
Datum: 26.08.2008
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 38/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2008:0826.1K38.04.00

Rechtskraft: IV B 128/08

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerinnen.

Tatbestand

1

Streitig ist die Frage, ob die Klägerin zu 2) im Streitjahr an den Einkünften der Klägerin zu 1) aus einem ihrer Geschäftsbereiche als Mitunternehmerin atypisch still beteiligt war.

2

Die Klägerin zu 1), die A GmbH, ist ein in der IT-Branche weltweit tätiges Unternehmen. Es ist in fünf Geschäftsbereiche aufgeteilt, die die verschiedenen Geschäftsfelder der Klägerin zu 1) unabhängig voneinander betreuen.

3

Jeder Geschäftsbereich verfügt über einen Geschäftsbereichsleiter und ein Geschäftsbereichssekretariat. Die jeweiligen Mitarbeiter sind nur für den einzelnen Geschäftsbereich tätig. Bereits seit dem 01.01.1986 wird für jeden der Geschäftsbereiche eine Deckungsbeitragsrechnung durchgeführt, in die die dem jeweiligen Geschäftsbereich zuzuordnenden Einnahmen und Ausgaben, nicht jedoch die im Unternehmen allgemein anfallenden Gemeinkosten einbezogen werden.

4

Zum 01.01.1998 wurde von der Klägerin zu 1) - befristet auf 5 Jahre - ein zweistöckiges Mitarbeiter-Beteiligungsmodell eingeführt.

5

In einer ersten Stufe wurde eine Beteiligungs-Gesellschaft mbH gegründet, deren Anteile zu 100 % von den Gesellschaftern der Klägerin zu 1) gehalten werden. Diese Beteiligungs-

6

GmbH wiederum war zu jeweils 98,04 % an den jeweiligen Geschäftsbereichen zuzuordnenden Gesellschaften bürgerlichen Rechts - hier der Klägerin zu 2) - beteiligt. Die übrigen Anteile der GbR (1,96%) hielt eine natürliche Person, im Fall der Klägerin zu 2) die Ehefrau des Geschäftsführers der GbR. An dieser GbR konnten sich sodann interessierte Mitarbeiter des jeweiligen Geschäftsbereichs mit einer Einlage beteiligen. Diese Beteiligung war als typisch stille Beteiligung ausgelegt.

Die so gegründeten Gesellschaften bürgerlichen Rechts, so auch die Klägerin zu 2), schlossen sodann mit der Klägerin zu 1) einen jeweils gleichlautenden Vertrag über eine atypisch stille Beteiligung an dem entsprechenden Geschäftsbereich.

Die zu diesem Zweck abgeschlossenen Verträge enthielten u. a. folgende Regelungen:

- § 3 regelte die Kontrollrechte der GbR durch Verweisung auf die §§ 164, 166 HGB sowie deren Mitwirkungsrechte. Neben der Einbindung in die Entscheidungsfindung des Geschäftsbereiches sollte für alle Investitionen ein Vorschlagsrecht für die GbR gelten. Bei Personalentscheidungen und Fragen der Organisationsstruktur wurde der GbR ein Vetorecht eingeräumt.
- Zu § 5 wurde die Ergebnisverwendung geregelt. Eine Beteiligung am Verlust wurde ausdrücklich ausgeschlossen. Der Gewinnanteil errechnete sich anhand einer sich am jeweiligen Deckungsbeitrag orientierenden Verzinsung der Kapitaleinlage. Je nach Höhe des relativen Deckungsbeitrages (Deckungsbeitrag im Verhältnis zum Umsatz) wurde eine Verzinsung von 2 % - 8 % der Kapitaleinlage vereinbart. Darüber hinaus sollte nach Ablauf des Vertrages zum 31.12.2002 evtl. ein Zinsbonus gezahlt werden (gestaffelt nach der Höhe des Deckungsbeitrages).
- Nach § 7 war eine Kündigung des Vertrages ausgeschlossen. Bei planmäßiger Beendigung des Vertrages nach 5 Jahren sollten durch die Zahlung des Zinsbonus alle in der Vertragslaufzeit entstandenen stillen Reserven abgedeckt sein. Bei einer außerordentlichen Aufdeckung der stillen Reserven (z. B. Verkauf des Geschäftsbereiches) während der Laufzeit des Vertrages sollte die GbR zu 20 % an den realisierten stillen Reserven beteiligt werden.
- Laut § 9 wurde die Haftung der GbR auf die Einlage und auf das eigene Gesellschaftskapital begrenzt.

