

Urteil vom 01. March 2018, IV R 15/15

Wirtschaftliches Eigentum an einem Mitunternehmeranteil - Bestimmung des Zeitpunkts der Anteilsveräußerung bei abweichendem Wirtschaftsjahr der Mitunternehmerschaft

ECLI:DE:BFH:2018:U.010318.IVR15.15.0

BFH IV. Senat

AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 16 Abs 1 Nr 2, AO § 39 Abs 1, EStG § 4a Abs 2 Nr 2

vorgehend FG Hamburg, 01. February 2015, Az: 6 K 277/12

Leitsätze

Dem Erwerber eines Anteils an einer Personengesellschaft kann die Mitunternehmerstellung bereits vor der zivilrechtlichen Übertragung des Gesellschaftsanteils zuzurechnen sein. Voraussetzung dafür ist, 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 Mitunternehmerrisiko sowie Mitunternehmerinitiative vollständig auf ihn übergegangen sind (Anschluss an BFH-Urteil vom 22. Juni 2017 IV R 42/13, BFHE 259, 258) .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 2. Februar 2015 6 K 277/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens einschließlich der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die ehemalige A-GmbH & Co. KG (A-KG) mit Sitz in X betrieb im Streitjahr (2000) die Herstellung und den Vertrieb verschiedener ... Nach Maßgabe des Beschlusses ihrer Gesellschafterversammlung vom ... 2002 wurde die A-KG im Wege des Formwechsels in die H-GmbH umgewandelt. Im Jahr 2004 wurde deren Sitz nach B verlegt, die Firma in I-GmbH geändert und diese als übertragender Rechtsträger mit der I-Verwaltungsgesellschaft mbH mit Sitz in B verschmolzen. Letztgenannte GmbH wiederum wurde als übertragender Rechtsträger aufgrund Verschmelzungsvertrags vom ... 2004 mit der K-AG mit Sitz in B verschmolzen. Diese wurde schließlich als übertragender Rechtsträger aufgrund Verschmelzungsvertrags vom ... 2014 mit der Beigeladenen, der L-GmbH mit Sitz in B, verschmolzen. Die Firma der Beigeladenen wurde zwischenzeitlich in P-GmbH geändert.
- 2** Komplementärin der A-KG war im Streitjahr die V-GmbH. Kommanditisten waren die B-KG, die im Jahr 2008 auf die Klägerin und Revisionsklägerin zu 1. (Klägerin zu 1.), die C-GmbH & Co. KG, verschmolzen wurde, der Kläger und Revisionskläger zu 2. (D), die Klägerin und Revisionsklägerin zu 3. (E) sowie F und G. Die Kommanditisten waren mit Anteilen in entsprechender Höhe als Gesellschafter an der selbst nicht am Kapital und Vermögen der A-KG beteiligten V-GmbH beteiligt. Geschäftsjahr der A-KG war der Zeitraum vom 1. Oktober bis 30. September.
- 3** Die A-KG verfügte über einen Verwaltungsrat. § 7 des Gesellschaftsvertrags der A-KG lautet:

"(1) Der Verwaltungsrat bestimmt die Richtlinien der Geschäftspolitik der Gesellschaft. Die [V-GmbH], die die laufenden Geschäfte führt, ist an Richtlinien und Weisungen des Verwaltungsrats gebunden. Der Verwaltungsrat kann insbesondere Geschäfte und Maßnahmen bezeichnen, die nur mit seiner Zustimmung vorgenommen werden dürfen. Die [V-GmbH] ist in jedem Fall verpflichtet, Geschäfte, die über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes der Gesellschaft hinausgehen, sowie solche Geschäfte, die mit einem außergewöhnlichen wirtschaftlichen Risiko verbunden oder sonst nach Inhalt, Zweck oder Umfang für die Gesellschaft von außergewöhnlicher Bedeutung sind, nicht ohne die vorherige Zustimmung des Verwaltungsrats vorzunehmen.

(2) Der Verwaltungsrat kann in entsprechender Anwendung von § 90 Abs. 3 AktG von der [V-GmbH] jederzeit einen Bericht verlangen über Angelegenheiten der Geschäftsführung sowie in entsprechender Anwendung von § 111 Abs. 2 AktG die Bücher und Schriften der Gesellschaft einsehen."

- 4 Die Übertragung von Gesellschaftsanteilen war in § 13 des Gesellschaftsvertrags der A-KG wie folgt geregelt:

"(1) Jeder mit einer Kapitaleinlage beteiligte Gesellschafter kann seinen Gesellschaftsanteil (Kapitalkonto, Reservekonto und Verlustvortragskonto in ihrem jeweiligen Stand) ohne Zustimmung der Gesellschafterversammlung ganz oder teilweise auf seinen Ehegatten oder einen Abkömmling oder – wenn der Gesellschafter zur Familie ... gehört – auf ein anderes Mitglied der Familie ... übertragen. ..."

- 5 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 13. Januar 2000 (Anteilsveräußerungsvertrag --AV--) erwarb die K-AG "zeitversetzt" (Präambel P.2 des AV) sämtliche Kommanditanteile der A-KG und sämtliche Geschäftsanteile der V-GmbH. In einem ersten Schritt erwarb die K-AG Zug um Zug gegen Zahlung des Kaufpreises per 31. Januar 2000 75 % des Kommanditkapitals der A-KG (Abschn. I des AV). Im Zusammenhang damit wurden Änderungen zum Gesellschaftsvertrag vereinbart (Abschn. II des AV). Der korrespondierende Erwerb von 75 % des Stammkapitals der V-GmbH wurde in Abschn. III des AV geregelt. Die restlichen Kommanditanteile in Höhe von 25 % des Kommanditkapitals der A-KG gingen zum 31. Januar 2001 über (Abschn. IV des AV). Der damit korrespondierende Erwerb der restlichen 25 % des Stammkapitals der V-GmbH wurde in Abschn. V des AV geregelt.

- 6 Bei Vertragsschluss wurden die B-KG, F und G sowie die V-GmbH jeweils durch D vertreten. Im Einzelnen regelten die Vertragsparteien des AV Folgendes:

"Abschnitt I

Veräußerung von 75 % des Kommanditkapitals der [A-KG] (1. KG-Tranche)

...

§ 2

Kaufgegenstand, Übertragung zum Übertragungstichtag I

2.1 Mit wirtschaftlicher Wirkung vom Ablauf des 31. Januar 2000 (im folgenden kurz "Übergangstichtag I" genannt) verkaufen die Verkäufer ... folgende jeweils 75 %igen Kommanditanteile (1. KG-Tranche) ... an [die K-AG]:

...

2.1.1 [D] eine Kommanditeinlage in Höhe von DM ...

2.1.2 die [B-KG] eine Kommanditeinlage in Höhe von DM ...

2.1.3 [E] eine Kommanditeinlage in Höhe von DM ...

2.1.4 [F] eine Kommanditeinlage in Höhe von DM ...

2.1.5 [G] eine Kommanditeinlage in Höhe von DM ...

Übertragen werden mithin 75 % des DM ... betragenden Kommanditistkapitals, mithin Gesellschaftsanteile in Höhe von insgesamt DM ...

