

Urteil vom 02. Juli 2025, IV R 36/22

Zur Mitunternehmerstellung des durch einen Nießbrauch an einem Kommanditanteil Begünstigten

ECLI:DE:BFH:2025:U.020725.IVR36.22.0

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG VZ 2014, AO § 179 Abs 1, AO § 179 Abs 2 S 2, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, BGB § 1030 Abs 1, BGB § 1069 Abs 2

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, 17. Februar 2022, Az: 3 K 41/21

Leitsätze

1. NV: Wird ein Nießbrauch am Anteil an einer Personengesellschaft bestellt, ist der Begünstigte nur dann Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes, wenn er Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerrisiko trägt (Bestätigung der Rechtsprechung).
2. NV: Ist der Nießbrauch dem gesetzlichen Leitbild folgend so ausgestaltet, dass der Nießbrauchberechtigte weder an den stillen Reserven im Gesellschaftsvermögen noch unmittelbar am Verlust der Gesellschaft beteiligt ist, trägt der Nießbrauchberechtigte kein Mitunternehmerrisiko. Dass er Verluste mittelbar zu tragen hat, sofern diese den Kapitalanteil des Kommanditisten unter den Betrag der Pflichteinlage mindern, und bis zur Wiederauffüllung des Kapitalanteils keine Entnahmen getätigt werden dürfen, reicht für die Annahme eines Mitunternehmerrisikos nicht aus. Nur dann, wenn der Nießbrauchberechtigte abweichend vom gesetzlichen Leitbild in anderer Weise ein unternehmerisches Verlustrisiko trägt, durch das sein Vermögen belastet werden kann, trägt er ein Mitunternehmerrisiko (Klarstellung und Bestätigung der Rechtsprechung).

Tenor

Auf die Revision der Kläger zu 1. und 2. wird das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 17.02.2022 - 3 K 41/21 aufgehoben und der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2014 vom 22.02.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.08.2018 dahin geändert, dass der festgestellte laufende Gesamthandsgewinn in Höhe von ... € der X GmbH in Höhe von ... € und der Beigeladenen in Höhe von ... € zugerechnet wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben der Beklagte zu 68 % und die Klägerin zu 2. zu 32 % zu tragen.

Die Klägerin zu 3. hat die Kosten der von ihr eingelegten und zurückgenommenen Klage zu tragen.

Die übrigen Kosten des Klageverfahrens fallen dem Beklagten zu 68 % und der Klägerin zu 2. zu 32 % zur Last.

Die außergerichtlichen Aufwendungen der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob A (Kläger und Revisionskläger zu 1. --Kläger zu 1.--) nach der Übertragung seines Kommanditanteils an der Z KG (inzwischen firmierend unter Y KG) --Klägerin und Revisionsklägerin zu 2. (Klägerin zu 2.)-- wegen eines in diesem Zusammenhang eingeräumten Nießbrauchrechts Mitunternehmer der Klägerin zu 2. geblieben ist und ob die Nießbrauchverpflichtung die Einkünfte der Klägerin zu 2. mitunternehmerbezogen gemindert hat.

- 2 Der Kläger zu 1. war bis Juli 2013 zunächst alleiniger Kommanditist der Klägerin zu 2., deren Komplementärin die X GmbH war. Alleiniger Geschäftsführer der X GmbH war ebenfalls der Kläger zu 1.
- 3 Der Kläger zu 1. war auch alleiniger Kommanditist der im Jahr 2013 gegründeten V KG, deren Gegenstand das Halten und Verwalten des eigenen Vermögens war. Komplementärin der V KG war im Jahr 2014 (Streitjahr) die D GmbH, deren Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter der Kläger zu 1. war.
- 4 Der Kläger zu 1. schenkte mit notariellem Vertrag vom 30.07.2013 (im Folgenden: Schenkungsvertrag) "im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge" seinen Kommanditanteil an der Klägerin zu 2. zu jeweils 1/3 seinen drei Söhnen. Die Schenkung war mit zwei Auflagen verbunden: Zum einen sollte an den Kommanditanteilen zugunsten der V KG ein "unentgeltlicher Ertrags(quoten)nießbrauch" zu einem Anteil von 70 % bestellt werden. Der Vertragsentwurf über die Einräumung eines Nießbrauchs an Kommanditanteilen (im Folgenden: Nießbrauchvertrag) war wesentlicher Bestandteil des Schenkungsvertrags. Zum anderen sollten die geschenkten Kommanditanteile unverzüglich nach Abschluss des Nießbrauchvertrags gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die F Vermögensverwaltungs GmbH & Co. KG (F KG), die der Senat mit Beschluss vom 23.03.2025 gemäß § 60 Abs. 3, § 123 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Verfahren beigelegt hat, eingebracht werden. Die F KG (im Folgenden auch beigelegte) sollte somit alleinige Kommanditistin der Klägerin zu 2. werden. Auch hierzu lag bereits der Entwurf eines Einbringungsvertrags vor. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) sollte die Nießbrauchbestellung der Sicherung der Altersversorgung des Klägers zu 1. dienen. Die "Einbringungsaufgabe" verfolgte den Zweck, das Vermögen der Familie des Klägers zu 1. zu bündeln und gemeinschaftlich zu verwalten.
- 5 Die notariellen Verträge über die Gewährung des Nießbrauchs sowie die Einbringung der Kommanditanteile an der Klägerin zu 2. in die F KG wurden noch am 30.07.2013 geschlossen. Ebenfalls am 30.07.2013 kam es zum Abschluss des Gesellschaftsvertrags der F KG. Kommanditisten der F KG waren der Kläger zu 1. und seine drei Söhne.
- 6 Im Anschluss an die Übertragung des Kommanditanteils des Klägers zu 1. wurden für die Söhne des Klägers zu 1. jeweils Schenkungsteuerbescheide erlassen.
- 7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erließ am 18.06.2015 einen Bescheid für 2014 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) für die Klägerin zu 2. Dabei folgte er der Feststellungserklärung, in der ein steuerlicher Gewinn der Klägerin zu 2. von ... € ausgewiesen war. Bei dessen Berechnung hatte die Klägerin zu 2. die gegenüber der V KG bestehende Nießbrauchverpflichtung in Höhe von ... € abgezogen. Von dem so bereinigten Gewinn wurden der X GmbH ... € und der F KG ... € zugerechnet. Der Gewinnfeststellungsbescheid 2014 erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 8 Im Rahmen einer bei der Klägerin zu 2. durchgeführten Außenprüfung gelangte der Prüfer zu der Auffassung, der Kläger zu 1. sei trotz seines Ausscheidens als alleiniger Kommanditist der Klägerin zu 2. weiterhin als verdeckter Mitunternehmer anzusehen. Die ihm (über die V KG) in Gestalt des Ertragsquotennießbrauchs zuzurechnenden Gewinnanteile der Klägerin zu 2. stellten originäre gewerbliche Einkünfte des Klägers zu 1. dar.
- 9 Das FA erließ daraufhin am 27.01.2017 einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr, der einen Gesamthandsgewinn der Klägerin zu 2. in Höhe von ... € feststellte und diesen in Höhe von ... € der X GmbH, in Höhe von ... € der F KG und in Höhe von ... € der V KG zurechnete. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben.
- 10 Hiergegen richtete sich der Einspruch der Klägerin zu 2.
- 11 Im Einspruchsverfahren wurde der Gewinnfeststellungsbescheid 2014 am 22.02.2017 aus hier unstrittigen Gründen nochmals geändert. Zudem teilte das FA mit, dass nach der Übertragung der Kommanditanteile auf die Söhne des Klägers zu 1. nicht die V KG, sondern der Kläger zu 1. selbst als Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) anzusehen sei. Das FA zog den Kläger zu 1. daher zum Einspruchsverfahren hinzu. Mit der Einspruchsentscheidung vom 09.08.2018 änderte das FA den Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr schließlich dahin, dass der (der Höhe nach unveränderte) Gesamthandsgewinn der Klägerin zu 2. nunmehr in Höhe von ... € dem Kläger zu 1., in Höhe von ... € der X GmbH und in Höhe von ... € der F KG zugerechnet wurde. Zudem wurde festgestellt, dass die V KG keine Mitunternehmerin der Klägerin zu 2. im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sei. Die V KG sei mangels Mitunternehmerinitiative keine Mitunternehmerin der Klägerin zu 2. geworden. Der Kläger zu 1. sei nach der Übertragung der Kommanditanteile auf seine Söhne weiterhin als Mitunternehmer der Klägerin zu 2. anzusehen.