Hinsichtlich der weiteren Regelungen wird auf den in der Rechtsbehelfsakte des Beklagten abgehefteten Gesellschaftsvertrag, hinsichtlich der Gründe und Zielsetzungen für dieses Mitarbeiterbeteiligungsmodell auf die Klagebegründung (Bl. 1 ff d. FG-Akte) verwiesen.

Mit Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung für das Streitjahr 1998 erklärte die Klägerin zu 2) Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Einkommensteuergesetz (EStG) als Beteiligungsgesellschaft. Nach umfangreichen Erörterungen mit dem Beklagten erließ dieser am 24.06.2003 einen negativen Feststellungsbescheid für den Verbund der beiden Klägerinnen mit der Begründung, dass keine atypisch stille Gesellschaft vorläge und eine gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung daher nicht durchzuführen sei.

Nach hiergegen erfolglos geführtem Einspruchsverfahren begehren die Klägerinnen mit ihrer Klage weiterhin die Vornahme einer einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Streitjahr.

Entscheidend für die Annahme einer atypisch stillen Beteiligung seien laut Rechtsprechung des BFH das Vorliegen von Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko.

Bei der Unternehmerinitiative sei eine Stellung vergleichbar der eines Kommanditisten bei der Kommanditgesellschaft ausreichend. Im vorliegenden Fall stünden der Klägerin zu 2) über diese Rechte hinausgehend, weitergehende vertragliche Rechte wie Mitwirkungs- und Vetorechte zu, die eine aktive Einbindung in die Entscheidungsfindung des Geschäftsbereiches gewährleisteten. 14

So gebe es ein Vorschlagsrecht bei Investitionen, von dem auch Gebrauch gemacht worden sei, sowie ein Vetorecht bei allen Personalentscheidungen und hinsichtlich der Organisationsstruktur. Hierdurch könnten Entscheidungen des Geschäftsführers der Klägerin zu 1) verhindert werden. Dies sei von besonderer Bedeutung, da es sich bei der Klägerin zu 1) um ein Unternehmen handle, dessen Erfolg vom Personaleinsatz abhängig sei. Auch der Einfluss auf die Organisationsstruktur sei von großer Bedeutung. Insoweit sei die Stellung weit besser als die eines Kommanditisten und nähere sich eher derjenigen eines Mehrheits-Gesellschafters einer GmbH an. 15

Diese Vetorechte seien in der Praxis ausgeübt worden, wie sich aus den eidesstattlichen Versicherungen des Geschäftsführers der Klägerin zu 2) sowie der Geschäftsführer anderer Geschäftsbereiche ergebe. 16

Diese Geschäftsführer seien entsprechend bezahlte Fachkräfte und unabhängig von der Klägerin zu 1) gewesen. Sie hätten keinerlei Weisungen von deren Gesellschafterversammlung erhalten und ihre vertraglich vereinbarten Rechte eigenständig und weisungsungebunden ausgeübt. Sie hätten keinem Direktionsrecht der Klägerin zu 1) unterlegen, da die Geschäftsführung nicht Gegenstand dieses Arbeitsverhältnisses gewesen sei. 17

Hinsichtlich des Kriteriums des Unternehmerrisikos habe eine Gewinnbeteiligung am jeweiligen Geschäftsbereich - hier am Geschäftsbereich der Materialwirtschaft - bestanden. Der Maßstab hierfür sei aus Vereinfachungs- und Transparenzgründen der im Voraus definierte Deckungsbeitrag gewesen. Dieser setze sich im Wesentlichen aus dem Gewinn zusammen. Größe und Umfang der Gemeinkosten sollten die Mitarbeiter-Gewinnanteile nicht beeinflussen. Ein negativer Deckungsbeitrag sei aufgrund der langjährigen Erfahrungen nicht zu erwarten gewesen und damit praktisch ausgeschlossen. Das einzige Risiko habe im Verlust der ganzen Einlage bestanden. 18

