestimmung der persönlichen Zurechnung von Einkünften ausgegangen. Es sei auf den Inhaber der Dispositionsmöglichkeit über die Leistungserstellung abzustellen, so dass auch die Einschaltung Dritter in die Leistungsbeziehung die Zurechnung dann nicht ausschließe, wenn der Steuerpflichtige die Dispositionsmöglichkeit behalte; entscheidend sei das Innenverhältnis. Damit hat es die von der Rechtsprechung herausgearbeiteten Rechtsgrundsätze zur Zurechnung der Einkünfte im Verhältnis zwischen einer Kapitalgesellschaft und deren (Allein-)Gesellschafter verkannt.
- 37** aa) Sofern sich das FG auf die Kommentierung von Musil in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 2 EStG Rz 130 beruft, kann diese die Rechtsauffassung der Vorinstanz nicht stützen, da sich die Ausführungen nicht zu der Frage der Einkünftezurechnung im besonderen Verhältnis zwischen Kapitalgesellschaft und (Allein-)Gesellschafter verhalten.
- 38** bb) Auch hat sich das FG für seine Ansicht auf das Senatsurteil in BFHE 164, 556, BStBl II 1991, 802 berufen. Die jenem Verfahren zugrundeliegenden Gegebenheiten sind jedoch mit dem vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichbar.
- 39** (1) Der Senat hatte die Beteiligung des dortigen Klägers, der als angestellter Leiter der Wertpapierabteilung einer Bank unter deren Namen Geschäfte auf eigene Rechnung vornahm, am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bejaht. Zwar habe --so der Senat-- der Kläger seine Tätigkeit im Geheimen entfaltet, er müsse sich jedoch das durch ihn

veranlasste und gesteuerte Tätigkeiten der Bank gegenüber den Partnern der Bankgeschäfte (andere Banken, Bankkunden) zurechnen lassen, da er insoweit als "Herr des Geschehens" gehandelt habe. Die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr könne bei kriminellen Tätigkeiten, die auf Verschleierung angelegt seien, nicht zu eng gesehen werden. Wer die Erkennbarkeit der eigenen Marktteilnahme erfolgreich verschleierte, sei nicht besserzustellen als derjenige, der offen tätig werde.

- 40 (2) Das FG ist unzutreffend davon ausgegangen, dass diese Erwägungen, die allein das Merkmal der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr betreffen, auf die Frage der Einkünftezurechnung im Falle der Verschleierung eigener krimineller Tätigkeit übertragbar sind und seine Rechtsauffassung in Bezug auf die Zurechnung eines Einkünftebestands im Verhältnis zwischen einer Kapitalgesellschaft und deren (Allein-)Gesellschafter stützen. Zunächst besteht ein entscheidender Unterschied zum vorliegenden Streitfall darin, dass der Steuerpflichtige in dem Senatsurteil in BFHE 164, 556, BStBl II 1991, 802 nicht als Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft, sondern als Angestellter der Bank gehandelt hat. Des Weiteren hat der Angestellte Geschäfte unter fremden Namen für eigene Rechnung als "Herr des Geschehens" getätigt, während der Kläger des vorliegenden Verfahrens im fremden Namen als Geschäftsführer der G aufgetreten ist und dadurch grundsätzlich G wirksam als Vertragspartner verpflichten konnte. Damit kommt --gerade im Hinblick auf die Abschirmwirkung bei Kapitalgesellschaften-- G als Zurechnungsobjekt der Einkünfte ohne Weiteres in Betracht. Schließlich finden sich in dem Senatsurteil in BFHE 164, 556, BStBl II 1991, 802 keinerlei Aussagen zur Möglichkeit eines Durchgriffs bei Kapitalgesellschaften.
- 41 2. Der Rechtsfehler ist auch entscheidungserheblich. Es ist nicht auszuschließen, dass das FG bei Anwendung der zutreffenden Rechtsgrundsätze nicht dem Kläger, sondern der G die Einkünfte zugerechnet hätte. Denn die vom FG gegebene Begründung trägt nicht seine Entscheidung, von einem Gewerbebetrieb des Klägers auszugehen.