- 12** Hiergegen richtete sich die nachfolgende Klage des Klägers zu 1., der Klägerin zu 2. sowie der V KG (ehemalige Klägerin zu 3.).
- 13** Zu deren Begründung verwiesen die Kläger darauf, dass das FA die Reichweite des Nießbrauchsrechts und dessen steuerliche Zurechnung falsch gewürdigt habe. Außerdem sei der Kläger zu 1. nicht als Mitunternehmer der Klägerin zu 2. anzusehen, sodass der auf den Nießbrauch entfallende Gewinnanteil nicht als Bestandteil des gesondert und einheitlich festzustellenden Gewinns aus Gewerbebetrieb der Klägerin zu 2. zu qualifizieren sei. Es liege weder eine "verdeckte Mitunternehmerschaft" vor, noch sei das für eine Mitunternehmerstellung zwingende Merkmal des Mitunternehmerrisikos gegeben. Entgegen der Ansicht des FA könne auf das Merkmal einer Verlustbeteiligung nicht gänzlich verzichtet werden; genauso wenig könne das Fehlen dieses Merkmals durch eine stark ausgebildete Mitunternehmerinitiative kompensiert werden.
- 14** Die Kläger vertraten zudem (erstmalig) die Auffassung, aufgrund der auflagenbedingten Einräumung des Nießbrauchs zugunsten der V KG liege ein unmittelbarer und voll entgeltlicher Erwerb des Kommanditanteils des Klägers zu 1. durch die F KG vor. Für die steuerliche Einordnung sei die zivilrechtliche Einordnung (vorweggenommene Erbfolge) ohne Relevanz. Die Rechtsprechung zur Unentgeltlichkeit bei Übertragung von Vermögen unter Nießbrauchvorbehalt sei nicht anwendbar. Aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 06.05.2010 - IV R 52/08 (BFHE 229, 279, BStBl II 2011, 261) folge, dass die Vorstellung, das vorbehaltene Nießbrauchrecht mindere von vornherein den Wert des übertragenen Vermögens, jedenfalls dann nicht gelte, wenn es keine fortdauernde Mitunternehmerstellung des Übertragenden begründe und demgemäß die Einkünfte von den Vermögensübernehmern erzielt sowie aufgrund des vorbehaltenen Nutzungsrechts ganz oder teilweise als Gegenleistung für den Erhalt des Kommanditanteils an den Übergeber ausgekehrt würden. Zudem sei die Vermutung für eine unentgeltliche Übertragung der Kommanditanteile widerlegt, weil Leistung und Gegenleistung wie unter fremden Dritten gegeneinander abgewogen worden seien. Das das Kapitalkonto übersteigende Entgelt sei in einer Ergänzungsbilanz zu aktivieren, wobei zu berücksichtigen sei, dass die Veräußerung gegen gewinnabhängige Leistungen erfolgt sei.
- 15** Die Kläger haben im FG-Verfahren berichtigte Steuererklärungen sowie Ergänzungsbilanzen für die Jahre ab 2013 vorgelegt.
- 16** In der mündlichen Verhandlung vor dem FG vom 17.02.2022 hat die V KG ihre Klage zurückgenommen. Das FG hat das Verfahren, soweit es die Klage der V KG betraf, eingestellt und die Klage des Klägers zu 1. und der Klägerin zu 2. als unbegründet abgewiesen.
- 17** Ihre hiergegen gerichtete Revision begründen der Kläger zu 1. und die Klägerin zu 2. mit der Verletzung von Bundesrecht.
- 18** Sie halten an ihrer im FG-Verfahren vertretenen Auffassung fest. In Bezug auf die ihres Erachtens fehlende Mitunternehmerstellung des Klägers zu 1. verweisen sie insbesondere darauf, dass dieser kein "Mitunternehmerisiko" getragen habe. Sie sind zudem der Auffassung, der Kläger zu 1. habe seinen Kommanditanteil an der Klägerin zu 2. nicht unentgeltlich auf seine Söhne, sondern entgeltlich und unmittelbar auf die F KG übertragen. Der zugunsten der V KG bestellte Nießbrauch stelle ein gewinnabhängiges Entgelt dar, das beim Kläger zu 1. im Zeitpunkt des Zuflusses als nachträgliche Betriebseinnahme zu qualifizieren sei. Diese führe nach der Rechtsprechung des BFH auf der Erwerberseite im Zeitpunkt des Gewinnanfalls zu Anschaffungskosten. Auf der Ebene der F KG sei ab dem Zeitpunkt, in dem der Höhe nach ein auf den Nießbraucher entfallender Gewinnanteil den steuerlichen Buchwert des übertragenen Mitunternehmeranteils zuzüglich etwaiger Veräußerungskosten überschreite, eine positive Ergänzungsbilanz zu bilden. Dieser übersteigende Gewinnanteil sei als Mehraufwand erfolgsneutral gegen das Eigenkapital in der Ergänzungsbilanz zu buchen. Im Wirtschaftsjahr des Gewinnanfalls sei eine Verbindlichkeit zu passivieren. Dabei könne dahinstehen, ob die Passivierung des Auszahlungsanspruchs des Nießbrauchers als Verbindlichkeit unmittelbar in der Steuerbilanz der Klägerin zu 2. oder --was nach Auffassung der Kläger zutreffender wäre-- in der Ergänzungsbilanz der F KG zu erfolgen habe. Denn das Ergebnis der Ergänzungsbilanz sei im Rahmen der ersten Gewinnermittlungsstufe hinzuzurechnen. Aufgrund der Passivierungspflicht des auf den Nießbrauch entfallenden Gewinnanteils reduziere sich der maßgebliche (erzielte) Gewinn, den es über den Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen gelte, mitunternehmerbezogen.
- 19** Der Kläger zu 1. und die Klägerin zu 2. beantragen, das angefochtene FG-Urteil vom 17.02.2022 - 3 K 41/21 aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2014 vom 22.02.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.08.2018 dahin zu ändern, dass der festgestellte laufende Gesamthandsgewinn in

Höhe von ... € der X GmbH in Höhe von ... € sowie der Beigeladenen in Höhe von ... € zugerechnet wird sowie dass für die Beigeladene ein --den zugerechneten Gesamthandsgewinn korrigierender-- Ergänzungsbilanzverlust in Höhe von ... € festgestellt wird.