Hinsichtlich der Beteiligung an den stillen Reserven sei vereinbart gewesen, dass in Abhängigkeit der Entwicklung der Ertragskraft während der Dauer der "stillen" Beteiligung ein so genannter "relativer" Deckungsbeitrag hierfür entscheidend sei. Nach § 7 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrages sei außerdem eine 20%-ige Beteiligung an einer möglichen außerordentlichen Realisierung von stillen Reserven vereinbart gewesen. 19

Zur Ermittlung der ordentlichen stillen Reserven sei es nicht erforderlich, dass gesonderte Auseinandersetzungsbilanzen erstellt würden. Ein vereinfachtes Verfahren sei rechtlich und wirtschaftlich nachvollziehbar und nicht zu beanstanden. 20

Im Schnitt sei bei allen vier Gesellschaften ein Zinsbonus von weit mehr als 100% der Einlage erreicht worden. Das vereinfachte Verfahren bringe einen höheren Zinsbonus. Dass das Merkmal der Deckungsbeitrag und nicht der Gewinn sei, sei unerheblich, da die Differenz lediglich in den Gemeinkosten bestehe. 21

Da insbesondere die Unternehmerinitiative über das übliche Maß hinaus ausgestaltet und sehr stark ausgeprägt sei, sei eine atypisch stille Beteiligung gegeben, eine einheitliche und 22

gesonderte Feststellung daher vorzunehmen.

Die Klägerinnen beantragen, 23

die Einkünfte der Klägerin zu 2) für das Streitjahr 1998 aus ihrer Beteiligung an der Klägerin zu 1 erklärungsgemäß einheitlich und gesondert festzustellen,

hilfsweise die Revision zuzulassen. 25

Der Beklagte beantragt, 26

die Klage abzuweisen. 27

Unter Verweis auf seine Einspruchsentscheidung führt der Beklagte aus, eine 28
Unternehmerinitiative sei bereits deshalb nicht gegeben, weil der Geschäftsführer der
Klägerin zu 2) nach § 5 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages den Weisungen der
Gesellschafterversammlung unterlegen habe und dieses umfassende Weisungsrecht nicht
eingeschränkt gewesen sei. Nach § 6 des Gesellschaftsvertrages sei eine Beschlussfassung
mit der einfachen Mehrheit nach dem Verhältnis der Kapitaleinlagen möglich. Das Kapital
werde jedoch zu über 98% von Personen gehalten, die auch gleichzeitig Gesellschafter der
Klägerin zu 1) seien. Die eigene Initiative der Klägerin zu 2) sei deshalb nur sehr schwach
ausgeprägt. Dem Geschäftsführer seien Entscheidungen gegen den Willen der
Gesellschafterversammlung nicht möglich gewesen. Die Rechte zur Mitbestimmung aus dem
Gesellschaftsvertrag seien nur theoretischer Natur, praktisch sei deren Ausübung nicht
möglich gewesen, da der Geschäftsführer der Klägerin zu 2) gleichzeitig Arbeitnehmer der
Klägerin zu 1) gewesen sei, er nur von letzterer entlohnt worden und ihren Weisungen
unterworfen gewesen sei.

Auch ein Unternehmerrisiko sei nicht gegeben, da kein Gewinnanteil im prozentualen Sinne 29
am Gesamtgewinn, sondern lediglich eine Verzinsung des zur Verfügung gestellten Kapitals
vorgesehen gewesen sei. Dies gelte auch für den Zinsbonus. Letzterer stelle auch keine
Beteiligung an den stillen Reserven bzw. dem Firmenwert dar, sondern sei wegen seiner
Bemessungsgrundlage lediglich eine weitere Verzinsung des Kapitals. Die Berechnungsart
des Deckungsbeitrages unterstreiche noch, dass der stille Gesellschafter nicht wie ein
Unternehmer zu behandeln sei, da die Verlustbeteiligung doppelt, einmal ausdrücklich und
einmal durch die entsprechende Gestaltung der Bemessungsgrundlage ausgeschlossen sei.

Die fehlende Verlustbeteiligung könne nur durch eine besonders starke Ausprägung der 30
Initiativrechte kompensiert werden kann. Ein Zustimmungsvorbehalt oder Vetorecht in
wenigen Bereichen begründe kein besonders ausgeprägtes Initiativrecht.