- 42 a) Diese Wertung folgt allerdings nicht bereits daraus, dass das FG in Bezug auf das Merkmal der Selbständigkeit --allerdings ohne ausreichende tatsächliche Grundlage-- ein Unternehmerrisiko des Klägers in Form eines Verlustrisikos bejaht hat.
- 43 Insoweit hat der Kläger zwar zu Recht eingewandt, dass das FG für seine Annahme, ein Verlustrisiko habe in Bezug auf das vom Kläger eingesetzte Kapital bestanden, keine Feststellungen --beispielsweise der Kostenübernahme für die Erstellung von Werbebroschüren-- getroffen hat. Das Unternehmerrisiko setzt aber nicht stets ein Verlust- oder zumindest Haftungsrisiko voraus (vgl. Senatsurteil vom 22.02.2012 - X R 14/10, BFHE 236, 464, BStBl II 2012, 511, Rz 55). Vielmehr hat die Rechtsprechung dem Vergütungsrisiko besonderes Gewicht beigemessen (vgl. Senatsurteil vom 02.12.1998 - X R 83/96, BFHE 188, 101, BStBl II 1999, 534, unter B.III.3.a; vgl. Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl., § 15 Rz 18).
- 44 Vorliegend könnte daher --wäre der finanzgerichtlichen Wertung einer eigenen gewerblichen Tätigkeit des Klägers ansonsten zu folgen-- aus anderen Feststellungen im angefochtenen Urteil im Rahmen einer Gesamtwürdigung auf ein Unternehmerrisiko geschlossen werden. Denn unabhängig von einem etwaigen Verlustrisiko trug der Kläger --die Wertung des FG hier als zutreffend unterstellt-- im Rahmen seines betrügerischen Verhaltens ein "Vergütungsrisiko" dergestalt, dass die Erzielung seiner Einnahmen --und damit der Erfolg seines Handelns-- davon abhing, Anteile der N an Anleger zu verkaufen, um nachfolgend über den K auf die auf das Treuhandkonto überwiesenen Gelder zugreifen zu können.
- 45 b) Die Begründung des FG rechtfertigt allerdings nicht seine Entscheidung, die Einkünfte aus dem Aktienverkauf seien nicht im Rahmen der Tätigkeit der G, sondern vom Kläger persönlich erzielt worden. Das FG hat seine Wertung, die Einkünfte aus den Aktienverkäufen dem Kläger zuzurechnen, mit einer im Innenverhältnis gegenüber der G bestehenden Dispositionsbefugnis des Klägers begründet, was unter Berücksichtigung der oben dargelegten Rechtsgrundsätze unzureichend ist.
- 46 aa) Im Außenverhältnis, vor allem gegenüber den Erwerbern der Aktien, ist --wie das FG selbst ausführte-- allein die G aufgetreten. Der Kläger hat --nach den Feststellungen des FG-- als Geschäftsführer der G und nicht im eigenen Namen gehandelt. Aus den Anlegerverträgen wurde nur die G berechtigt und verpflichtet.
- 47 Diese --anfechtbaren-- Verträge waren zivilrechtlich wirksam und nicht etwa nach § 134 des Bürgerlichen Gesetzbuchs nichtig, weil die Anleger Opfer eines Betrugs (vgl. § 263 des Strafgesetzbuchs) geworden sind. Richtet sich das gesetzliche Verbot --wie hier-- nur gegen eine Partei, kann regelmäßig angenommen werden, das verbotswidrige Handeln solle Wirkungen entfalten. Verletzt nur eine der Vertragsparteien durch den Abschluss eines Vertrages ein gesetzliches Verbot, ist der Vertrag in der Regel gültig (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 22.07.2021 - IX ZR 26/20, Deutsches Steuerrecht 2021, 2309, Rz 15).