20 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

21 Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

22 Die Revision der Kläger ist teilweise begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Teilstattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

23 Das FG hat übersehen, dass Gegenstand des Verfahrens nicht nur die Frage der Mitunternehmerstellung des Klägers zu 1., sondern auch die eines --den Gesamthandsgewinn mitunternehmerbezogen korrigierenden-- Ergänzungsbilanzverlusts der F KG ist (hierzu unter 1.). Bei der Beurteilung der Frage, ob der Kläger zu 1. das für die Annahme seiner Mitunternehmerstellung erforderliche Mitunternehmerrisiko getragen hat, ist das FG von teilweise unzutreffenden Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Sein Urteil war daher aufzuheben (hierzu unter 2.). Die Revision führt insoweit zur Stattgabe der Klage (hierzu unter 3.). Unbegründet ist die Revision jedoch, soweit sie auf eine mitunternehmerbezogene Korrektur des Gesamthandsgewinns durch einen Ergänzungsbilanzverlust der F KG gerichtet ist (hierzu unter 4.), denn es fehlt bereits an einer unmittelbaren und entgeltlichen Übertragung des Kommanditanteils auf die F KG.

24 1. Gegenstand des Revisionsverfahrens ist allein die Gewinnfeststellung der Klägerin zu 2. für das Streitjahr, nicht hingegen die Verlustfeststellung gemäß § 15a Abs. 4 EStG.

25 a) Bei dem streitgegenständlichen Gewinnfeststellungsbescheid vom 09.08.2018 handelt es sich um einen kombinierten positiv-negativen Gewinnfeststellungsbescheid (zur Zulässigkeit eines solchen BFH-Urteil vom 07.04.1987 - VIII R 259/84, BFHE 150, 331, BStBl II 1987, 766), in dem das FA den Kläger zu 1., die F KG und die X GmbH als Mitunternehmer der Klägerin zu 2. angesehen und zugleich eine (zuvor noch angenommene) Mitunternehmerstellung der V KG verneint hat.

26 b) Streitig ist zum einen die Feststellung der Mitunternehmerstellung des Klägers zu 1. und damit zwangsläufig auch die Feststellung der Verteilung des Gesamthandsgewinns sowie zum anderen das Bestehen eines --den laufenden Gesamthandsgewinn mitunternehmerbezogen korrigierenden-- Ergänzungsbilanzverlusts der F KG. Hierbei handelt es sich jeweils um rechtlich selbständige Feststellungen im Sinne des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO).

27 aa) Nach ständiger Rechtsprechung kann ein Gewinnfeststellungsbescheid eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen und deshalb für die in dem nämlichen Bescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung entfalten können. Solche selbständigen Regelungen (Feststellungen) sind insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft und wer an ihr beteiligt ist (z.B. BFH-Beschluss vom 30.09.2003 - IV B 23/02, BFH/NV 2004, 457, unter II.2.), die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer und die Höhe eines Sonderbetriebsgewinns beziehungsweise einer Sondervergütung. Keine selbständige Feststellung ist hingegen der sich aus den einzelnen Feststellungen ergebende Gesamtgewinn, der lediglich eine Rechengröße darstellt (z.B. BFH-Urteil vom 17.04.2019 - IV R 12/16, BFHE 264, 306, BStBl II 2019, 745, Rz 19, m.w.N.).

28 bb) Auch der Gewinn oder Verlust aus der (teilweisen) Auflösung von Korrekturposten in einer Ergänzungsbilanz, der mitunternehmerbezogen den laufenden Gesamthandsgewinn berichtigt, stellt eine selbständige Besteuerungsgrundlage dar, die nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert festzustellen und selbständig anfechtbar ist (vgl. hierzu im Einzelnen BFH-Urteil vom 16.12.2021 - IV R 7/19, BFHE 275, 179, BStBl II 2023, 378, Rz 24 ff.).

29 cc) Wird eine gesondert festgestellte Besteuerungsgrundlage nicht angegriffen, steht das einer gerichtlichen

Überprüfung grundsätzlich entgegen. Dies gilt allerdings nicht, wenn die Änderung einer anderen --ausdrücklich angefochtenen-- Besteuerungsgrundlage zwangsläufig, im Sinne einer untrennbaren Verknüpfung, Auswirkungen auch auf die nicht angefochtene Besteuerungsgrundlage hat und dies von dem Rechtsbehelfsführer nicht gerade in Abrede gestellt wird (vgl. BFH-Urteile vom 17.04.2019 - IV R 12/16, BFHE 264, 306, BStBl II 2019, 745, Rz 21; vom 08.06.2000 - IV R 65/99, BFHE 192, 207, BStBl II 2001, 89, unter 2.b, zur alternativen Qualifizierung einer Entschädigung als Aufgabegewinn oder als laufender Gewinn; vom 23.02.2012 - IV R 32/09, Rz 31, zur Erforderlichkeit der zwangsläufigen Auswirkung im selben Jahr; vom 08.06.2017 - IV R 6/14, BFHE 258, 387, BStBl II 2017, 1053, Rz 21, zum tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn oder alternativ laufenden Einkünften aus Gewerbebetrieb; s.a. BFH-Beschluss vom 19.09.2017 - IV B 85/16, Rz 5; BFH-Urteile vom 20.03.2025 - IV R 12/21, Rz 33; vom 03.09.2020 - IV R 29/19, Rz 42).