Am 5.9.2006 hat ein Erörterungstermin vor der Berichterstatterin stattgefunden, auf dessen 31
Protokoll ergänzend Bezug genommen wird. Ferner wird auf die gewechselten Schriftsätze,
die Steuerakten des Beklagten, sowie die von den Klägerinnen beigebrachten
Eidesstattlichen Versicherungen verwiesen.

Entscheidungsgründe 32

Die Klage ist nicht begründet. 33

Zu Recht hat der Beklagte für das Streitjahr 1998 die einheitliche und gesonderte 34
Feststellung der Einkünfte der Klägerinnen nach §§ 179, 180 Abs. 1 Nr. 2a AO abgelehnt, da
die Klägerin zu 2) an den Einkünften der Klägerin zu 1) aus dem Geschäftsbereich

Materialwirtschaft nicht als Mitunternehmerin beteiligt war.

Insbesondere handelte es sich bei der Beteiligung der Klägerin zu 2) an der Klägerin zu 1) im Streitjahr entgegen der Auffassung der Klägerinnen nicht um eine atypisch stille. 35

1. Ein stiller Gesellschafter, hier die Klägerin zu 2), ist nur dann als Mitunternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 4 Einkommensteuergesetz (EStG) anzusehen, wenn er aufgrund seiner Gesellschafterstellung selbst Mitunternehmerrisiko trägt und Mitunternehmerinitiative entfalten kann. Beide Merkmale müssen vorliegen, die geringere Ausprägung des einen Merkmals kann jedoch im Rahmen der gebotenen Gesamtbeurteilung im Einzelfall durch eine stärkere Ausprägung des anderen Merkmals ausgeglichen werden (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. Urteile vom 9.12.2002 VIII R 122/86, BFH/NV 2003, 601 und vom 7.11.2006 VIII R 5/04, BFH/NV 2007, 906, jeweils m.w.N.). 36

Das volle Mitunternehmerrisiko eines stillen Gesellschafters wird im Regelfall dadurch gekennzeichnet, dass das Unternehmen im Innenverhältnis, also mit schuldrechtlicher Wirkung, auf gemeinsame Rechnung und Gefahr des nach außen auftretenden Geschäftsinhabers und des anderen - stillen - Gesellschafters geführt wird (BFH-Urteil vom 01.08.1996 VIII R 12/94, BFHE 181, 423, BStBl II 1997, 272). Es ist daher nicht nur erforderlich, dass der stille Gesellschafter am laufenden Unternehmenserfolg (Gewinn und Verlust) beteiligt sein muss, sondern der Gesellschaftsvertrag muss in seinen Regelungen darüber hinaus die Gewähr dafür bieten, dass der stille Gesellschafter grundsätzlich auch im Falle der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses einen seinem Gewinnanteil entsprechenden Anspruch auf den Zuwachs an den stillen Reserven des Betriebsvermögens und an dem nach den üblichen Methoden des Geschäftsverkehrs ermittelten Firmenwert hat (BFH-Urteil vom 27.05.1993 IV R 1/92 BFHE 171, 510; vom 22.08.2002 IV R 6/01, BFH/NV 2003, 36). Diese Anforderungen dienen der nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG gebotenen Angleichung des atypisch stillen Gesellschafters an die Mitunternehmerstellung des Kommanditisten, dem nach den einschlägigen handelsrechtlichen Vorschriften (§§161 Abs. 2, 131 Abs. 3 S. 1 Nr. 3, 155, 105, HGB i. V. m. 738 ff. BGB) im Falle seines Ausscheidens aus der Gesellschaft oder bei Beendigung derselben ein Anteil an den stillen Reserven unter Einschluss des Firmenwerts zusteht (BFH-Urteil vom 12.11.1985 VIII R 364/83, BStBl. II 1986, 311). 37