- 48 bb) Nichts anderes ergibt sich aus den Ausführungen des FG, bei dem Beratungsvertrag zwischen der G und der N handele es sich teilweise um ein "Scheingeschäft". Die den Beratungsvertrag betreffenden finanzgerichtlichen Erwägungen sind nicht eindeutig, möglicherweise sogar widersprüchlich, und beinhalten vor allem keine abschließende Würdigung im Hinblick auf die Folge der Annahme eines "Scheingeschäfts".
- 49 (1) Nach Auffassung des FG im angegriffenen Urteil (S. 20 des Urteilsabdrucks) sollte die G durch den Beratungsvertrag rechtlich dazu legitimiert worden sein, Aktien der N bereits im Vorfeld des Börsengangs verkaufen zu dürfen. Danach scheint das FG diesen Vertrag bezüglich des Vertriebs- bzw. Verkaufsrechts als wirksam anzusehen. Dafür spricht auch der Folgesatz im Urteil, wonach dessen Abschluss im Hinblick auf die interne Dispositionsherrschaft des Klägers nichts an der vorgenommenen Einkünftezurechnung ändere. Trotzdem kommt das FG nachfolgend zu der Einschätzung, dass der betreffende Vertrag "jedenfalls insoweit" --diese Aussage bezieht sich vermutlich auf das im Beratungsvertrag enthaltene Vertriebs- bzw. Verkaufsrecht-- nur zum Schein abgeschlossen worden sei. Im Übrigen lässt es offen, ob auch der Vertragsteil, nach welchem die Börsenzulassung vorbereitet und begleitet werden sollte, unwirksam sei.
- 50 (2) Soweit das FG von einem Scheingeschäft ausgeht, hätte es erläutern müssen, was Folge dieser Annahme ist. Wird nämlich durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Besteuerung maßgebend (vgl. § 41 Abs. 2 Satz 2 AO). Das FG hat sich aber nicht dazu geäußert, welche Abreden zwischen welchen Personen und mit welchem Inhalt tatsächlich bzw. mit größter Wahrscheinlichkeit bestanden haben und welche Wertungen sich daraus ergeben.
- 51 (3) Das FG hat seine Annahme eines Scheingeschäfts zwar damit begründet, ein Beratungsvertrag, in welchem dem beratenden Unternehmen gestattet werde, sich den wirtschaftlichen Wert des an die Börse zu bringenden Unternehmens unentgeltlich anzueignen, sei im Geschäftsleben völlig unüblich und nur vor dem Hintergrund zu erklären, dass die Vertragsparteien ohnehin gewusst hätten, dass es sich bei der N um eine nicht existierende oder operativ tätige Firma gehandelt habe. Eine ausreichende Begründung dafür, wie nunmehr nach den Gesamtumständen dem Kläger die Einkünfte zugerechnet werden könnten, hat das FG allerdings nicht gegeben.
- 52 Insoweit wäre aber beim Kläger --nicht anders als bei der G-- gleichfalls die Frage der Unwirksamkeit einer mit dem Kläger getroffenen --lediglich nicht verlautbarten-- Abrede zu beantworten gewesen, da es im Geschäftsleben in gleicher Weise unüblich wäre, dass die N dem --nach Ansicht des FG die Dispositionen beherrschenden-- Kläger persönlich erlaubt haben sollte, auf den wirtschaftlichen Wert des an die Börse zu bringenden Unternehmens ohne Entgelt zuzugreifen. Das FG hat --mit anderen Worten-- zwar dem Beratervertrag bezüglich der Berechtigung der G zum Aktienhandel mit der Bewertung als Scheingeschäft die Wirksamkeit abgesprochen, aber selbst keine Wertung vorgenommen, welches Rechtsgeschäft verdeckt gelten sollte. Es hat in diesem Zusammenhang damit keine Erklärung dafür gegeben, auf welcher Grundlage der Kläger selbst den Handel mit Aktien hätte betreiben und die Anlegergelder vereinnahmen dürfen.