- 30** dd) Welche Besteuerungsgrundlagen mit einer Klage angegriffen und damit zum Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens gemacht werden, ist durch Auslegung zu ermitteln. Der BFH ist nicht an die Auslegung des FG gebunden (z.B. BFH-Urteil vom 30.11.2017 - IV R 33/14, Rz 23, m.w.N.).
- 31** ee) Vorliegend bestreiten die Kläger zum einen, dass der Kläger zu 1. im Streitjahr Mitunternehmer der Klägerin zu 2. war. Damit wenden sie sich gegen die vom FA im streitgegenständlichen Gewinnfeststellungsbescheid angenommene Mitunternehmerstellung des Klägers zu 1. und die daraus resultierende Zurechnung eines laufenden Gesamthandsgewinns zum Kläger zu 1. in Höhe von ... €. Gegenstand des Verfahrens ist dementsprechend die rechtlich selbständige Feststellung der Mitunternehmerstellung des Klägers zu 1. sowie zwangsläufig die ebenfalls selbständige Feststellung der Verteilung des laufenden Gesamthandsgewinns. Denn ist der Kläger zu 1. nicht mehr Mitunternehmer der Klägerin zu 2., ist der diesem zugerechnete Anteil am laufenden Gesamthandsgewinn zwangsläufig (zunächst) in voller Höhe der F KG zuzurechnen.
- 32** Zudem sind die Kläger der Auffassung, der im Gewinnfeststellungsbescheid vom 09.08.2018 festgestellte laufende Gesamthandsgewinn in Höhe von ... € sei mitunternehmerbezogen um einen Ergänzungsbilanzverlust in Höhe von ... € zu korrigieren, da die F KG den Mitunternehmeranteil an der Klägerin zu 2. entgeltlich vom Kläger zu 1. erworben habe. Verfahrensgegenstand ist demnach auch das Bestehen eines --den laufenden Gesamthandsgewinn korrigierenden-- Ergänzungsbilanzverlusts der F KG. Dies hat das FG verkannt.
- 33** ff) Dass der im FG-Verfahren ausdrücklich gestellte Klageantrag dahin ging, den "Gewinn für 2014" der X GmbH in Höhe von ... € sowie der F KG in Höhe von ... € zuzurechnen, steht dem nicht entgegen. Hieraus folgt insbesondere nicht, dass die Kläger meinen, die Höhe der im streitgegenständlichen Gewinnfeststellungsbescheid vom 09.08.2018 festgestellten laufenden Gesamthandseinkünfte von ... € sei unzutreffend. Vielmehr führt die gebotene Auslegung des Klageantrags unter Berücksichtigung des klägerischen Vorbringens im FG-Verfahren dazu, dass die Kläger eine mitunternehmerbezogene Korrektur des Gesamthandsgewinns um ... € begehrt haben und dieses Klagebegehren im Revisionsverfahren weiterverfolgen.
- 34** 2. Das FG ist bei der Beurteilung der Frage, ob der Kläger zu 1. das für die Annahme seiner Mitunternehmerstellung erforderliche Mitunternehmerisiko getragen hat, von teilweise unzutreffenden Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Es hat insbesondere verkannt, dass ein entsprechendes Mitunternehmerisiko des Klägers zu 1. voraussetzt, dass dieser ein unternehmerisches Verlustrisiko trägt, durch das sein Vermögen belastet werden kann. Seine Entscheidung war daher aufzuheben.
- 35** a) Gemäß § 179 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO werden einkommensteuerpflichtige Einkünfte gesondert und einheitlich festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Bei einem --wie im Streitfall vorliegenden-- Gewerbebetrieb sind diese Voraussetzungen erfüllt, wenn mehrere Personen den Betrieb als Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG führen. In die Feststellung der Einkünfte sind dann alle Mitunternehmer einzubeziehen.
- 36** b) Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist oder --in Ausnahmefällen-- eine diesem wirtschaftlich vergleichbare Stellung innehat, Mitunternehmerisiko trägt und Mitunternehmerinitiative entfaltet sowie die Absicht zur Gewinnerzielung hat (z.B. BFH-Urteil vom 22.06.2017 - IV R 42/13, BFHE 259, 258, Rz 32, m.w.N.).
- 37** Mitunternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie zum Beispiel Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführer, Prokuristen oder andere leitende Angestellte obliegen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 19.07.2018 - IV R 10/17, Rz 29 ff., m.w.N.).

Ausreichend ist allerdings schon die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach dem Handelsgesetzbuch zustehen oder die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) a.F. entsprechen (z.B. BFH-Urteile vom 19.07.2018 - IV R 10/17, Rz 29; vom 04.04.2023 - IV R 19/20, Rz 39).

- 38** Mitunternehmerrisiko bedeutet gesellschaftsrechtliche oder eine dieser wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg und Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens. Dieses Risiko wird regelmäßig durch Beteiligung an Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts vermittelt (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751). Erforderlich ist ein Gesellschafterbeitrag, durch den das Vermögen des Gesellschafters belastet werden kann. Ein Mitunternehmerrisiko kann sich dementsprechend auch aus einem Haftungsrisiko ergeben. So trägt auch eine weder am Vermögen noch am Gewinn und Verlust der KG beteiligte Komplementärin, die dem Risiko der Haftungsanspruchnahme für Verluste ausgesetzt ist, Mitunternehmerrisiko (BFH-Urteil vom 19.12.2019 - IV R 8/17, BFHE 267, 425, BStBl II 2020, 401, Rz 24). Demgegenüber reicht der bloße Verzicht auf eine spätere Gewinnbeteiligung für die Annahme eines Mitunternehmerrisikos nicht aus (vgl. BFH-Urteile vom 13.07.2017 - IV R 41/14, BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, Rz 32; vom 04.04.2023 - IV R 19/20, Rz 40, jeweils zur stillen Gesellschaft).
- 39** Die beiden Hauptmerkmale der Mitunternehmerstellung --Mitunternehmerrisiko und Mitunternehmerinitiative-- können zwar im Einzelfall mehr oder weniger stark ausgeprägt sein. Sie müssen jedoch beide vorliegen. Ob dies zutrifft, ist unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung einer Person insgesamt bestimmenden Umstände zu würdigen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 19.07.2018 - IV R 10/17, Rz 31; vom 04.04.2023 - IV R 19/20, Rz 41).
- 40** c) Die dargelegten Grundsätze gelten entsprechend für die Beantwortung der Frage, ob der durch ein als Nießbrauch an einem Kommanditanteil bezeichnetes Rechtsverhältnis Begünstigte als Mitunternehmer anzusehen ist.
- 41** aa) Wird ein Nießbrauch am Anteil an einer Personengesellschaft bestellt, ist auch der Begünstigte nur dann Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, wenn er Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerrisiko trägt (z.B. BFH-Beschluss vom 30.05.2006 - IV B 168/04, BFH/NV 2006, 1828, unter 1.b aa; vgl. auch BFH-Urteil vom 03.12.2015 - IV R 43/13, Rz 32). Auch derjenige, der sich im Zusammenhang mit der schenkweisen Übertragung seines Kommanditanteils im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge einen Nießbrauch an dem Kommanditanteil vorbehält (Vorbehaltsnießbraucher), bleibt nur dann Mitunternehmer, wenn er weiterhin Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerrisiko trägt.
- 42** bb) Im Rahmen der Prüfung der Mitunternehmerstellung des Nießbrauchberechtigten ist zu beachten, dass das den Nießbrauch kennzeichnende Fruchtziehungsrecht (§ 1030 Abs. 1 i.V.m. § 1069 Abs. 2 BGB) sich auf den gesellschaftsrechtlich entnahmefähigen Ertrag beschränkt; darüber hinausgehende Ansprüche auf Zahlung von Gewinn stehen dem Nießbraucher nicht zu. Insoweit schließt das Fruchtziehungsrecht --nach der gesetzlichen Grundregel-- bereits begrifflich aus, dass der Nießbraucher die auf den Gesellschaftsanteil entfallenden Verluste des Unternehmens wirtschaftlich zu tragen hat (vgl. BFH-Urteile vom 01.03.1994 - VIII R 35/92, BFHE 175, 231, BStBl II 1995, 241, unter III.3.c aa aaa; vom 03.12.2015 - IV R 43/13, Rz 37, 42; vom 20.03.2025 - IV R 12/21, Rz 47 f.).
- 43** Ist --diesem gesetzlichen Leitbild folgend-- vorgesehen, dass der Vorbehaltsnießbraucher weder an den stillen Reserven noch am Verlust beteiligt ist, trägt er kein Mitunternehmerrisiko. Der Umstand, dass bis zur Wiederauffüllung eines unter den Betrag der Pflichteinlage gesunkenen Kapitalanteils keine Entnahmen getätigt werden dürfen, führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn auch insoweit trägt der Nießbrauchberechtigte keinen Verlust, sondern er verliert lediglich (künftige) entnahmefähige Gewinnanteile (vgl. BFH-Urteile vom 20.03.2025 - IV R 12/21, Rz 50; vom 03.12.2015 - IV R 43/13, Rz 42; anders noch BFH-Urteil vom 11.04.1973 - IV R 67/69, BFHE 109, 133, BStBl II 1973, 528, unter 3. [Rz 30]). Im Fall eines dem gesetzlichen Leitbild folgenden Nießbrauchrechts trägt der Nießbrauchberechtigte dementsprechend kein Mitunternehmerrisiko. Hingegen trägt er Mitunternehmerrisiko, wenn er ausnahmsweise unmittelbar am Verlust der Gesellschaft oder an den stillen Reserven im Gesellschaftsvermögen beteiligt ist oder sein eigenes Vermögen in anderer Weise zum Erreichen betrieblicher Ziele der Gesellschaft herangezogen wird.
- 44** cc) Ein nach dem gesetzlichen Leitbild des Bürgerlichen Gesetzbuchs ausgestalteter Nießbrauch lässt die