Ist ein stiller Gesellschafter insoweit am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven und dem Geschäftswert des Handelsgewerbes beteiligt und sein mitunternehmerisches Risiko deshalb voll ausgeprägt, ist er bereits dann als Mitunternehmer anzusehen, wenn ihm annähernd die Einsichts- und Kontrollrechte eingeräumt werden, die einem still Beteiligten nach § 233 HGB zustehen. Ist das Mitunternehmerrisiko des stillen Gesellschafters hingegen in besonders hohem Maße beschränkt - sei es durch die fehlende Beteiligung am Wertzuwachs des Betriebsvermögens sowie des Geschäftswerts, sei es durch die fehlende Beteiligung am Verlust des Unternehmens (BFH-Urteil vom 25.6.1981 IV R 61/78, BStBl II 1982, 59) -, so setzt die Qualifikation des stillen Gesellschafters als Mitunternehmer voraus, dass seine die Mitunternehmerinitiative bedingenden Befugnisse besonders stark ausgeprägt sind. Hierfür ist es nicht ausreichend, die Kontrollbefugnisse des stillen Gesellschafters entgegen § 233 Abs. 2 HGB im Sinne der Rechte des § 716 BGB auszudehnen. Vielmehr ist hierfür erforderlich, dass dem stillen Gesellschafter - sei es als Geschäftsführer, sei es als Prokurist oder leitender Angestellter - Aufgaben der Geschäftsführung, mit denen ein nicht unerheblicher Entscheidungsspielraum und damit auch ein Einfluss auf grundsätzliche Fragen der Geschäftsleitung verbunden ist, zur selbstständigen Ausübung übertragen werden (BFH-Urteile vom 9.12.2002 VIII R 122/86, BFH/NV 2003, 601 und vom 7.11.2006 38

VIII R 5/04, BFH/NV 2007, 906,). Der stille Gesellschafter muss wie ein Unternehmer selbst auf das Schicksal des Unternehmens Einfluss nehmen können (BFH-Urteile vom 07.11.2006, BFH/NV 2007, 906; vom 16.12.2003, BFH/NV 2004, 1080 und vom 09.12.2002, BFH/NV 2003, 780, jeweils m.w.N.). Dies kann im Einzelfall auch bei der Einräumung umfassender Weisungsrechte zu bejahen sein (BFH-Urteil vom 15.10.1998 IV R 18/98, BStBl II 1999, 286). Bloße Zustimmungsvorbehalte (BFH-Urteil vom 27.5.1993, IV R 1/92, BStBl II 1994, 700), aber auch lediglich faktische, rechtlich nicht abgesicherte Möglichkeiten der Einflussnahme auf die Unternehmensführung sind nicht ausreichend (BFH-Urteil vom 18.2.1993 IV R 132/91, BFH/NV 1993, 647).

2. Im Streitfall war einerseits das Mitunternehmerrisiko der Klägerin zu 2) signifikant beschränkt, andererseits aber die der Klägerin zu 2) zustehenden Initiativbefugnisse nicht stark genug ausgeprägt, um diesen Mangel an Mitunternehmerrisiko entsprechend auszugleichen. 39

a) Das Mitunternehmerrisiko der Klägerin zu 2) bestand lediglich - wie im Falle einer typisch stillen Beteiligung - im Verlust ihrer Einlage. An einem eventuell während der Vertragslaufzeit entstehenden Verlust des betreffenden Geschäftsbereiches der Klägerin zu 1) war die Klägerin zu 2) nach § 5 des dem streitigen Beteiligungsverhältnis zugrunde liegenden Vertrages ausdrücklich nicht beteiligt. Diese fehlende Verlustbeteiligung ist entgegen der Auffassung der Klägerinnen nicht bereits deshalb unschädlich, weil aufgrund der Erfahrungen der Vorjahre mit einem Verlust nicht zu rechnen gewesen sei. Gegen diese Argumentation spricht die ausdrückliche, keiner anderen Auslegung zugängliche Formulierung in § 5 des zugrunde liegenden Vertrages. Vielmehr macht gerade diese Formulierung deutlich, dass das Risiko der Entstehung eines Verlustes von den Klägerinnen als Vertragspartnerinnen bedacht und die entsprechende Regelung bewusst in den Vertrag aufgenommen wurde. 40