- 53 (4) Darüber hinaus hat das FG mit der Anlegung seines Maßstabs --dem Vergleich mit den Verhältnissen im üblichen Geschäftsleben-- den Streitfall jedenfalls im Ergebnis so bewertet, als ob die N keine Briefkastenfirma gewesen wäre und die hinter der N stehenden Personen nicht in betrügerischer Absicht gehandelt hätten. Konsequenterweise hätte dann die N --wovon das FG auch auszugehen scheint-- einen Anspruch auf Auskehrung der Anlegergelder an sich gehabt. In diesem Fall würden die von der G bzw. dem Kläger veranlassten Überweisungen der --der N zustehenden-- Fremdgelder vom Treuhandkonto auf eigene Konten bzw. an eigene Gesellschaften möglicherweise nicht zu Betriebseinnahmen im Rahmen der Einkünfterzielung führen, sondern wären eventuell außerhalb des Tatbestands der Einkünfterzielung durch privat veranlasste Straftaten erlangt. Denn nach ständiger Rechtsprechung des BFH und des BGH führen Geldbeträge, derer der Steuerpflichtige sich im Rahmen einer Untreue bemächtigt, nicht zu steuerbaren Einkünften, da dieser Zufluss nicht mit der Einkünfterzielung im Zusammenhang steht (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.2014 - VIII R 19/12, BFHE 249, 74, BStBl II 2015, 643, Rz 28).
- 54 c) Nach dem Vorstehenden müssten grundsätzlich der G die aus den Aktienverkäufen resultierenden Einkünfte zuzurechnen sein, sofern nicht ihre Zwischenschaltung als Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i.S. von § 42 AO anzusehen wäre. Einen derartigen --oder anderen möglichen-- Grund für einen Durchgriff durch die Kapitalgesellschaft hat das FG nicht --auch nicht sinngemäß-- aufgezeigt.
- 55 aa) Insbesondere hat das FG nicht angenommen, dass es sich bei der G um eine nicht nach deutschem Recht körperschaftsteuerpflichtige und ggf. aus diesem Grunde zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft handeln würde. Vielmehr war die G in den Streitjahren --dies ist zwischen den Beteiligten unstrittig-- unbeschränkt

körperschaftsteuerpflichtig. Ihre Geschäftsleistung befand sich in der Bundesrepublik Deutschland, da die G nach den Feststellungen des FG im maßgeblichen Zeitraum in A-Stadt über ein Büro verfügte, in dem die laufende Geschäftsführung durch den Kläger stattfand (vgl. zu diesem Umstand FG Münster, Urteil vom 17.06.2016 - 9 K 593/13 K,G,F, juris, Rz 100 ff.).

- 56** bb) Ebenso wenig hat das FG festgestellt, dass die G funktionslos gewesen wäre. Im angefochtenen Urteil wird zwar vorrangig die Bedeutung der G betont, durch ihre "Fassade" die betrügerischen Aktienverkäufe zu ermöglichen. Ihre Aufgabe sei es gewesen, die "Investmentgeschichte" glaubhaft erscheinen zu lassen. Das FG nimmt in diesem Zusammenhang aber Bezug auf die Feststellungen des LG im Strafurteil, nach welchen es sich bei der G um eine Unternehmensberatungs- und Beteiligungsgesellschaft gehandelt habe, die andere Unternehmen bei einem Börsengang habe begleiten und unterstützen sollen. Die Formulierungen des FG sind an dieser Stelle aber ungenau. Durch die Bezugnahme ist nämlich auch festgestellt, dass die im Jahr 2002 gegründete G nicht nur eine formal existierende Gesellschaft mit dem genannten Unternehmensgegenstand war, sondern auch tatsächlich mehrere Börsengänge begleitet bzw. Unternehmensberatungsmandate übernommen hatte. Sie war daher nicht allein zum Zweck des hier in Rede stehenden Anlegerbetrugs gegründet worden. Vielmehr hatte sie mit Blick auf ihre bisherige Tätigkeit am Markt eine eigenständige Funktion und erzielte eigene Einkünfte.