Mitunternehmerinitiative und das Mitunternehmerrisiko des den Nießbrauch bestellenden Erwerbers einer Kommanditbeteiligung nicht entfallen (BFH-Urteil vom 01.03.1994 - VIII R 35/92, BFHE 175, 231, BStBl II 1995, 241, unter III.3.c aa).

- 45** d) Das FG ist von teilweise abweichenden Grundsätzen ausgegangen. Es hat nicht berücksichtigt, dass der durch einen am Kommanditanteil bestellten Nießbrauch Begünstigte jedenfalls dann kein Mitunternehmerrisiko trägt und damit nicht als Mitunternehmer anzusehen ist, wenn der Nießbrauch so ausgestaltet ist, dass der Begünstigte weder am Verlust der Gesellschaft oder deren stillen Reserven beteiligt ist, noch in anderer Weise ein unternehmerisches Verlustrisiko trägt, durch das sein eigenes Vermögen belastet werden kann. Seine Entscheidung war daher aufzuheben.
- 46** 3. Die Revision ist begründet, soweit sich die Kläger dagegen wenden, dass der Kläger zu 1. im Streitjahr weiterhin Mitunternehmer der Klägerin zu 2. war. Ausgehend von den unter 2. dargelegten Grundsätzen sowie den Feststellungen des FG erweist sich dessen Annahme, der Kläger zu 1. sei Mitunternehmer der Klägerin zu 2. geblieben, sodass ihm ein Anteil am laufenden Gesamthandsgewinn des Streitjahres zuzurechnen sei, als unzutreffend.
- 47** a) Der Kläger zu 1. ist nach der Übertragung seines Kommanditanteils nicht mehr als Mitunternehmer der Klägerin zu 2. anzusehen, denn er trägt kein Mitunternehmerrisiko (mehr).
- 48** aa) Dem Kläger zu 1. steht --unterstellt, ihm sei das Nießbrauchrecht der V KG zuzurechnen-- ein sogenannter Ertragsquotennießbrauch in Höhe von 70 % des entnahmefähigen Gewinns der Klägerin zu 2. zu. Am Verlust der Gesellschaft ist er nach den für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG nicht beteiligt. Die vertraglichen Regelungen schließen eine Verlustbeteiligung des Nießbrauchers ausdrücklich aus.
- 49** bb) Zudem ist der Kläger zu 1. nicht an den stillen Reserven der Gesellschaft beteiligt. Der Nießbrauchvertrag schreibt "klarstellend" fest, dass Gewinne aus der Aufdeckung stiller Reserven des Anlagevermögens oder sonstige außerordentliche Gewinne den Gesellschaftern --nicht hingegen dem Nießbraucher-- gebühren (Ziff. 2.1).
- 50** Eine Teilhabe des Klägers zu 1. an den stillen Reserven kann auch nicht aus den Regelungen in Ziff. 2.3 (Erhöhung der Festkapitalanteile der Gesellschafter) und 2.4 (Surrogationsklausel) des Nießbrauchvertrags hergeleitet werden.
- 51** Soweit in Ziff. 2.4 geregelt ist, dass sich der Nießbrauch an einem (etwaigen) Auseinandersetzungsanspruch, Abfindungsanspruch oder Veräußerungserlös des Kommanditisten fortsetzt, dient dies der Sicherung des Nießbrauchs, nicht hingegen der gegenständlichen Erweiterung des Nießbrauchs auf die Vermögenssubstanz der Gesellschaft. Die Regelung weist dementsprechend die erwähnten Ansprüche oder Erlöse selbst nicht dem Nießbraucher zu. Diese gebühren unverändert den Kommanditisten. Gleiches gilt hinsichtlich des in Ziff. 2.4 ebenfalls erwähnten entnommenen Gewinns aus der Aufdeckung stiller Reserven des Anlagevermögens.
- 52** Auch die Regelung zur Erstreckung des Nießbrauchs in den Fällen einer zukünftigen Erhöhung der Festkapitalanteile der Gesellschafter in Ziff. 2.3 lässt nicht erkennen, dass der Kläger zu 1. an den stillen Reserven beteiligt ist. Denn geregelt ist hier lediglich für bestimmte Fälle eine Zuweisung der Erträge aus einem neuen Anteil. Eine Erweiterung des Nießbrauchs auf die Vermögenssubstanz der Gesellschaft ist demgegenüber nicht vorgesehen.
- 53** b) Damit trägt der Kläger zu 1. kein Mitunternehmerrisiko, denn es ist nicht ersichtlich, dass er in anderer Weise ein unternehmerisches Risiko in Gestalt des Verlusts eigenen, zur Verfolgung der unternehmerischen Ziele der Gesellschaft eingesetzten Vermögens trägt. Er war somit im Streitjahr nicht mehr Mitunternehmer der Klägerin zu 2. Entgegen der in der mündlichen Verhandlung geäußerten Auffassung des FA kann die besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative des Klägers zu 1. allein nicht dessen Mitunternehmerstellung begründen.
- 54** Daher kann dahinstehen, ob der Kläger zu 1. --wie vom FG angenommen-- verdeckter Gesellschafter der Klägerin zu 2. war. Ebenso wenig muss der Senat darüber entscheiden, ob das der V KG eingeräumte Nießbrauchrecht dem Kläger zu 1. nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zuzurechnen war. Offenbleiben kann danach auch, ob Nießbraucher und Gesellschafter zeitgleich Mitunternehmer der Gesellschaft sein können.
- 55** c) Da der Kläger zu 1. im Streitjahr nicht mehr Mitunternehmer der Klägerin zu 2. war, konnte ihm kein Anteil am Gesamthandsgewinn der Klägerin zu 2. zugerechnet werden.
- 56** Ist der Nießbraucher kein Mitunternehmer, so sind auch die ihm zufließenden Gewinne steuerlich dem mit dem

Nießbrauch belasteten Gesellschafter zuzurechnen (Haep in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 15 EStG Rz 445). Der laufende Gesamthandsgewinn ist dementsprechend allein den Mitunternehmern der Klägerin zu 2. --der F KG sowie der X GmbH-- zuzurechnen.