...

2.3 Der auf die veräußerten Kommanditanteile bis zum Übergangstichtag I entfallende Anteil am Gewinn oder Verlust ... steht den Verkäufern zu bzw. ist von ihnen zu tragen, und zwar jeweils im Verhältnis der von ihnen gegenwärtig gehaltenen Kommanditanteile zueinander. Die hieraus resultierenden Forderungen sind mit Wirkung vom 1. Februar 2000 mit 6 % p.a. zu verzinsen ... Mit Rücksicht darauf und unter Berücksichtigung dessen, daß die Verkäufer ab dem 1. Februar 2000 eine Verzinsung des Kaufpreises für die 2. Tranche erhalten, treten die Verkäufer den mit ihren vollständigen Kommanditanteilen verbundenen Gewinnanteil für die Zeit vom 1. Februar 2000 bis zum Übergangstichtag II an [die K-AG] ab, die die Abtretungen annimmt. Die Abtretungen werden dinglich wirksam, sobald die an [die K-AG] veräußerten Kommanditanteile der 1. Tranche dinglich auf sie übergegangen sind (vgl. nachstehend Abs. 2.4).

2.4 Die Verkäufer treten hiermit jeweils ihre im Rahmen der 1. KG-Tranche verkauften 75 %igen Kommanditanteile an [die K-AG] ab. Allerdings stehen diese Abtretungen unter vier aufschiebenden Bedingungen, nämlich:

2.4.1 Die Abtretungen stehen unter der ersten Bedingung, daß [die K-AG] den für die verkauften Kommanditanteile gemäß nachstehend § 3 zu zahlenden Kaufpreis auf die dort genannten Konten kosten- und spesenfrei zugunsten der Verkäufer überwiesen hat. ...

2.4.2 Die Abtretungen stehen unter einer zweiten Bedingung, die näher in Abschnitt VI Ziff. 3 dieser Urkunde geregelt worden ist (Nichtuntersagungsverfügung des Bundeskartellamts).

2.4.3 Die Abtretungen stehen unter der dritten Bedingung, daß [die K-AG] die in Abschnitt IV Ziff. 6 dieser Urkunde eingegangene Verpflichtung, die dort näher behandelte Bürgschaft den Anwälten der Verkäufer auszuhändigen, erfüllt. ...

2.4.4 Die Abtretungen stehen schließlich unter der vierten Bedingung, daß [die K-AG] als Kommanditist kraft Sonderrechtsnachfolge in die hiernach gekauften Kommanditeile im Handelsregister der [A-KG] eingetragen wird. In der Phase zwischen der Freigabe des Zusammenschlußvorhabens durch das Bundeskartellamt und handelsregisterlicher Eintragung der [K-AG] halten die Verkäufer die veräußerten Gesellschaftsanteile jeweils treuhänderisch für die [K-AG].

2.5 Der amtierende Notar wird parallel hierzu von allen Parteien beauftragt und unwiderruflich angewiesen, die im Anschluß hieran von ihm notariell beglaubigte und von den Verkäufern sowie [der K-AG] unterzeichnete Handelsregisteranmeldung für die 1. KG-Tranche in Verwahrung zu nehmen und - frühestens am Übergangstichtag I - zum Handelsregister einzureichen, sobald folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

2.5.1 Vorliegen des Nichtuntersagungsbescheids des Bundeskartellamts

...

2.5.2 Nachweis der Bezahlung des Kaufpreises gemäß vorstehend Abs. 2.4.1.

2.5.3 Eingang der Quittung über die Leistung der Bürgschaft gemäß vorstehend Abs. 2.4.3.

...

2.7 Die [K-AG] nimmt den Verkauf und die Abtretungen an. Die Komplementär-GmbH stimmt dem Verkauf und der Abtretung zu.

§ 3

Kaufpreis für die 1. Tranche, Fälligkeit; Entnahmerechte

...

3.3 Der Kaufpreis ist mit Wirkung vom Übergangstichtag I bis zur tatsächlichen Bezahlung zu verzinsen mit 6 % p.a.

3.4 Er ist fällig binnen zwei Wochen nach Eintritt der in Abschnitt VI Ziff. 3 dieser Urkunde genannten Bedingung (Nichtuntersagungsverfügung des Bundeskartellamts) ...

§ 11

Fortwirkende Haftungen, Verwaltungsrat

...

11.2 [D] bleibt auf ausdrücklichen Wunsch [der K-AG] Mitglied des Verwaltungsrates der [A-KG] bis zum 31. Januar 2001, um auf diese Weise die Kontinuität der unternehmerischen Verantwortung zu dokumentieren. [E] wird ihr Verwaltungsratsmandat zum 31. Januar 2000 niederlegen.

Abschnitt II

Änderungen des Kommanditgesellschaftsvertrags der [A-KG] und ergänzende Beschlüsse

...

1. Wirksamwerden der Beschlüsse

Die folgenden Beschlüsse treten mit Wirkung vom Eintritt der in Abschnitt VI Ziff. 3 dieser Urkunde genannten Bedingung (Nichtuntersagungsverfügung des Bundeskartellamts) in Kraft, wobei sich die Gesellschafter und [die K-AG] im Innenverhältnis zueinander so zu stellen haben, als sei die [K-AG] bereits in diesem Augenblick dinglich der Gesellschaft beigetreten, was tatsächlich erst mit handelsregisterlicher Eintragung des Erwerbs der von ihr gemäß Abschnitt I dieser Urkunde gekauften Kommanditanteile geschieht (vgl. Abschnitt I § 2 Abs. 2.4 dieser Urkunde).

2. Geschäftsführung

Die Verkäufer und [die K-AG] werden sodann alleinige Gesellschafter der Komplementär-GmbH sein. Insoweit verpflichten sich die Verkäufer, ihr dortiges Stimmrecht in Übereinstimmung mit [der K-AG] auszuüben bzw. nicht gegen den Mehrheitsgesellschafter [K-AG] zu stimmen.

3. Änderungen des Kommanditgesellschaftsvertrags

Der in der Fassung vom ..., ergänzt durch Nachtrag vom ..., gültige Kommanditgesellschaftsvertrag wird wie folgt geändert bzw. ergänzt:

...

3.2 §§ 6 bis 8 KG-Vertrag

Die Bestimmungen werden zu einer Vorschrift mit folgendem Inhalt zusammengefaßt:

(1) Den Gesellschaftern und der Geschäftsführung der persönlich haftenden Gesellschafterin steht ein Verwaltungsrat zur Seite, dessen Mitglieder nach folgender Maßgabe von den Gesellschaftern entsandt werden: Die [K-AG] ist berechtigt, drei Verwaltungsratsmitglieder zu bestimmen. Den übrigen Kommanditisten steht gemeinsam das Recht zu, zwei Verwaltungsratsmitglieder zu bestimmen, ...

3.5 § 12 KG-Vertrag

Diese Bestimmung wird mit schuldrechtlicher Innenwirkung vom 1. Februar 2000 wie folgt neu gefaßt: 'Das anfallende Ergebnis steht allein der [K-AG] zu, so daß die übrigen Gesellschafter weder an einem Gewinn noch an einem Verlust teilnehmen.'