- 57** cc) Auch ansonsten ist weder vom FG dargelegt noch anderweitig ersichtlich, dass eine missbräuchlich rechtliche Gestaltung i.S. von § 42 AO zur Steuerminderung gewählt worden wäre. Auch ist nicht erkennbar, dass die Voraussetzungen einer anderen anerkannten Fallgruppe des Durchgriffs durch eine Kapitalgesellschaft im Streitfall erfüllt wären.
- 58** d) Für eine auf einer Gesamtwürdigung aller Umstände beruhenden Annahme, dass --abweichend von der vorstehend dargelegten Berechtigung/Verpflichtung der G aus den Anlegerverträgen-- der Kläger auf eigene Rechnung gehandelt habe, hat das FG im angegriffenen Urteil keine ausreichenden Feststellungen getroffen.
- 59** aa) Soweit das FG den widerrechtlichen Zugriff des Klägers auf die auf dem Treuhandkonto eingesammelten Anlegergelder und die Unterwerfung des K unter dessen Weisungen betont, hat es nicht festgestellt, zwischen welchen Personen die Vereinbarung betreffend das Treuhandkonto bei der Landesbank R geschlossen worden ist und welchen näheren Inhalt dieser Vertrag hat.
- 60** bb) Diesbezüglich enthält das Strafurteil, auf das das FG im angefochtenen Urteil bezüglich der Treuhandabrede ohnehin nicht Bezug nimmt, ebenfalls keine ausdrücklichen Feststellungen, auch wenn die darin geschilderte Abwicklung der Aktienverkäufe über ein Treuhandkonto (Verwahrung der Gelder der Kapitalanleger bis zur Einbuchung der Aktien in die Wertpapierdepots der Anleger; S. 17 des Strafurteils) für einen Treuhandvertrag zwischen der G und der B spricht. Diesen Sachverhalt als zutreffend unterstellt, wäre die G als Treugeberin und damit gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO als wirtschaftliche Eigentümerin des Treuguts anzusehen. Im Hinblick darauf und mangels gegenteiliger Erkenntnisse wäre es naheliegend, dass der Kläger nicht als unberechtigte Privatperson, sondern im Rahmen der Treuhandabrede als Geschäftsführer der G gehandelt und in dieser Eigenschaft auch die Überweisungen an sich bzw. seine Gesellschaften veranlasst hat. Infolgedessen wäre ggf. zu erwägen, ob die Überweisungen eine Mittelverwendung darstellten und als verdeckte Gewinnausschüttungen der G an den Kläger zu werten wären.
- 61** 3. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 62** a) Das FG hat keine ausreichenden Feststellungen getroffen, die dem Senat eine abschließende Beurteilung erlaubten, ob dem Kläger trotz der vorstehenden Erwägungen nicht doch aus dem Verkauf der Aktien ein eigenständiger Gewerbebetrieb zuzurechnen ist. Zwar besteht auf der Basis der finanzgerichtlichen Feststellungen derzeit keine Veranlassung für eine vom Zivilrecht abweichende steuerrechtliche Zurechnung der in Rede stehenden Einkünfte aus den Aktienverkäufen an den Kläger. Allerdings erscheinen dem Senat die Umstände noch nicht vollständig vom FG aufgeklärt, die eine abschließende Wertung auch darüber zuließen, dass keiner der --nach den oben unter 1. dargelegten Rechtsgrundsätzen-- gesetzlichen Fälle eines ausnahmsweise möglichen Durchgriffs durch die Kapitalgesellschaft (§§ 41, 42 AO) vorliegt.
- 63** So ist --wie oben ausgeführt-- nicht durch Feststellungen erhärtet, dass die Treuhandvereinbarung tatsächlich zwischen der G und der B geschlossen wurde. Wäre demgegenüber der Kläger persönlich als Treugeber in Erscheinung getreten, ist jedenfalls nicht auszuschließen, dass dies --ggf. in Verbindung mit weiteren dem Strafurteil oder den sonstigen Akten entnehmbaren Umständen-- als Beleg für eine Einkünftezurechnung beim

Kläger gewertet werden könnte. Entsprechendes gilt bezüglich der nicht vollständigen Würdigung des Beratungsvertrages, bei deren Nachholung ggf. auch weitere Umstände zu berücksichtigen sind.