- 57** d) Der F KG ist der gesamte auf sie entfallende Gewinnanteil zuzurechnen, auch wenn sie hiervon aufgrund des Nießbrauchs 70 % der V KG beziehungsweise dem Kläger zu 1. überlassen muss. Die Erfüllung des Nießbrauchsanspruchs stellt eine Gewinnverwendung dar, die keinen Einfluss auf die Höhe des der F KG zuzurechnenden Gewinnanteils hat (vgl. BFH-Urteil vom 16.05.1995 - VIII R 18/93, BFHE 178, 52, BStBl II 1995, 714, zum Untervermächtnis).
- 58** e) Damit ist der streitgegenständliche Gewinnfeststellungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.08.2018 rechtswidrig und verletzt den Kläger zu 1. in seinen Rechten, soweit er den Kläger zu 1. als Mitunternehmer ausweist und diesem einen Anteil am Gesamthandsgewinn in Höhe von ... € zurechnet. Insoweit kann er keinen Bestand haben. Der bisher dem Kläger zu 1. zugerechnete Anteil am Gesamthandsgewinn ist in voller Höhe der F KG zuzurechnen. Hierbei handelt es sich um eine zwangsläufige Folge der Korrektur der Mitunternehmerstellung des Klägers zu 1. Infolge der insoweit bestehenden Wechselwirkung kann eine entsprechende Erhöhung des der F KG zugerechneten Gesamthandsgewinns im Revisionsverfahren erfolgen, auch wenn die Kläger die Gewinnverteilung nicht ausdrücklich angegriffen haben.
- 59** 4. Unbegründet ist die Revision, soweit sie auf eine mitunternehmerbezogene Korrektur des Gesamthandsgewinns durch einen Ergänzungsbilanzverlust der F KG gerichtet ist.
- 60** Der bestandskräftig festgestellte laufende Gesamthandsgewinn der Klägerin zu 2. in Höhe von ... € ist nicht mitunternehmerbezogen zugunsten der F KG zu korrigieren. Denn entgegen der Auffassung der Kläger hat die F KG den Anteil an der Klägerin zu 2. nicht (infolge des auflagenbedingt eingeräumten Nießbrauchs) entgeltlich vom Kläger zu 1. angeschafft. Weder hat die F KG die Anteile unmittelbar vom Kläger zu 1. erworben, noch ist ein entgeltlicher Erwerbsvorgang gegeben. Für die F KG war somit keine Ergänzungsbilanz aufzustellen, aus der sich ein im Streitjahr zu berücksichtigender Verlust hätte ergeben können.
- 61** a) Der entgeltliche Erwerb eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft ist einkommensteuerrechtlich nicht als Erwerb eines Gesellschaftsanteils als besonderes Wirtschaftsgut, vergleichbar der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, zu werten, sondern als entgeltliche Anschaffung von Anteilen an den einzelnen zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern (z.B. BFH-Urteil vom 06.07.1995 - IV R 30/93, BFHE 178, 176, BStBl II 1995, 831, unter 1. [Rz 10], m.w.N.).
- 62** b) Aufwendungen des Erwerbers, die den Betrag des übergelassenen Kapitalkontos in der Steuerbilanz der Personengesellschaft übersteigen, sind in einer Ergänzungsbilanz zu aktivieren, soweit sie als Anschaffungskosten für die Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens anzusehen sind (z.B. BFH-Urteil vom 06.07.1995 - IV R 30/93, BFHE 178, 176, BStBl II 1995, 831, unter 1. [Rz 11], m.w.N.). Liegt der Kaufpreis für einen Gesellschaftsanteil unter dem Betrag des zugehörigen positiven Kapitalkontos, müssen die auf den Erwerber entfallenden Buchwerte der Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens in der Ergänzungsbilanz durch Korrekturen herabgesetzt werden, die in der Folge entsprechend dem Verbrauch der Wirtschaftsgüter gewinnerhöhend aufgelöst werden (z.B. BFH-Urteil vom 06.07.1995 - IV R 30/93, BFHE 178, 176, BStBl II 1995, 831, unter 1. [Rz 12], m.w.N.).
- 63** c) Ergänzungsbilanzen sind demnach zu bilden, um Wertansätze in der Steuerbilanz (= Gesamthandsbilanz) der Mitunternehmerschaft für den einzelnen Mitunternehmer zu korrigieren. Bezugsgrößen sind einerseits das anteilige Eigenkapital an der Mitunternehmerschaft und andererseits die Anschaffungskosten beziehungsweise die Tauschwerte der in die Mitunternehmerschaft eingebrachten Wirtschaftsgüter (vgl. BFH-Urteil vom 22.10.2015 - IV R 37/13, BFHE 252, 68, BStBl II 2016, 919, Rz 32, m.w.N.).
- 64** d) Ausgehend von diesen Grundsätzen käme die Bildung einer Ergänzungsbilanz für die F KG nur dann in Betracht, wenn sie die Anteile an der Klägerin zu 2. unmittelbar vom Kläger zu 1. erworben hätte und infolge des auflagenbedingt eingeräumten Nießbrauchs von einem entgeltlichen Erwerb auszugehen wäre. Dies ist jedoch nicht der Fall.
- 65** aa) Die F KG hat --anders als die Kläger meinen-- den Anteil an der Klägerin zu 2. nicht unmittelbar vom Kläger zu 1. erworben.