3.6 § 13 KG-Vertrag

'... (2) Will die [K-AG] ihren Kommanditeil ganz oder teilweise vor Ablauf des 28. Februar 2001 an einen Dritten abtreten, bedarf sie hierzu vorab der schriftlichen Zustimmung aller übrigen Kommanditisten.'

...

5. Verwaltungsratsmitglieder

Mit Rücksicht auf die Neufassung der §§ 6 bis 8 des Kommanditgesellschaftsvertrages (vgl. vorstehend Ziff. 3.2) nehmen die Parteien zur Kenntnis, daß die gegenwärtigen Verwaltungsratsmitglieder der [K-AG] ausweislich der als Anlage 11 beigefügten Erklärung ihr Amt als Verwaltungsratsmitglied niedergelegt haben mit Wirkung vom Eintritt der in Abschnitt VI Ziff. 3 dieser Urkunde genannten Bedingung (Nichtuntersagungsverfügung des Bundeskartellamts). Mit Rücksicht darauf machen die Verkäufer und [die K-AG] von ihrem dann gemäß §§ 6 bis 8 Kommanditgesellschaftsvertrag bestehenden Recht zur Benennung von Verwaltungsratsmitgliedern wie folgt Gebrauch:

5.1 Die Verkäufer benennen zu Verwaltungsratsmitgliedern die Herren [D], den Erschienenen zu 1/, und [M]. ...

Abschnitt III

Veräußerung von 75 % des Stammkapitals der Komplementär-GmbH (1. GmbH-Tranche)

Sodann schließen die Verkäufer und [die K-AG] den folgenden Geschäftsanteilkauf- und -abtretungsvertrag in Form eines Rechtskaufs, aufgrund dessen die Verkäufer insgesamt 75 % des vorhandenen Stammkapitals der Komplementär-GmbH an die [K-AG] veräußern:

...

§ 2

Kaufgegenstand, Übertragung zum Übertragungstichtag I

2.1 Die Verkäufer verkaufen von ihren in § 1 Abs. 1.1 genannten Geschäftsanteilen der Komplementär-GmbH jeweils einen 75 %igen Teilanteil mit allen Rechten und Pflichten einschließlich des anteiligen Gewinnbezugsrechts mit Wirkung vom Übergangstichtag I an [die K-AG]. [Die K-AG] nimmt den Verkauf der Geschäftsanteile an.

... 2.3 Schuldrechtlicher Übergangstichtag ist der Übergangstichtag I. Damit steht der Gewinn für das laufende Geschäftsjahr, der auf die veräußerten Teilgeschäftsanteile entfällt, bis zum Übergangstichtag I den Verkäufern zu. Dieser anteilige Gewinn wird den Verkäufern, sobald er ermittelt worden ist, aufgrund einer Abschlagsdividende ausgeschüttet werden. ...

... 2.5 Die Verkäufer treten hiermit die von ihnen veräußerten Geschäftsanteile bzw. Teilgeschäftsanteile an die [K-AG] ab, die die Abtretung annimmt. Die Abtretung steht unter zwei Bedingungen, worauf die in Abschnitt I § 2 Abs. 2.4.1 und 2.4.2 dieser Urkunde getroffenen Vereinbarungen entsprechende Anwendung finden.

2.6 Die Verkäufer treten ferner mit schuldrechtlicher Wirkung zum Übergangstichtag I das gesamte Gewinnbezugsrecht hinsichtlich ihrer gesamten in § 1 Abs. 1.1 genannten Beteiligungen an der Komplementär-GmbH an die [K-AG] ab, also auch dasjenige Gewinnbezugsrecht, was auf die noch nicht veräußerten Beteiligungen in Höhe von 25 % am Stammkapital der Komplementär-GmbH entfällt. [Die K-AG] nimmt diese Abtretungen an. Die Abtretungen werden wirksam, sobald [die K-AG] die hiernach veräußerten 75 %igen Teilgeschäftsanteile dinglich erworben hat.

§ 3

Kaufpreis für die 1. Tranche, Fälligkeit

3.1 Der Kaufpreis für die veräußerten Teilgeschäftsanteile gemäß § 2 beträgt insgesamt DM ... und entspricht damit dem Nominalwert.

...

Abschnitt IV

Veräußerung von 25 % des Kommanditkapitals der [A-KG] (2. KG-Tranche)

Sodann schließen die Verkäufer und die [K-AG] mit Zustimmung der Komplementär-GmbH den folgenden Kommanditanteilkauf- und -abtretungsvertrag in Form eines Rechtskaufs, der die jeweils 25 %igen Kommanditanteile der Verkäufer an der [A-KG] betrifft (2. KG-Tranche), die den Verkäufern verbleiben, sobald die Veräußerung von 75 % des Kommanditkapitals gemäß Abschnitt I dieser Urkunde nach Eintritt der in Abschnitt VI Ziff. 3 dieser Urkunde genannten Bedingung (Nichtuntersagungsverfügung des Bundeskartellamts) wirksam geworden und im Handelsregister eingetragen worden ist. Demgemäß werden die folgenden Vereinbarungen wirksam, sobald die in Abschnitt VI Ziff. 3 dieser Urkunde genannte Bedingung (Nichtuntersagungsverfügung des Bundeskartellamts) eingetreten ist. Im übrigen wird im folgenden sprachlich unterstellt, daß die Verkäufer jeweils nur noch 25 % ihrer gegenwärtigen Kommanditanteile halten. ...

Im einzelnen gilt:

1. Die Verkäufer werden sodann an der [A-KG] mit folgenden Kommanditeinlagen beteiligt sein:

- 1.1 [D] mit einer Kommanditeinlage in Höhe von DM ...
- 1.2 Die [B-KG] mit einer Kommanditeinlage in Höhe von DM ...
- 1.3 [E] mit einer Kommanditeinlage in Höhe von DM ...
- 1.4 [F] mit einer Kommanditeinlage in Höhe von DM ...
- 1.5 [G] mit einer Kommanditeinlage in Höhe von DM ...

2. Die Verkäufer verkaufen die vorgenannten Kommanditeinlagen an [die K-AG] und treten sie an [die K-AG] ab. Der Verkauf und die Übertragung umfassen die korrespondierenden Guthaben der Verkäufer an ihren Kapitalkonten und den Reserve- und Gewinnvortragskonten sowie sämtliche mit den veräußerten Kommanditbeteiligungen verbundenen Rechte und Pflichten, ausgenommen die Ansprüche oder Verbindlichkeiten des jeweiligen Verkäufers aus dem für ihn geführten Privatkonto.
3. Schuldrechtlicher Übergangsstichtag ist der Ablauf des 31. Januar 2001 ... ("Übergangsstichtag II").
4. Der Kaufpreis ... ist am 31. Januar 2001 fällig und bis zur tatsächlichen Bezahlung ab dem Übergangsstichtag I, mithin mit Wirkung vom 01. Februar 2000, mit 6 % p.a. zu verzinsen.

...

