
Datum: 20.03.2019
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 3252/13
ECLI: ECLI:DE:FGK:2019:0320.4K3252.13.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, IV B 26/19

Tenor:

Der negative Feststellungsbescheid für 2000 vom 18.1.2011 für die A GmbH & Co. OHG, B-Straße ..., ... C, Steuernummer 1, gerichtet an die Klägerin zu 1) und an die Klägerin zu 1) als Gesamtrechtsnachfolgerin der A1 GmbH, D-Straße ... in E, Steuernummer 2, sowie an die Klägerin zu 2), in Gestalt der einheitlichen Einspruchsentscheidung vom 24.9.2013 wird aufgehoben.

Der Beklagte wird verpflichtet, die Besteuerungsgrundlagen für die A GmbH & Co. OHG gesondert und einheitlich unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts festzustellen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Frage des Vorliegens einer Mitunternehmerschaft.

2

A OHG

3

Ursprünglich bestand die A OHG (nachfolgend A OHG) als A GmbH mit einem Stammkapital von ... DM. Im Vorfeld des Börsengangs der A2 AG wurde die Gesellschaft in eine Personengesellschaft umgewandelt. Aufgrund notarieller Vereinbarung vom1998 trat die

4

Alleingesellschafterin A2 AG einen Geschäftsanteil von 1.000 DM an ihre 100 %-ige Tochtergesellschaft, die A1 GmbH in E (nachfolgend A1 GmbH) ab. Gleichzeitig wurde die A GmbH mit steuerlicher Wirkung zum1998 formwechselnd in eine offene Handelsgesellschaft umgewandelt. An der so entstandenen A OHG waren demnach seit der Gründung bis zum06.2000 die A2 AG mit (gerundet) 99,999% sowie die A1 GmbH mit (gerundet) 0,001% beteiligt, wobei beide die Stellung als persönlich haftende Gesellschafter innehatten.

Gegenstand der A OHG

5

Gegenstand der A OHG war das Halten von Tochter- und Beteiligungsgesellschaften und die Erbringung zentraler Verwaltungsleistungen für diese sowie der Groß- und Einzelhandel mit ... jeder Art und alle damit im Zusammenhang stehenden Dienstleistungen (vgl. § 2 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags der A OHG vom1998, nachfolgend Gesellschaftsvertrag). Zur Geschäftsführung und Vertretung waren sowohl die A2 AG als auch die A1 GmbH befugt. Eine Verpflichtung zur Geschäftsführung bestand nur für die A1 GmbH (vgl. § 4 Gesellschaftsvertrag), die dafür jedoch keine Vergütung erhielt. Regelungen zur Gewinnverteilung oder Haftungsvergütung enthielt der Vertrag ebenfalls nicht. Die A1 GmbH war verpflichtet, die A2 AG über den Gang der Geschäfte dauernd zu unterrichten. Bei allen wichtigen geschäftlichen, insbesondere auch außergewöhnlichen finanziellen Anordnungen und Maßnahmen war ein Einverständnis des Vorstands der A2 AG einzuholen (vgl. § 5 Abs. 1 Gesellschaftsvertrag). Es war vorgesehen, Einzelheiten über die Führung der Geschäfte, unter anderem den Kreis „außergewöhnlicher“ und damit zustimmungspflichtiger Geschäfte, in einer Geschäftsordnung festzulegen (vergleiche § 5 Abs. 2 Gesellschaftsvertrag). Eine solche liegt nicht vor.