- 66** Eine solche Würdigung widerspräche den Bestimmungen des Schenkungsvertrags, der ausdrücklich vorsieht, dass der Kläger zu 1. seinen Kommanditanteil an der Klägerin zu 2. zu gleichen Teilen seinen Söhnen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge schenkweise überträgt. Die Söhne des Klägers zu 1. sind zivilrechtliche Eigentümer der Kommanditanteile geworden.
- 67** bb) Dass die Schenkung der Kommanditanteile an die Söhne des Klägers zu 1. mit der Auflage verbunden war, die Anteile unverzüglich nach Abschluss des Vertrags über die Einräumung des Nießbrauchs gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die F KG einzubringen, führt zu keinem anderen Ergebnis.
- 68** Zum einen setzt die Erfüllung der Auflage voraus, dass die Söhne des Klägers zu 1. zuvor Eigentum an den Kommanditanteilen erlangt haben. Erst hierdurch wurden sie jeweils in die Lage versetzt, die vom Kläger zu 1. geschenkte Kommanditbeteiligung --wie vertraglich vorgesehen-- (steuerneutral zu den jeweiligen steuerlichen Buchwerten) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten durch entsprechende Aufstockung ihrer Kapitalanteile in die F KG einzubringen, sodass die gewünschte Holdingstruktur entstehen konnte. Zum anderen ändert die Auflage nichts an der Absicht des Klägers zu 1., seinen Kommanditanteil an der Klägerin zu 2. seinen Söhnen schenkweise zuzuwenden. Die nachfolgende Einbringung in die F KG diente dem Zweck, den auf die Söhne übertragenen Kommanditanteil --wie anderes Familienvermögen auch-- in der als Holdinggesellschaft fungierenden F KG zu halten und gemeinsam zu verwalten. Wie in der Vorbemerkung des Schenkungsvertrags ausdrücklich festgehalten, sollte die F KG der "dauerhaften und generationenübergreifenden Bündelung und gemeinschaftlichen Verwaltung des Vermögens der Familie" des Klägers zu 1. dienen. Die Beteiligten haben danach bewusst eine mehraktige Gestaltung gewählt, die im ersten Schritt darauf gerichtet war, den Kommanditanteil zu gleichen Teilen auf die Söhne zu übertragen, und im zweiten Schritt darauf zielte, das (zuvor verteilte) Familienvermögen zwecks gemeinsamer Verwaltung in der F KG zu bündeln.
- 69** Dass die Söhne des Klägers zu 1. nach der Einbringung der Kommanditbeteiligungen in die F KG aufgrund der hier zugunsten des Klägers zu 1. bestehenden Sonderrechte Einschränkungen unterworfen waren, kann ebenfalls keinen Direkterwerb der Anteile durch die F KG begründen. Denn die gesellschaftsvertraglichen Abreden der F KG haben keinen Einfluss auf den Erwerbsvorgang.
- 70** Hätte der Kläger zu 1. seinen Kommanditanteil an der Klägerin zu 2. direkt in die F KG einbringen wollen, so hätte er dies tun können. Anders als die Kläger kann der Senat keinen Grund dafür erkennen, dass eine unmittelbare Übertragung nicht möglich gewesen wäre, zumal der Gesellschaftsvertrag der F KG ebenfalls am 30.07.2013 geschlossen wurde.
- 71** cc) Entgegen der Auffassung der Kläger kann auch nicht "im Lichte des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO" mit der Aufлагenerfüllung ein direkter Eigentumserwerb durch die F KG angenommen werden.
- 72** Zwar kann die steuerrechtliche Zurechnung eines Gesellschaftsanteils nach den Maßstäben des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO von der zivilrechtlichen Gesellschafterstellung abweichen (z.B. BFH-Urteil vom 01.03.2018 - IV R 15/15, BFHE 261, 231, BStBl II 2018, 539, Rz 32). Dementsprechend kann in Übertragungsfällen dem Erwerber eines Anteils an einer Personengesellschaft die Mitunternehmerstellung bereits vor der gesellschaftsrechtlichen Wirksamkeit des Gesellschafterwechsels zuzurechnen sein. Voraussetzung dafür ist allerdings, dass der Erwerber rechtsgeschäftlich eine auf den Erwerb des Gesellschaftsanteils gerichtete, rechtlich geschützte Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann und die ihm die Übernahme des Mitunternehmerrisikos sowie die Wahrnehmung der Mitunternehmerinitiative sichert (vgl. BFH-Urteile vom 22.06.2017 - IV R 42/13, BFHE 259, 258, Rz 35; vom 25.06.2009 - IV R 3/07, BFHE 226, 62, BStBl II 2010, 182, unter II.3.a; vom 01.03.2018 - IV R 15/15, BFHE 261, 231, BStBl II 2018, 539, Rz 33, m.w.N.).
- 73** Hieran fehlt es jedoch, denn mit dem Abschluss des Schenkungsvertrags zwischen dem Kläger zu 1. und seinen Söhnen hat die F KG keine rechtlich geschützte, auf den Erwerb der Anteile an der Klägerin zu 2. gerichtete Position erworben, die ihr gegen ihren Willen nicht mehr entzogen werden konnte. Die F KG selbst war weder am Vertrag beteiligt, noch räumte ihr dieser entsprechende Rechte ein. Vielmehr hatte sich der Kläger zu 1. --unter anderem für den Fall der Nichterfüllung der Auflagen-- ein Rückforderungsrecht vorbehalten (Ziff. 7.1 des Schenkungsvertrags). Die F KG hingegen konnte auf die Umsetzung der vertraglichen Abreden keinen Einfluss nehmen.
- 74** Zudem sollte die "Einbringungsaufgabe" sicherstellen, dass der auf die Söhne des Klägers zu 1. übertragene Kommanditanteil an der Klägerin zu 2. in einem zweiten Schritt in die Familienholding eingebracht wurde. Sie hatte nicht das Ziel, der F KG bereits vorab die Rechtsstellung einer wirtschaftlichen Eigentümerin zu verschaffen. Ein

Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum war von den Beteiligten weder gewollt noch zur Umsetzung der gewählten Gestaltung notwendig.