6. [Die K-AG] ist verpflichtet, den Verkäufern ... nach Eintritt der in Abschnitt VI Ziff. 3 dieser Urkunde genannten Bedingung (Nichtuntersagungsverfügung des Bundeskartellamts) zur Absicherung des vorgenannten Kaufpreisanspruches sowie zur Absicherung des sich aus Abschnitt V dieser Urkunde ergebenden Kaufpreisanspruches eine selbstschuldnerische und unbefristete Bürgschaft ... zu übergeben. ...
7. Die Abtretung der veräußerten Kommanditanteile ist aufschiebend bedingt von der handelsregisterlichen Eintragung [der K-AG] als Sonderrechtsnachfolgerin in die hierdurch erworbenen Kommanditanteile. Ab dem Übergangsstichtag II bis zum Eintritt dieser Bedingungen halten die Verkäufer die veräußerten Kommanditanteile treuhänderisch für [die K-AG].
8. Der amtierende Notar wird parallel hierzu von allen Parteien beauftragt und unwiderruflich angewiesen, die im Anschluß hieran von ihm notariell beglaubigte und von den Verkäufern sowie [der K-AG] unterzeichnete Handelsregisteranmeldung für die 2. KG-Tranche in Verwahrung zu nehmen und - frühestens am Übergangsstichtag II - zum Handelsregister einzureichen, sobald folgende Voraussetzung erfüllt ist: Vorliegen des Nichtuntersagungsbescheids des Bundeskartellamts ...

Abschnitt V

Veräußerung von 25 % des Stammkapitals der Komplementär-GmbH (2. GmbH-Tranche)

Sodann beschließen die Verkäufer und [die K-AG] den folgenden Geschäftsanteilkauf- und -abtretungsvertrag in Form eines Rechtskaufs, der die jeweils 25 %igen Geschäftsanteile der Verkäufer an der Komplementär-GmbH betrifft (2. GmbH-Tranche), die den Verkäufern verbleiben, sobald die Veräußerung von 75 % des Stammkapitals der Komplementär-GmbH gemäß Abschnitt III dieser Urkunde nach Eintritt der in Abschnitt VI Ziff. 3 dieser Urkunde genannten Bedingung (Nichtuntersagungsverfügung des Bundeskartellamts) wirksam geworden ist. Demgemäß werden die folgenden Vereinbarungen wirksam, sobald die in Abschnitt VI Ziff. 3 dieser Urkunde genannte Bedingung (Nichtuntersagungsverfügung des Bundeskartellamts) eingetreten ist. Im übrigen wird im folgenden sprachlich unterstellt, daß die Verkäufer jeweils nur noch 25 % ihrer gegenwärtigen Geschäftsanteile der Komplementär-GmbH halten. ...

2. Die Verkäufer verkaufen hiermit diese Geschäftsanteile an [die K-AG] und treten sie gleichzeitig an sie ab. Das auf diese Geschäftsanteile entfallende Gewinnbezugsrecht steht [der K-AG] bereits aufgrund der in Abschnitt III § 2 Abs. 2.6 dieser Urkunde getroffenen Vereinbarungen zu.
 3. Im übrigen finden die in Abschnitt III dieser Urkunde getroffenen Vereinbarungen entsprechende Anwendung.
 4. [Die K-AG] nimmt die Veräußerungen und Abtretungen an. ..."
- 7** Im April 2000 beschloss das Bundeskartellamt, das Zusammenschlussvorhaben zwischen der A-KG und der K-AG nicht zu untersagen.
 - 8** Im Mai, September und Dezember 2000 fanden Sitzungen der Verwaltungsräte der A-KG und ihrer Komplementärin statt, an denen u.a. D und M teilnahmen.
 - 9** Im Juli 2000 wurde in das Handelsregister der A-KG die Herabsetzung der Kommanditeinlagen auf insgesamt ... DM eingetragen. Zugleich wurde eingetragen, dass die K-AG im Wege der Sonderrechtsnachfolge stattdessen als Kommanditistin mit einer Einlage von insgesamt ... DM eingetreten sei.
 - 10** Im März 2001 wurden die Kommanditisten B-KG, D, E, F und G als ausgeschieden eingetragen. Zugleich wurde eingetragen, dass im Wege der Sonderrechtsnachfolge die Kommanditeinlage der K-AG um insgesamt ... DM auf ... DM erhöht worden sei.
 - 11** Mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--) ergangenen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für 2000 vom 28. September 2001 stellte

das damals zuständige Finanzamt ... (FA A) für die A-KG erklärungsgemäß Gewinne aus der Veräußerung der Mitunternehmeranteile der B-KG, D, E, F und G in Höhe von insgesamt ... DM fest. Die für die einzelnen Feststellungsbeteiligten festgestellten Veräußerungsgewinne entsprachen deren Beteiligungsquoten. Dabei wurde die Veräußerung der Beteiligungen in vollem Umfang bereits als im Streitjahr vollzogen angesehen. Der Bescheid wurde den Feststellungsbeteiligten im Rahmen der Einzelbekanntgabe übersandt. Hiergegen legten die B-KG, D und E Einspruch ein u.a. mit der Begründung, dass bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns für das Jahr 2000 von einer Veräußerung von nur 75 % der Anteile auszugehen sei.