Selbst am Gewinn der Klägerin zu 1) war die Klägerin zu 2) nicht - wie bei einem Mitunternehmer üblich - mit einem (in der Regel der Einlage entsprechenden) prozentualen Anteil beteiligt. Vielmehr entsprachen die im Gesellschaftsvertrag als Gewinnanteil bezeichneten Zuwächse lediglich einer Verzinsung des zur Verfügung gestellten Kapitals. Zwar wurde zum 31.12. des Jahres ein Deckungsbeitrag (Gewinn abzgl. Gemeinkosten) ermittelt und sodann je nach Höhe des erzielten relativen Deckungsbeitrages (Deckungsbeitrag im Verhältnis zum Umsatz) eine Verzinsung von mindestens 2%, höchstens jedoch 8% der Kapitaleinlage vorgenommen. Bemessungsgrundlage für den so errechneten "Gewinnanteil" war jedoch nicht der Deckungsbeitrag, sondern wie bei einer Verzinsung üblich, die Kapitaleinlage. Nach der Höhe des Deckungsbeitrages richtete sich lediglich der insoweit vom Gewinn abhängige Zinssatz. Auch der nach Ablauf des Vertrages zu berechnende vom jeweiligen Deckungsbeitrag abhängige Zinsbonus (§ 5 dritter Absatz des Vertrages) stellte lediglich eine Verzinsung des zur Verfügung gestellten Kapitals dar. 41

Auch an den stillen Reserven und am Firmenwert war die Klägerin zu 2) weder bei vertragsgemäßer Beendigung des vereinbarten Beteiligungsmodells noch bei dessen außerplanmäßiger Beendigung beteiligt. 42

Nach § 7 Abs. 2 des zugrundeliegenden Vertrages sollten bei dessen planmäßiger Abwicklung die während der Laufzeit entstandenen stillen Reserven durch die Rückzahlung der Einlage und des nach Maßgabe der Regelungen in § 5 des Vertrages berechneten Zinsbonus abgegolten sein. Durch die Art der Berechnung des Zinsbonus war die Aufstellung einer Auseinandersetzungsbilanz vertraglich nicht vorgesehen. Eine genaue Berechnung der stillen Reserven und des insoweit auf die Klägerin zu 2) entfallenden Anteils war somit nicht möglich. Vielmehr war nach dem klägerischen Vortrag (Bl. 3 der FG-Akte) eine der 43

Zielsetzungen des Mitarbeiter-Beteiligungsmodells, dass wegen der Schwierigkeit den Wert selbstgeschaffener Software und damit den Firmenwert der Klägerin zu 1) zu bestimmen, weder zu Beginn, noch zum Ende des Beteiligungsmodells eine komplette Ermittlung des Firmenwerts erfolgen sollte. Vielmehr sollte lediglich die zwischenzeitliche Entwicklung des wirtschaftlichen Erfolgs berücksichtigt werden.

Dies zugrundegelegt handelte es sich bei der von der Klägerin zu 1) angewandten Berechnungsmethode für den Zinsbonus nicht um eine Vereinfachungsregel zu Ermittlung der Abgeltung der stillen Reserven und des Firmenwertes, sondern um eine die Beteiligung hieran von vorneherein ausschließende Abschlussverzinsung der Kapitaleinlage der Klägerin zu 2). Eine Beteiligung der Klägerin zu 2) an den stillen Reserven und dem Firmenwert der Klägerin zu 1) war zu keinem Zeitpunkt beabsichtigt. Dass die Klägerin zu 2) an der außerordentlichen Realisierung von stillen Reserven bei einem Verkauf des ganzen Geschäftsbereichs mit einer Quote von 20% teilnehmen sollte, ändert an dieser Beurteilung nichts. Diese lediglich vage Möglichkeit kann die ansonsten gänzlich fehlende Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert nicht ersetzen. Zu berücksichtigen ist insoweit auch, dass die o. g. Quote mit dem Zinsbonus zu verrechnen gewesen wäre (§ 7 Abs. 3 des zugrundeliegenden Vertrages). 44

b) Dieses solchermaßen beschränkte Mitunternehmerrisiko wird im Streitfall bei Würdigung der Gesamtumstände auch nicht durch eine besonders stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative aufgewogen. 45