- 75** dd) Doch selbst wenn --entgegen der Auffassung des Senats-- ein Direkterwerb anzunehmen wäre, wäre für die F KG keine Ergänzungsbilanz bei der Klägerin zu 2. aufzustellen, denn es fehlte an der Entgeltlichkeit dieses Erwerbsvorgangs. Der Nießbrauch stellt --anders als die Kläger meinen-- kein Entgelt für den Erwerb der Anteile dar.
- 76** aaa) Ein unentgeltlicher Erwerb liegt vor, wenn der Erwerber --wie zum Beispiel bei einer zivilrechtlichen Schenkung-- keine Gegenleistung erbringt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 03.09.2019 - IX R 8/18, BFHE 266, 173, BStBl II 2020, 122, Rz 14). Dementsprechend wäre auch im Streitfall ein unentgeltlicher Erwerb gegeben.
- 77** Wie sich ohne weiteres aus dem Schenkungsvertrag ergibt, hat der Kläger zu 1. seinen Kommanditanteil an der Klägerin zu 2. schenkweise übertragen (Ziff. 2.). Eine Gegenleistung war hierfür --wie der Vertrag ausdrücklich vorsieht (Ziff. 3.)-- nicht geschuldet. Dementsprechend haben die Beteiligten die Anteilsübertragung des Klägers zu 1. selbst als unentgeltlichen Vorgang angesehen und diese auch steuerlich entsprechend behandelt. Erstmals im Verfahren vor dem FG haben sie die Auffassung vertreten, es liege ein entgeltlicher Erwerb vor.
- 78** bbb) Die Tatsache, dass an dem übertragenen Anteil auflagenbedingt ein unentgeltlicher Ertragsnießbrauch zu einem Anteil von 70 % (Quotennießbrauch) zugunsten der V KG zu bestellen war, deren einziger Kommanditist im Zeitpunkt der Anteilsübertragung und Nießbrauchgewährung der Kläger zu 1. war, führt nicht zur Entgeltlichkeit der Anteilsübertragung. Der Vorbehaltsnießbrauch ist kein Entgelt für die Übertragung des Kommanditanteils.
- 79** (1) Ein Vorbehaltsnießbrauch liegt vor, wenn der Eigentümer einer Sache diese überträgt, sich aber das Nießbrauchrecht an der Sache vorbehält. Der Eigentümer überträgt in diesem Fall ein mit einem Nießbrauch belastetes Wirtschaftsgut, und zwar auch dann, wenn die Nießbrauchbestellung erst durch den Erwerber zu erfolgen hat (vgl. MüKoBGB/Pohlmann, 9. Aufl., § 1030 Rz 8). Dies gilt jedenfalls dann, wenn --wie im Streitfall-- die sofortige Bestellung des Nießbrauchs durch den Erwerber aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen und deren taggleicher Umsetzung sichergestellt ist. In einem solchen Fall kann es bei der Beurteilung des Nießbrauchs keinen Unterschied machen, ob sich der Übertragende den Nießbrauch vorbehält, indem er sich diesen noch selbst einräumt, oder ob er durch vertragliche Abreden sicherstellt, dass dies unmittelbar durch den Erwerber geschieht.
- 80** Die Übertragung eines Wirtschaftsguts unter Vorbehalt eines Nutzungsrechts lässt die Unentgeltlichkeit der Vermögensübertragung unberührt, denn der Erwerber erwirbt von vornherein nur das mit dem Nießbrauch belastete Wirtschaftsgut (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 18.11.2014 - IX R 49/13, BFHE 247, 435, BStBl II 2015, 224, Rz 18; vom 28.07.1981 - VIII R 124/76, BFHE 134, 130, BStBl II 1982, 378 [Rz 16]; vom 24.04.1991 - XI R 9/84, BFHE 164, 354, BStBl II 1991, 794 [Rz 9]; HHR/Uhl-Ludäscher, § 6 EStG Rz 1233a). Die Bestellung des Nießbrauchs stellt keine Gegenleistung des Erwerbers dar (vgl. BFH-Urteil vom 25.01.2017 - X R 59/14, BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730, Rz 37, m.w.N.; Krogoll, Erbschaft-Steuerberater --ErbStB-- 2014, 314, 317, m.w.N.).
- 81** (2) Im Streitfall ist ein Vorbehaltsnießbrauch gegeben. Der Kläger zu 1. hat sich --im Zusammenhang mit der Übertragung seines Kommanditanteils an der Klägerin zu 2.-- einen Nießbrauch an diesem Anteil vorbehalten. Dass dieser Nießbrauch von den Söhnen zu bestellen war, steht dem nicht entgegen. Auch die Tatsache, dass die V KG Nießbrauchbegünstigte war, führt zu keinem anderen Ergebnis, denn der Kläger zu 1. war im Zeitpunkt der Einräumung des Nießbrauchrechts alleiniger Kommanditist der V KG und damit derjenige, der vom Nießbrauch profitierte.
- 82** Entgegen der Auffassung der Kläger ist kein Zuwendungsnießbrauch gegeben. Der Kläger zu 1. hat keinen Nießbrauch zugewendet. Er ist nicht Eigentümer des Kommanditanteils geblieben und hat seinen Söhnen einen Nießbrauch zugewendet, sondern genau das Gegenteil war vereinbart und wurde umgesetzt.
- 83** (3) Aus dem BFH-Urteil vom 06.05.2010 - IV R 52/08 (BFHE 229, 279, BStBl II 2011, 261) ergibt sich --entgegen der Auffassung der Kläger-- nichts anderes (so im Ergebnis auch Oenings/Lorenz in Hesselmann/Müller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 23. Aufl., Rz 8.369; Krogoll, ErbStB 2014, 314, 317).
- 84** Der BFH hat seinerzeit entschieden, dass die Annahme einer unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils im Sinne des § 7 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 1990 (EStDV a.F.) voraussetzt, dass zugleich auch alle Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens auf den Übernehmer übertragen werden müssen, die als funktional wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen sind. Wird hingegen im Rahmen der

unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils eine wesentliche Betriebsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens nicht mitübertragen, kommt --so der BFH-- eine Anteilsübertragung zum Buchwert nicht in Betracht. Der BFH wertete einen solchen Vorgang als Übertragung einzelner betrieblicher Wirtschaftsgüter, für den eine Buchwertfortführung gemäß § 7 Abs. 1 EStDV a.F. ausgeschlossen ist, da die Regelung voraussetzt, dass eine Sachgesamtheit als Ganzes übergeht. Dementsprechend wandte er in dem seinerzeit entschiedenen Streitfall --in dem eine wesentliche Betriebsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens nicht mitübertragen worden war-- insbesondere wegen der anteiligen Übernahme betrieblicher Verbindlichkeiten die allgemeinen Grundsätze über die Behandlung entgeltlicher oder teilentgeltlicher Übertragungen eines Kommanditanteils gegen ein gewinnabhängiges Entgelt an. Dabei ordnete er --neben den "übernommenen Verbindlichkeiten" des Gesamthandsvermögens-- auch die Forderung aus dem Nießbrauch am Gewinnbezugsrecht des Kommanditanteils als Entgelt ein.

- 85** Damit hat der BFH allerdings nicht entschieden, dass die Übertragung von Anteilen an einer Personengesellschaft, die unter dem Vorbehalt eines Ertragsnießbrauchs erfolgt, stets als entgeltlich zu beurteilen ist beziehungsweise dann als entgeltlich zu beurteilen ist, wenn das Nießbrauchrecht keine fortdauernde Mitunternehmerstellung des Übertragenden begründet. Er hat vielmehr lediglich klargestellt, dass in den Fällen, in denen eine Buchwertfortführung scheitert (seinerzeit infolge der Zurückbehaltung funktional wesentlichen Betriebsvermögens in Gestalt eines Grundstücks), Gegenleistungen, die im Rahmen des § 6 Abs. 3 EStG bzw. § 7 Abs. 1 EStDV a.F. nicht als Entgelt für die Übertragung zu qualifizieren wären, bei der Aufdeckung der stillen Reserven als Entgelt zu qualifizieren sind, und dies auch für den Vorbehaltsnießbrauch gilt (so auch Krogoll, ErbStB 2014, 314, 317). Bei einer entgeltlichen Übertragung ist mithin auch der dem Übertragenden lebenslänglich vorbehalten Nießbrauch Teil der Gegenleistung und kann nicht dem Sonderrechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen zugeordnet werden.
- 86** Anders als die Kläger unter Verweis auf das BFH-Urteil vom 06.05.2010 - IV R 52/08 (BFHE 229, 279, BStBl II 2011, 261, Rz 29) in der mündlichen Verhandlung ausgeführt haben, ergibt sich eine Entgeltlichkeit der Anteilsübertragung auch nicht daraus, dass der Kläger zu 1. --im Unterschied zu den Fällen einer Grundstücksübertragung unter Nießbrauchvorbehalt-- die Einkunftsquelle "Betrieb" übertragen hat. Denn für die Beantwortung der Frage der Entgeltlichkeit eines Übertragungsvorgangs kommt es nicht darauf an, welches Wirtschaftsgut übertragen wird, sondern ob beziehungsweise in welcher Weise der Erwerber eine Gegenleistung für die Übertragung des Wirtschaftsguts zu erbringen hat.
- 87** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1, § 139 Abs. 4 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de