- 12 Mit nach § 164 Abs. 2 AO geändertem Gewinnfeststellungsbescheid 2000 vom 1. Juli 2002 wurden die Veräußerungsgewinne (einschließlich steuerfreier Veräußerungsgewinne) auf insgesamt ... DM festgestellt.
- 13 Mit erneut gemäß § 164 Abs. 2 AO geändertem Gewinnfeststellungsbescheid 2000 vom 15. Oktober 2002 stellte das FA A die Veräußerungsgewinne auf insgesamt ... DM fest.
- 14 Mit gegenüber der Klägerin zu 1. als Rechtsnachfolgerin der B-KG sowie D und E ergangenen Einspruchsentscheidungen des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt ... --FA B--) vom 27. November 2012 wurden die Veräußerungsgewinne auf insgesamt ... DM festgestellt. Im Einzelnen wurden für die B-KG ein Veräußerungsgewinn in Höhe von ... DM, für D ein Veräußerungsgewinn in Höhe von ... DM und für E ein Veräußerungsgewinn in Höhe von ... DM festgestellt; im Übrigen wurden deren Einsprüche als unbegründet zurückgewiesen. Bei der Ermittlung der Veräußerungsgewinne berücksichtigte das FA B wegen einer Steuerklausel des AV eine Kapitalerhöhung von insgesamt ... DM; die Summe der Veräußerungsgewinne wurde damit wie folgt ermittelt: ...
- 15 Hiergegen erhoben die Kläger im Dezember 2012 Klage beim Finanzgericht Hamburg (FG), die Klägerin zu 1. unter dem Aktenzeichen 6 K 277/12, D unter dem Aktenzeichen 6 K 278/12 und E unter dem Aktenzeichen 6 K 276/12.
- 16 Zur Begründung führten die Kläger im Wesentlichen aus, weder das zivilrechtliche noch das wirtschaftliche Eigentum an den verbleibenden 25 %-Anteilen der Altgesellschafter seien vor dem 31. Januar 2001 auf die K-AG übertragen worden, denn dieses Datum werde im Übertragungsvertrag ausdrücklich als "Übergangstichtag II" bezeichnet. Zudem sei der dingliche Eigentumswechsel aufschiebend bedingt gewesen durch die Eintragung der Sonderrechtsnachfolge im Handelsregister. Auch seien die Altgesellschafter aufgrund ihrer gesellschaftsrechtlichen Stellung bis zum 31. Januar 2001 Mitunternehmer der A-KG geblieben, denn sie hätten in dieser Zeit Mitunternehmerinitiative entfaltet und auch Mitunternehmerrisiko getragen.
- 17 Das FA B führte unter Bezug auf seine Einspruchsentscheidungen u.a. aus, dass die Altgesellschafter aus der Beteiligung an der A-KG ab dem 1. Februar 2000 keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezogen hätten, weil sie keine Mitunternehmer mehr gewesen seien. Wegen fehlender Teilhabe am Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens hätten die Altgesellschafter kein oder nur ein sehr geringes Mitunternehmerrisiko getragen. Das schwache Mitunternehmerrisiko werde auch nicht durch eine starke Mitunternehmerinitiative ausgeglichen.
- 18 Nach Verbindung der Verfahren zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung lud das FG mit Beschluss vom 28. November 2004 6 K 277/12 die L-GmbH (jetzige Firma: P-GmbH) bei, nachdem das FA B dies unter Hinweis auf § 174 Abs. 5 AO beantragt hatte.
- 19 Mit --durch FG-Beschluss vom 9. Februar 2015 hinsichtlich des Rubrums berichtigtem-- Urteil vom 2. Februar 2015 6 K 277/12 wies das FG die Klage ab. Die B-KG, D und E hätten bereits im Streitjahr kein Mitunternehmerrisiko mehr getragen, denn sie hätten ihren Gewinnanteil für die Zeit vom 1. Februar 2000 bis zum 31. Januar 2001 wirksam an die K-AG abgetreten. Eine sich allein nach Maßgabe des § 167 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs (HGB) ergebende Beteiligung am Verlust der A-KG reiche nicht aus. Von den Altgesellschaftern der A-KG bis zum 31. Januar 2001 ausgeübte Tätigkeiten seien möglicherweise bei der Bemessung des Kaufpreises mitberücksichtigt worden. Für eine pauschale Vergütung von Betriebsvermögensmehrungen ergäben sich im AV jedoch keine Hinweise. Auch die vereinbarte Verzinsung des Kaufpreises führe nicht zu einer pauschalen Beteiligung der Kläger am laufenden Gewinn und den stillen Reserven der A-KG. Mangels Mitunternehmerrisikos könne dahinstehen, ob die Altgesellschafter bis 2001 Mitunternehmerinitiative gehabt hätten.
- 20 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§§ 15, 16 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr gültigen Fassung --EStG--).
- 21 Sie machen im Wesentlichen geltend, die Altgesellschafter der A-KG seien bis zum 31. Januar 2001 wirtschaftliche

Eigentümer der im Rahmen der 2. Tranche veräußerten Gesellschaftsanteile (25 %) geblieben, denn sie seien auch über den 31. Januar 2000 hinaus als Mitunternehmer der A-KG anzusehen. Die rechtliche Stellung der Kommanditisten in Bezug auf ihre Mitsprache-, Kontroll- und Widerspruchsrechte habe sich nach dem 31. Januar 2000 nicht geändert. Die Kläger hätten in der Zeit vom 31. Januar 2000 bis zum 31. Januar 2001 auch weiterhin Mitunternehmerisiko getragen, denn am Misserfolg des Unternehmens seien sie bereits aufgrund ihrer Außenhaftung nach § 167 Abs. 3 HGB beteiligt gewesen. Eine Teilhabe am Erfolg liege vor, weil die Vertragsparteien die prognostizierten wirtschaftlichen Vorteile der weiteren Tätigkeiten der Altgesellschafter für das Unternehmen bei der Kaufpreisbemessung pauschal berücksichtigt hätten. Die vereinbarte Verzinsung des für die 2. Tranche vereinbarten Kaufpreises stelle eine pauschalierte Beteiligung am laufenden Gewinn der A-KG dar. Da die Mitunternehmerinitiative besonders stark ausgeprägt gewesen sei, könne diese auch ein minder ausgeprägtes Mitunternehmerisiko kompensieren. Deshalb seien 25 % ihrer Mitunternehmerstellung erst in 2001 veräußert worden.

22 Die Kläger beantragen,

das Urteil des FG Hamburg vom 2. Februar 2015 6 K 277/12 in der Fassung des Berichtigungsbeschlusses vom 9. Februar 2015 aufzuheben und den geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2000 vom 15. Oktober 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 27. November 2012 dahin zu ändern, dass darin Gewinne aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen an der ehemaligen A-KG wie folgt festgestellt werden:

	DM
Klägerin zu 1. (C-GmbH & Co. KG als Rechtsnachfolgerin der B-KG)	...
Kläger zu 2. (D)	...
Klägerin zu 3. (E)	...

23 Das FA B beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

24 Es trägt u.a. vor, die Kläger wiederholten ihren Vortrag aus dem erstinstanzlichen Verfahren und setzten sich nicht ausreichend mit der Begründung des FG-Urteils auseinander. Auf eine Mitunternehmerinitiative der Kläger komme es nach dem FG-Urteil nicht an. Nachdem der Kaufpreis für die 1. und 2. Tranche hätte einheitlich ermittelt werden sollen, sei keine Wertsteigerung in Bezug auf eine Betriebsvermögensmehrung vereinbart gewesen; der Kaufpreis für 75 % der Anteile habe genau 75 % des gesamten Kaufpreises betragen. Und selbst wenn eine Wertsteigerung hätte berücksichtigt werden sollen, so sei diese durch eine Bürgschaft der K-AG abgesichert gewesen, so dass die Kläger insoweit kein Risiko eingegangen wären. Im Übrigen sei die Mitunternehmerinitiative derart gering ausgeprägt gewesen, dass die Kläger keinen entscheidenden Einfluss auf die laufende Geschäftsführung mehr hätten nehmen können.

25 Die Beigeladene beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

26 Nachdem das FA B unter Hinweis auf § 174 Abs. 5 AO ihre Beiladung beantragt habe, führe eine Stattgabe der Revision zu einer steuerlichen Mehrbelastung der Beigeladenen von ... €. Sie schließe sich der Revisionserwiderung des FA B an.

Entscheidungsgründe

II.