Die Klägerin zu 2) war weder Geschäftsführerin der Klägerin zu 1) - dies war bereits durch den Verweis in § 3 des zwischen den Klägerinnen geschlossenen Vertrages vom 23.12.1997 auf die Regelungen der §§ 164, 166 HGB ausgeschlossen (§ 164 Satz 1 HGB) - noch stand der Klägerin zu 2), wie von der Rechtsprechung gefordert (s.o.), ein umfassendes Weisungsrecht im Rahmen der Gesellschaft zu. Insbesondere aus § 3 dieses Vertrages, wonach der Klägerin zu 2) – neben der Möglichkeit bei der Entscheidungsfindung im Geschäftsbereich mitzuwirken – Vorschlags- und Vetorechte zustanden, ergibt sich ein solches umfassendes Direktionsrecht nicht (vgl. insoweit BFH-Urteil vom 9.12.2002 VIII R 122/86, BFH/NV 2003, 601). Bereits dem Wortlaut nach ergibt sich hieraus lediglich die Einräumung von Mitwirkungsrechten, nicht jedoch die Einräumung von Weisungsrechten der Klägerin zu 2) im entsprechenden Geschäftsbereich der Klägerin zu 1). Auch durch das der Klägerin zu 2) eingeräumte und von ihr auch erwiesenermaßen ausgeübte Vetorecht war sie nicht in der Lage in dem von der Rechtsprechung geforderten Maße Mitunternehmerinitiative zu entfalten (BFH-Urteil vom 27.5.1993, IV R 1/92, BStBl II 1994, 700). Dass die Klägerin zu 2) insgesamt nur sehr begrenzte Einflussmöglichkeiten hatte, zeigt sich auch darin, dass es anhand der vertraglichen Gestaltung ohne weiteres möglich gewesen wäre, den betreffenden Geschäftsbereich ohne Zustimmung der Klägerin zu 2) zu verkaufen oder aufzulösen (vgl. § 7 Abs. 3 des zugrundeliegenden Vertrages). 46

Auch dass der Geschäftsführer der Klägerin zu 2) gleichzeitig leitender Angestellter (Geschäftsbereichsleiter) der Klägerin zu 1) war, gab der Klägerin zu 2) nicht die rechtlich abgesicherte Möglichkeit wie ein Unternehmer selbst auf das Schicksal des Unternehmens - hier des Geschäftsbereichs Materialwirtschaft der Klägerin zu 1) - Einfluss zu nehmen. Weder aus dem Vortrag der Klägerinnen, noch aus dem Akteninhalt ergibt sich, dass dem Geschäftsführer der Klägerin zu 2) in seiner Funktion als leitender Angestellter der Klägerin zu 1) Geschäftsführungsbefugnisse eingeräumt worden wären. Die sich aus dieser Stellung allenfalls ergebende faktische Möglichkeit der Einflussnahme ist insoweit nach der Rechtsprechung des BFH, der sich der Senat anschließt, nicht ausreichend (BFH-Urteil vom 47

18.2.1993 IV R 132/91; BFH/NV 1993, 647). Nicht unberücksichtigt bleiben kann auch, dass der Geschäftsführer der Klägerin zu 2) von dieser keine Vergütung für seine Tätigkeit erhielt, vielmehr als leitender Angestellter der Klägerin zu 1) von dieser bezahlt wurde und außerdem als Geschäftsführer der Klägerin zu 2) von den Entscheidungen ihrer Gesellschafterversammlung abhängig war, deren Gesellschafter wiederum nahezu vollständig mit denen der Klägerin zu 1) identisch waren. Insoweit kommt es nicht darauf an, wie die Klägerinnen meinen, dass der Geschäftsführer der Klägerin zu 2) keinerlei Weisungen von der Gesellschafterversammlung der Klägerin zu 1) erhalten und seine vertraglich vereinbarten Rechte eigenständig und weisungsungebunden ausgeübt habe, sowie keinem Direktionsrecht der Klägerin zu 1) unterlegen habe, da die Geschäftsführung nicht Gegenstand dieses Arbeitsverhältnisses gewesen sei. Entscheidend ist vielmehr umgekehrt, dass der Geschäftsführer der Klägerin zu 2) weder als solcher, noch als leitender Angestellter der Klägerin zu 1) rechtlich abgesicherte Geschäftsführungsbefugnisse oder anderweitige Direktionsrechte im Geschäftsbereich der Klägerin zu 1) inne hatte.

3. Die Revision war wegen Fehlens der Voraussetzungen des § 115 FGO nicht zuzulassen. 48

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 49