- 64** Deshalb geht die Sache an das FG zurück.
- 65** b) Eine Zurückverweisung ist auch nicht deshalb entbehrlich, weil die Klage aus anderen Gründen Erfolg hätte. Dies wäre der Fall gewesen, wenn die Aktienverkäufe im Rahmen einer zwischen dem Kläger und K bestehenden gewerblichen Mitunternehmerschaft i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfolgt wären, da insoweit die Mitunternehmerschaft gemäß § 2 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG gewerbesteuerpflichtig gewesen wäre. In diesem Zusammenhang hat das FG jedoch zutreffend die Voraussetzungen einer zwischen dem Kläger und dem K bestehenden Mitunternehmerschaft verneint.
- 66** aa) Voraussetzung für eine Mitunternehmerschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH, dass mindestens zwei Beteiligte Mitunternehmerinitiative entfalten können und Mitunternehmerisiko tragen. Mitunternehmerinitiative bedeutet dabei Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen zumindest in dem Umfang der Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte eines Kommanditisten nach den Regelungen des Handelsgesetzbuchs. Mitunternehmerisiko bedeutet gesellschaftsrechtliche oder eine dieser wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens (vgl. BFH-Urteil vom 28.11.2019 - IV R 54/16, BFHE 266, 250, Rz 42).
- 67** bb) Nach Maßgabe dessen ist die finanzgerichtliche Würdigung, dass vorliegend jedenfalls keine Mitunternehmerschaft zwischen dem Kläger und K bestanden habe, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 68** (1) Gegenstand der vom FG angenommenen gewerblichen Tätigkeit des Klägers war der Handel mit Aktien. Das operative Geschäft in Form der Durchführung von Verkaufsgesprächen wurde ausschließlich vom Kläger geführt. K stellte lediglich ein Treuhandkonto zur Verfügung; er nahm die Einbuchung der Aktien auf die Depots der Anleger vor und folgte im Übrigen den Anweisungen des Klägers im Hinblick auf die Verwendung der auf dem Treuhandkonto eingegangenen Gelder. Ausgehend von diesen Urteilsfeststellungen, die vom Kläger nicht angegriffen wurden und daher gemäß § 118 Abs. 2 FGO für den Senat bindend sind, hat das FG rechtsfehlerfrei eine mitunternehmerische Beteiligung des K an dem Aktienhandel verneint. Denn K hat keine Mitunternehmerinitiative entfaltet. Es ist nicht ersichtlich, dass er auf das betriebliche Geschehen --hier auf die unternehmerische Tätigkeit des Aktienhandels über Stimm-, Kontroll- oder Widerspruchsrechte-- hätte Einfluss nehmen können. Vielmehr wurde der Geschehensablauf vollständig vom Kläger kontrolliert. Gegen eine mitunternehmerische Beteiligung des K spricht auch die festgestellte Weisungsgebundenheit, die einer Mitunternehmerschaft fremd ist.
- 69** (2) Entgegen der --zumindest hilfsweise vorgetragenen-- Ansicht des Klägers, ihre Einkünfte entstammten derselben Einkunftsquelle, nämlich dem Treuhandkonto, ist die Einkunftsquelle nicht nach dem Zahlungsfluss, sondern danach zu bestimmen, aus welcher Tätigkeit die Einkünfte erzielt werden. So kann K das bei ihm verbliebene Geld sowohl --wovon das FG in revisionsrechtlich unbedenklicher Weise im Ergebnis ausgegangen ist-- für die Leistung externer Dienste als auch als Anteil im Rahmen einer Mitunternehmerschaft erhalten haben.
- 70** (3) Auch wenn der Kläger und K nach den Feststellungen des LG strafrechtlich als Mittäter gehandelt haben, sagt dies lediglich aus, dass die beiden im Hinblick auf eine Straftat arbeitsteilig gehandelt und einen gemeinsamen Tatplan verfolgt haben. Die Voraussetzungen der Mittäterschaft sind nicht deckungsgleich mit denen einer steuerrechtlichen Mitunternehmerschaft.