27 Die Revision der Kläger ist unbegründet und war daher nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

- 28** 1. Das FG hat zutreffend davon abgesehen, die weiteren im Streitjahr an der A-KG beteiligten Kommanditisten (F und G) bzw. deren Rechtsnachfolger zum Verfahren nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO notwendig beizuladen.
- 29** Nach ständiger Rechtsprechung des erkennenden Senats 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 (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. März 2017 IV R 31/14, BFHE 257, 292, Rz 18). Eine solche selbständig anfechtbare Regelung (Feststellung) ist auch die Feststellung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns gemäß § 16 Abs. 1 und Abs. 3 EStG (z.B. BFH-Urteile vom 25. Juni 2009 IV R 3/07, BFHE 226, 62, BStBl II 2010, 182, unter II.1.; vom 28. Mai 2015 IV R 26/12, BFHE 249, 536, BStBl II 2015, 797, Rz 17, jeweils m.w.N.) jedenfalls des einzelnen Mitunternehmers, z.B. --wie hier-- aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils (BFH-Urteile in BFHE 226, 62, BStBl II 2010, 182, unter II.1., und in BFHE 257, 292, Rz 18). Vorliegend steht nur der Umfang der von der B-KG sowie von D und E jeweils im Streitjahr erzielten Gewinne aus der Veräußerung ihrer Mitunternehmeranteile an der A-KG im Streit. Die Summe der von mehreren Mitunternehmern erzielten Veräußerungsgewinne ist demgegenüber selbst dann nur eine bloße Rechengröße, wenn alle Mitunternehmer im Rahmen eines gemeinsam abgeschlossenen Vertrags ihre Anteile veräußern und der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid auch einen Gesamtbetrag der einzelnen Veräußerungsgewinne ausweist, der rechnerisch (hier prozentual nach Anteilen) auf die einzelnen Mitunternehmer "verteilt" wird.
- 30** 2. Die Revision hat keinen Erfolg. FA B und FG sind im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass die von der B-KG, D und E erzielten Gewinne aus der Veräußerung ihrer Mitunternehmeranteile an der A-KG bereits im Rahmen der Gewinnfeststellung für das Streitjahr vollständig als Veräußerungsgewinne i.S. von § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu erfassen sind. Denn alle drei ehemaligen Kommanditisten der A-KG haben bereits im Streitjahr nicht nur das Eigentum an ihren Mitunternehmeranteilen zu 75 %, was insoweit zwischen Beteiligten nicht in Streit steht, sondern darüber hinaus das wirtschaftliche Eigentum an den restlichen 25 % ihrer Mitunternehmeranteile an die K-AG übertragen.
- 31** a) Der steuerrechtlich maßgebliche Zeitpunkt der Veräußerung des Anteils an einer Personengesellschaft kann bereits vor der zivilrechtlichen Übertragung des Gesellschaftsanteils liegen, wenn der Erwerber aufgrund eines zivilrechtlichen Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und Mitunternehmerisiko sowie Mitunternehmerinitiative vollständig auf ihn übergegangen sind.
- 32** aa) Nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch Gewinne, die bei der Veräußerung des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG), erzielt werden. Mitunternehmer i.S. 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 (BFH-Urteil vom 22. Juni 2017 IV R 42/13, BFHE 259, 258, Rz 32, m.w.N.). Auch bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils kommt es folglich darauf an, wann die rechtliche oder wirtschaftliche Inhaberschaft an dem Mitunternehmeranteil übergeht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 226, 62, BStBl II 2010, 182, unter II.3.a; BFH-Urteil vom 30. August 2012 IV R 44/10, Rz 27). Auch wenn der Anteil an einer Personengesellschaft steuerrechtlich kein eigenständiges Wirtschaftsgut ist, so verkörpert er doch die Zusammenfassung aller Anteile an den Wirtschaftsgütern, die zum Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft gehören und die dem betreffenden Gesellschafter nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zuzurechnen sind (z.B. BFH-Urteil in BFHE 259, 258, Rz 33, m.w.N.). Deshalb ist auch der Übergang der Inhaberschaft an einem Mitunternehmeranteil grundsätzlich nach zivilrechtlichen Maßstäben (§ 39 Abs. 1 AO) zu beurteilen. Die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils kann aber auch vorliegen, wenn zum maßgeblichen Zeitpunkt zwar (noch) nicht die rechtliche Inhaberschaft an dem Mitunternehmeranteil, wohl aber die wirtschaftliche Inhaberschaft (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO) auf den Erwerber übergegangen ist (z.B. BFH-Urteil vom 30. August 2007 IV R 22/06, BFH/NV 2008, 109, unter II.2.b, m.w.N.). Denn auch die steuerrechtliche Zurechnung eines Gesellschaftsanteils kann nach den Maßstäben des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO von der zivilrechtlichen Gesellschafterstellung abweichen (BFH-Urteil in BFHE 259, 258, Rz 34).
- 33** bb) Das wirtschaftliche Eigentum setzt nach ständiger Rechtsprechung voraus, dass der Erwerber aufgrund eines (bürgerlich-rechtlichen) Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann (z.B. BFH-Urteil in BFHE 226,

62, BStBl II 2010, 182, unter II.3.a.; BFH-Urteil vom 27. Oktober 2015 VIII R 47/12, BFHE 252, 80, BStBl II 2016, 600, Rz 38, jeweils m.w.N.). Erfüllt ein anderer als der zivilrechtliche Gesellschafter die Voraussetzungen eines Mitunternehmers, weil er anstelle des Gesellschafters vollständig dessen gesellschaftsrechtliche Position einnehmen kann, die es ihm ermöglicht, Mitunternehmerisiko zu tragen und Mitunternehmerinitiative zu entfalten, ist diesem der Anteil an der Personengesellschaft zuzurechnen. Denn er ist in der Lage, den zivilrechtlichen Gesellschafter wirtschaftlich auf Dauer aus dessen Stellung zu verdrängen (BFH-Urteil in BFHE 259, 258, Rz 34, m.w.N.). Dabei ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall zu beurteilen; bei der Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentums ist nicht das formal Erklärte oder formal-rechtlich Vereinbarte, sondern das wirtschaftlich Gewollte und das tatsächlich Bewirkte ausschlaggebend (z.B. BFH-Urteil vom 25. Mai 2011 IX R 23/10, BFHE 234, 55, BStBl II 2012, 3, Rz 17, m.w.N.).