6

Aufgrund einer Treuhand- und Haftungsfreistellungsvereinbarung vom1998 (nachfolgend: Treuhandvertrag, datiert dort auch auf den1998) zwischen der A2 AG als Treugeberin und der A1 GmbH als Treuhänderin hielt die A1 GmbH den Geschäftsanteil an der A OHG im Innenverhältnis für Rechnung der A2 AG. Als Treuhänderin hatte die A1 GmbH nach den Weisungen und Richtlinien des Treugebers (A2 AG) zu handeln. Sie war auf deren Verlangen verpflichtet, ihre Gesellschafterstellung aufzugeben oder auf eine von der A2 AG zu benennende Person zu übertragen (Tz. 2 Treuhandvertrag). Irgendwelche Ansprüche gegen die Gesellschaft, etwa auf Beteiligung an deren Gesellschaftsvermögen oder Gewinn standen ihr nicht zu und konnten insbesondere auch nicht im Falle einer etwaigen Liquidation oder im Falle des Ausscheidens aus der Gesellschaft geltend gemacht werden. Das Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung hatte die A1 GmbH unwiderruflich und auf Dauer auf die A2 AG übertragen (vgl. Tz. 2 Treuhandvertrag). Auf der anderen Seite stellte die A2 AG die A1 GmbH von ihrer unbeschränkten Haftung im Außenverhältnis frei (vgl. Tz. 3 Treuhandvertrag: „Der Treuhänder haftet künftig zwar als persönlich haftender Gesellschafter nach außen für alle Verbindlichkeiten der Gesellschaft gegenüber Dritten. Von dieser Haftung stellt der Treugeber jedoch hiermit den Treuhänder... frei.“). Ein Treuhandentgelt war nicht vereinbart.

7

Die A OHG hielt zahlreiche Beteiligungen an inländischen und ausländischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften. Bei vier GmbHs (nachfolgend Organgesellschaften) war die A OHG im Wege der Rechtsnachfolge in Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge eingetreten. Bis einschließlich 1999 wurden die Einkommen der genannten Gesellschaften in den Körperschaftssteuererklärungen und -festsetzungen der A2 AG zugerechnet. Eine der Organgesellschaften war die A1 GmbH mit Sitz in C (nachfolgend A1 GmbH), die ihrerseits Beteiligungen an Tochtergesellschaften im Bereich der ...Sparte hielt. Sie beherrschte das operative Inlandsgeschäft der ...sparte, soweit unter dem Namen

8

„A“ geführt. Spätestens seit dem1999 bestand die Geschäftsleitung der A1 GmbH ausschließlich aus Personen, die zugleich Geschäftsführer der A1 GmbH und Arbeitnehmer der A OHG waren.

Klägerin zu 1)

9

Die Klägerin zu 1) wurde am ...04.2000 als „M GmbH“ gegründet. Am gleichen Tag schloss sie mit ihrer Alleingesellschafterin, der M1, Zweigniederlassung Deutschland (nachfolgend: M1-ZN), einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag.

10

Durch Vertrag vom ...04.2000 (nachfolgend: Kaufvertrag) erwarb die Klägerin zu 1) von der A2 AG den wesentlichen Teil der ...Sparte der A2 AG, die in der A OHG gebündelt war. Gegenstand des Vertrags waren insbesondere sämtliche Anteile an der A OHG und der A1 GmbH. Der Übergang der Anteile wurde schuldrechtlich auf den 01.01.2000 zurückbezogen (§ 2 2.1 Kaufvertrag: „Mit schuldrechtlicher und wirtschaftlicher Rückwirkung zum 01.01.2000, null Uhr, (nachfolgend „Stichtag“) tritt A2 an die dies annehmende Käuferin ab: a) die von A2 gehaltenen Gesellschaftsanteile an der A. b) die von A2 gehaltenen Geschäftsanteile an der A1 GmbH,...“). Der Kaufpreis wurde – unter Berücksichtigung weiterer, hier nicht relevanter Kaufgegenstände – auf ... DM festgelegt (§ 3 Kaufvertrag). Unter § 6 „Übergabetag“ ist u.a. vereinbart: „6.1 Die Abtretung der verkauften Gesellschaftsanteile erfolgt mit dinglicher Wirkung zu dem Tag, an dem die folgenden Bedingungen vollständig eingetreten sind (nachfolgend „Übergabetag“): a) Eintritt der aufschiebenden Bedingung gemäß § 22...“. In § 22 „Fusionskontrolle“ heißt es dazu: „22.1 Die Wirksamkeit dieses Vertrages steht unter den folgenden aufschiebenden Bedingungen: 22.1.1 Genehmigung des Zusammenschlußvorhabens durch die Europäische Kommission...“. Die kartellbehördliche Genehmigung erfolgte am ...06.2000.