- 71** 4. Auf die zwischen den Beteiligten streitig gebliebene Zulässigkeit der Bildung einer gewinnmindernden Rückstellung auf den 31.12.2011 wegen etwaiger Schadensersatzverpflichtungen des Klägers kommt es nach alledem beim derzeitigen Stand des Verfahrens ebenso wenig an wie auf die gerügten Verfahrensfehler.
- 72** 5. Zur Förderung des weiteren Verfahrens, in welchem eine Gesamtwürdigung aller bekannten Umstände vorzunehmen ist, weist der Senat allerdings ohne Bindungswirkung gemäß § 126 Abs. 5 FGO auf Folgendes hin:
- 73** Nach den Feststellungen im Strafurteil erhielt die N von den Anlegern noch vor dem Börsengang insgesamt 66.000 € (vgl. S. 21 des Strafurteils), von der B 87.544,42 € auf ihr Konto bei der US-Bank überwiesen. Umgekehrt stellte N der G durch mehrere Überweisungen auf deren Konto bei der Sparkasse C insgesamt 57.589,14 € zur Verfügung. Hinzu kamen Überweisungen von D bzw. von dessen Kanzlei auf das vorstehend genannte Konto der G in Höhe von insgesamt 50.273,72 €. Das LG kennzeichnete die Gesamtumstände dahingehend, dass "im gesamten Tatzeitraum damit der N lediglich 45.681,56 € verblieben" seien (vgl. S. 71 f. des Strafurteils).

- 74** Die vorstehenden und weitere Umstände könnten den Schluss rechtfertigen, dass die (außerbörslichen) Verkäufe von N-Aktien durch die G im Vorfeld des Börsengangs mit Wissen und Wollen der N erfolgten. So flossen auf ihr Konto bei der US-Bank erhebliche Geldbeträge, wobei die N im Saldo 45.681,56 € für ihre (wertlosen) Aktien selbst vereinnahmte. An der Erfüllung der von der G abgeschlossenen Zeichnungsverträge war die N beteiligt, da sie --nach der Handelbarmachung als kanadische Aktien (vgl. S. 14 des Strafurteils)-- 10 Mio. Anteile ihrer Aktien der B zur Verfügung stellte. Dies tat sie, obwohl sie nur einen (vergleichsweise) geringen Teil der Gelder aus dem Verkauf ihrer Aktien erhalten hatte. Dies könnte dafür sprechen, dass von Beginn an eine entsprechende Abrede bestand.
- 75** Auf eine Vereinbarung über eine derartige Aufteilung der Gelder aus dem Verkauf der Aktien könnte auch hindeuten, dass 57.589,14 € von der N auf das Konto der G bei der Sparkasse C zurücküberwiesen wurden. Dieser Rückfluss kann nicht ohne Weiteres mit dem Honoraranspruch der G aus dem Beratervertrag (lediglich 50.000 €), dessen Wirksamkeit das FG offengelassen hat, erklärt werden, erst recht nicht im Falle der Einbeziehung der Überweisungen des D bzw. von dessen Kanzlei. Schließlich ist weder festgestellt noch ersichtlich, dass N bei der G oder dem Kläger eine Weiterleitung von Geldern aus den Aktienverkäufen mit der Begründung beansprucht hätte, diese stünden ihr zu.
- 76** Angesichts dessen und der Tatsache, dass die Aktien der N wertlos waren, griffe das vom FG herangezogene --im Allgemeinen zutreffende-- Argument hier nicht durch, dass es im Geschäftsleben völlig unüblich sei, dass dem beratenden Unternehmen auf diese Weise gestattet werde, sich den wirtschaftlichen Wert des an die Börse zu bringenden Unternehmens unentgeltlich zu eigen zu machen, und der Vertrag daher nur zum Schein abgeschlossen worden sei.
- 77** Im Übrigen könnten auch die Zahlungsströme als Hinweis darauf gewertet werden, dass die N bzw. der D allein die G als Vertragspartnerin behandelt haben.
- 78** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de