- 34** cc) Mitunternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie z.B. Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen (vgl. hierzu und zum Folgenden z.B. BFH-Urteil vom 13. Juli 2017 IV R 41/14, BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, Rz 20, m.w.N.). Ausreichend ist indes schon die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach dem HGB zustehen oder die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs entsprechen (BFH-Urteil vom 21. Oktober 2015 IV R 43/12, BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517, Rz 30). Mitunternehmerisiko trägt, wer gesellschaftsrechtlich oder diesem Status wirtschaftlich vergleichbar am Erfolg und Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens teilnimmt. Dieses Risiko wird regelmäßig durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts vermittelt (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.V.3.b cc und C.V.3.c; vgl. auch BFH-Urteile vom 30. Juni 2005 IV R 40/03, BFH/NV 2005, 1994, unter 1.; in BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517, Rz 30, und in BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, Rz 20). Die Merkmale der Mitunternehmerschaft sind unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung einer Person insgesamt bestimmenden Umstände zu würdigen (z.B. BFH-Urteil in BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, Rz 20, m.w.N.).
- 35** dd) Im Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums entsteht der Veräußerungsgewinn, und zwar unabhängig davon, ob der vereinbarte Kaufpreis sofort fällig, in Raten zahlbar oder langfristig gestundet ist und wann der Verkaufserlös dem Veräußerer tatsächlich zufließt (BFH-Urteil in BFHE 226, 62, BStBl II 2010, 182, unter II.2.a aa, m.w.N.). Dieser Gewinn ist bei Veräußerung eines gesamten Mitunternehmeranteils auch dann im Kalenderjahr des Ausscheidens des Mitunternehmers zu erfassen, wenn die Mitunternehmerschaft --wie im Streitfall die A-KG-- ihren Gewinn für ein abweichendes Wirtschaftsjahr (bei der A-KG die Zeit vom 1. Oktober bis 30. September) ermittelt, denn § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG ist auf den ausscheidenden Mitunternehmer nicht anwendbar (BFH-Urteil vom 18. August 2010 X R 8/07, BFHE 230, 429, BStBl II 2010, 1043, Rz 29, 31). Der Zeitpunkt der Veräußerung eines gesamten Mitunternehmeranteils ist deshalb spätestens in dem Kalenderjahr anzunehmen, in dem der Erwerber in die Lage versetzt wird, den zivilrechtlichen Gesellschafter wirtschaftlich auf Dauer aus dessen Stellung zu verdrängen.
- 36** b) Nach diesen Maßstäben ist die Würdigung des FG, dass die K-AG bereits im Laufe des Streitjahrs in der Lage gewesen sei, die B-KG, D und E (auch) hinsichtlich der streitbefangenen, ihnen gemäß den Regelungen des AV bis zum sog. Übergangsstichtag II verbleibenden 25 % ihrer ursprünglichen Kommanditanteile aus ihrer insoweit noch fortbestehenden Stellung als zivilrechtliche Gesellschafter vollständig zu verdrängen, und damit wirtschaftliche Eigentümerin (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO) der streitbefangenen Anteile geworden sei, im Ergebnis revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Zwar hat das FG den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums allein darauf gestützt, dass das Mitunternehmerisiko im Streitjahr bereits vollständig auf die K-AG übergegangen sei (dazu aa). Insoweit hat es übersehen, dass der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums zudem voraussetzt, dass auch die Mitunternehmerinitiative im Streitjahr vollständig auf die K-AG übergegangen sein muss. Das FG hat aber alle dafür erforderlichen Tatsachen festgestellt, so dass es dem BFH ausnahmsweise möglich ist, diese Würdigung selbst zu treffen (vgl. BFH-Urteil vom 5. November 2013 VIII R 20/11, BFHE 243, 481, BStBl II 2014, 275, dazu bb).
- 37** aa) Das Mitunternehmerisiko ist bereits im Streitjahr auf die Erwerberin übergegangen, die Altgesellschafter der A-KG, darunter die B-KG, D und E, haben nach dem Übergangsstichtag I kein Mitunternehmerisiko mehr getragen.
- 38** (1) Die Altgesellschafter haben nach Abschn. I § 2 Abs. 2.3 des AV den mit ihren "vollständigen" Kommanditanteilen verbundenen Gewinnanteil für die Zeit vom 1. Februar 2000 bis zum Übergangsstichtag II ("Ablauf des 31. Januar 2001") an die K-AG abgetreten, die die Abtretungen angenommen hat. Die Abtretungen sollten zwar nach der

genannten vertraglichen Regelung "dinglich wirksam [werden], sobald die an [die K-AG] veräußerten Kommanditanteile der 1. Tranche dinglich auf sie übergegangen sind (vgl. nachstehend Abs. 2.4)". Dabei lautet Abschn. I § 2 Abs. 2.4 des AV: "Die Verkäufer treten hiermit jeweils ihre im Rahmen der 1. KG-Tranche verkauften 75 %igen Kommanditanteile an [die K-AG] ab. Allerdings stehen diese Abtretungen unter vier aufschiebenden Bedingungen, nämlich: ...". Kurz gefasst waren diese vier Bedingungen die Überweisung des Kaufpreises für 75 % der Kommanditanteile, eine Nichtuntersagungsverfügung des Bundeskartellamts, die Aushändigung einer selbstschuldnerischen Bürgschaft der K-AG (vgl. auch Abschn. IV Ziff. 6 des AV) an die Anwälte der Verkäufer sowie die Eintragung der K-AG als Rechtsnachfolgerin bezüglich der 75 %igen Kommanditanteile im Handelsregister der A-KG. Das FG ist jedoch im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass alle Bedingungen bereits im Streitjahr erfüllt waren und somit die Gewinnanteile für die Zeit vom 1. Februar 2000 bis zum Übergangsstichtag II ebenfalls bereits im Streitjahr vollständig an die K-AG abgetreten waren.

- 39** Zwar hat das FG im Tatbestand seiner angefochtenen Entscheidung nur den Eintritt von zwei der genannten Bedingungen schon im Streitjahr, nämlich die Nichtuntersagung eines Zusammenschlusses der A-KG mit der K-AG durch das Bundeskartellamt im April 2000 sowie die Eintragung der K-AG im Handelsregister im Juli 2000, ausdrücklich festgestellt. Die Umstände des Streitfalls legen es aber nahe, dass die Eintragung der K-AG zeitlich erst nach der vereinbarten Kaufpreiszahlung und der Leistung einer Bürgschaft erfolgt ist und somit alle vier aufschiebenden Bedingungen für die Wirksamkeit der Abtretungen der mit den "vollständigen" Kommanditanteilen verbundenen Gewinnanteile bereits im Streitjahr eingetreten sind. Nach Abschn. I § 2 Abs. 2.5 des AV lautet nämlich der Auftrag der Vertragsparteien an den amtierenden Notar, dass dieser die Handelsregisteranmeldung für die 1. KG-Tranche erst --frühestens zum Übergangsstichtag I-- zum Handelsregister einreichen solle, wenn u.a. die Bezahlung des Kaufpreises nachgewiesen und die Quittung über die Leistung der Bürgschaft eingegangen sei. Demzufolge müssen auch die beiden letztgenannten Bedingungen vor der Eintragung der K-AG ins Handelsregister der A-KG erfüllt gewesen sein.
- 40** (2) Die Altgesellschafter, darunter die B-KG, D und E, hatten ihre vollständigen Gewinnansprüche schon im Streitjahr wirksam für die Zeit ab dem 1. Februar 2000 an die Erwerberin abgetreten und waren von diesem Zeitpunkt an nicht mehr an künftigen wirtschaftlichen Chancen und Risiken der A-KG beteiligt.
- 41** (a) Der Übergang der Gewinnbeteiligung ergibt sich daraus, dass die Abtretung ausdrücklich (Abschn. I § 2 Abs. 2.3 des AV) auch mit Rücksicht darauf erfolgt ist, dass die Verkäufer --erfolgsunabhängig-- nach Abschn. IV Ziff. 4 des AV im Zuge der "Veräußerung von 25 % des Kommanditkapitals der [A-KG] (2. KG-Tranche)" ab dem 1. Februar 2000 eine Verzinsung des Kaufpreises für diese Tranche erhalten sollten. Anders als die Kläger meinen, begründet eine Teilhabe der Altgesellschafter am Erfolg der A-KG auch nicht der Vortrag der Kläger, dass die Vertragsparteien die prognostizierten wirtschaftlichen Vorteile der weiteren Tätigkeiten der Altgesellschafter für das Unternehmen bei der Kaufpreisbemessung pauschal berücksichtigt hätten, was einer pauschalierten Beteiligung am laufenden Gewinn gleichkomme. Denn der Kaufpreis für einen Mitunternehmeranteil, dessen Zahlung durch die erwerbende K-AG durch verschiedene Maßnahmen (u.a. eine selbstschuldnerische Bürgschaft der Erwerberin) abgesichert war, vermittelt ungeachtet der Motive für seine Bemessung keine aktive Teilhabe an künftigen wirtschaftlichen Chancen und Risiken der betreffenden Mitunternehmerschaft. Ein solcher Kaufpreis wäre auch bei einer von den Vertragsparteien nicht erwarteten positiven oder negativen Geschäftsentwicklung der A-KG unverändert geblieben. Und selbst wenn derartige Gesichtspunkte bei der Bemessung der ab dem 1. Februar 2000 vereinbarten Festverzinsung des auf die "2. Tranche" entfallenden Kaufpreises eine Rolle gespielt hätten, würde in einer im Voraus fest vereinbarten Verzinsung nicht der tatsächliche Erfolg oder Misserfolg des gewerblichen Unternehmens der A-KG während des Zinslaufs abgebildet; vielmehr ist eine derartige Verzinsung typisch für einen Darlehensgeber (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 28. Oktober 1999 VIII R 66-70/97, BFHE 190, 204, BStBl II 2000, 183, unter II.1.a). In gleicher Weise vermitteln weder der vereinbarte Kaufpreis noch dessen feste Verzinsung in der Zeit ab dem 1. Februar 2000 eine Beteiligung an konkreten Betriebsvermögensmehrungen bzw. den ab diesem Zeitpunkt gebildeten stillen Reserven des Anlagevermögens und/oder einem neu entstandenen Geschäftswert der A-KG.
- 42** (b) Auch am Verlust nahmen die Altgesellschafter über den Übergangsstichtag I hinaus nicht mehr teil. Durch Abschn. II Ziff. 3.5 des AV war § 12 des Gesellschaftsvertrags der A-KG mit Wirkung vom 1. Februar 2000 neu gefasst worden. Danach stand das anfallende Ergebnis allein der K-AG zu, so dass die übrigen Gesellschafter --so die ausdrückliche Folgerung im AV-- weder an einem Gewinn noch an einem Verlust teilnahmen.
- 43** bb) Die Altgesellschafter konnten nach den vom FG festgestellten Regelungen des Vertragswerks über den Übergangsstichtag I hinaus in der A-KG auch keine Mitunternehmerinitiative mehr entwickeln. Vielmehr hat die K-

AG als Erwerberin auch hinsichtlich der zivilrechtlich über den Übergangsstichtag I hinaus fortbestehenden Kommanditanteile der Altgesellschafter an deren Stelle Mitunternehmerinitiative entfaltet.

- 44** Zwar standen den Veräußerern über den Übergangsstichtag I hinaus die ihren reduzierten Anteilen entsprechenden Mitwirkungsrechte in der A-KG und der Komplementär-GmbH zu. Diese konnten jedoch faktisch nur noch zugunsten der K-AG ausgeübt werden. Durch Abschn. II Ziff. 3.2 des AV sind nämlich die §§ 6 bis 8 des Gesellschaftsvertrags der A-KG in einer Bestimmung zusammengefasst worden. Die K-AG war danach berechtigt, drei der Mitglieder des Verwaltungsrats zu bestimmen, während den übrigen Kommanditisten gemeinsam das Recht zustand, zwei Verwaltungsratsmitglieder zu bestimmen. Im Verwaltungsrat der A-KG verfügte die Erwerberin demnach fortan über eine Mehrheit der Stimmen, so dass keine Entscheidung gegen die Erwerberin möglich war. Zudem war eine dem § 7 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags der A-KG in seiner ursprünglichen Fassung entsprechende Regelung, wonach der Verwaltungsrat über die Richtlinien der Geschäftspolitik der Gesellschaft zu bestimmen hatte und die geschäftsführende V-GmbH an dessen Richtlinien und Weisungen gebunden war, im geänderten Gesellschaftsvertrag der A-KG nicht mehr enthalten. Der Verwaltungsrat hatte somit nicht mehr wie zuvor die Möglichkeit, auf die Geschäftsführung in der A-KG bestimmenden Einfluss zu nehmen.
- 45** Auch aus der über den Übergangsstichtag I hinaus bestehenden Beteiligung der Verkäufer an der Komplementär-GmbH ergab sich keine Mitunternehmerinitiative in Bezug auf die A-KG, nachdem sich die Altgesellschafter verpflichtet hatten, ihr dortiges Stimmrecht in Übereinstimmung mit der K-AG auszuüben bzw. nicht gegen den Mehrheitsgesellschafter K-AG zu stimmen (Abschn. II Ziff. 2 des AV). Insoweit spricht der vom FG festgestellte Umstand, dass u.a. D im Mai, September und Dezember 2000 an Sitzungen der Verwaltungsräte der A-KG und ihrer Komplementärin teilgenommen hat, nicht für eine fortbestehende Mitunternehmerinitiative. Mit der vorgenannten Würdigung im Einklang steht auch die Regelung in Abschn. I § 11 Abs. 11.2 des AV, wonach D auf ausdrücklichen Wunsch der K-AG Mitglied des Verwaltungsrats der A-KG bis zum 31. Januar 2001 bleiben sollte, "um auf diese Weise die Kontinuität der unternehmerischen Verantwortung zu dokumentieren". Diese auf die Außenwirkung der Übertragung des Betriebs der A-KG auf die K-AG abzielende Regelung sagt nichts darüber aus, wer die Geschäfte der A-KG nach dem Übergangsstichtag I (intern) maßgeblich bestimmen konnte.
- 46** Bei einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Streitfalls muss deshalb davon ausgegangen werden, dass nach dem Übergangsstichtag I --innerhalb des Streitjahrs-- auch die Mitunternehmerinitiative vollständig auf die erwerbende K-AG übergegangen war.
- 47** cc) Nach alledem ist die Würdigung des FG, dass die Altgesellschafter bereits im Streitjahr von der K-AG aus ihrer Stellung als Mitunternehmer der A-KG verdrängt worden sind, und der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO) an den Mitunternehmeranteilen der B-KG, des D und der E bereits vollständig im Streitjahr stattgefunden hat, obwohl in Abschn. IV Ziff. 3 des AV für 25 % dieser Anteile als "schuldrechtlicher Übergangsstichtag" der Ablauf des 31. Januar 2001 bestimmt war, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Dass die A-KG ihren Gewinn für ein abweichendes Wirtschaftsjahr ermittelt hat, ist --wie oben ausgeführt-- für die Bestimmung des Zeitpunkts der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils nicht von Bedeutung. Folglich sind die Gewinne der B-KG sowie von D und E aus der Veräußerung ihrer Kommanditanteile an der A-KG zu Recht insgesamt bereits im Rahmen der Gewinnfeststellung für das Jahr 2000 erfasst worden. Nachdem die Berechnung der streitbefangenen Veräußerungsgewinne im Übrigen zwischen den Beteiligten nicht im Streit steht, sieht der Senat von weiter gehenden Ausführungen ab.
- 48** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 135 Abs. 2, 139 Abs. 4 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de