11

In dem Kaufvertrag hat die A2 AG dem Käufer in § 9.1.2 explizit Folgendes zugesichert:

12

„Die Geschäftsanteile bzw. Gesellschaftsanteile an den in Anlage 2 aufgeführten Gesellschaften unterliegen – soweit nicht aus der Satzung der betreffenden Gesellschaft ersichtlich – keinen Verfügungsbeschränkungen und sind nicht mit Rechten Dritter behaftet; sie unterliegen insbesondere keinen ... Treuhand- oder ähnlichen Vereinbarungen.“

13

In der Anlage 2 des Kaufvertrags ist explizit auch die Gesellschaft „A A1 GmbH & Co. OHG“, mithin also die A OHG, genannt, und zwar mit beiden Beteiligungssträngen (A2 AG und A1 GmbH). § 1.1.1.8 des Kaufvertrages zufolge bezeichnet der Ausdruck „Gesellschaften“ innerhalb des Kaufvertrages „sämtliche in Anl. 2 aufgeführten Gesellschaften“. Der einschlägige § 9 des Kaufvertrages ist mit folgendem Einleitungssatz überschrieben:

14

„A2 garantiert (selbständige Garantie im Sinne von § 305 BGB), dass die nachfolgenden Aussagen und Angaben zum Zeitpunkt der Unterzeichnung dieses Vertrages und – soweit nicht im Einzelfall abweichend geregelt – zum Übergabetag, vollständig und zutreffend sind:“

15

Die Vertragsunterzeichnung fand am ...04.2000 statt.

16

Mit Verträgen vom ...08.2000 wurde im Wege einer Kettenverschmelzung zunächst die A OHG auf die A1 GmbH und unmittelbar im Anschluss die A1 GmbH auf die Klägerin zu 1) verschmolzen. Die Verschmelzung der A OHG auf die A1 GmbH wurde am Anfang 10/2000 im Handelsregister der A1 GmbH eingetragen, die der A1 GmbH auf die Klägerin zu 1) wurde am Ende 10/2000 im Handelsregister der Klägerin zu 1) eingetragen. Beide Verschmelzungen erfolgten jeweils mit steuerlicher Rückwirkung auf den1999 (Verschmelzungstichtag).

17

Eine schriftliche Kündigung des Treuhandvertrages erfolgte nicht.

Klägerin zu 2)

18

Die A2 AG firmierte im Nachgang um in W (keine Rechtsnachfolge). Die W, Klägerin zu 2) im Zeitpunkt der Klageerhebung, ist aufgrund Verschmelzungsvertrag vom2016 zwischenzeitlich erloschen, Gesamtrechtsnachfolgerin und damit nunmehrige Klägerin zu 2) ist die W1 AG. 19

Steuerliche Behandlung nach dem Betriebsabteilungsmodell

20

Für die A OHG wurden für die Jahre 1998-1999 keine Feststellungserklärungen abgegeben. Feststellungsbescheide ergingen nicht. Die A OHG war bis zum Ende ihres Bestehens steuerlich nicht in Erscheinung getreten. Vielmehr behandelten sie alle Beteiligten als nicht existent, insbesondere wurde sie von den Beteiligten nicht als Mitunternehmerschaft, sondern als unselbstständige Betriebsabteilung der A2 AG nach dem sog. Treuhandmodell qualifiziert. Sämtliche Wirtschaftsgüter und sämtliche Geschäftsvorfälle der A OHG wurden steuerlich unmittelbar der A2 AG als „Alleinunternehmerin“ zugerechnet. Diese Wirtschaftsgüter bildeten nach diesem Verständnis einen Teilbetrieb im Betriebsvermögen der A2 AG. 21
Verfahrensrechtlich wurde daraus die Schlussfolgerung gezogen, dass eine gesonderte und einheitliche Feststellung nicht durchzuführen ist. Folge dieser Beurteilung war unter anderem, dass die Organgesellschaften in den Jahren 1998 und 1999 als finanziell in die A2 AG eingegliedert angesehen wurden und deren Einkommen der A2 AG als Organträgerin zugerechnet wurden. Für das Streitjahr 2000 wurde ebenfalls keine Feststellungserklärung abgegeben.

Diese Praxis, Personengesellschaften nach dem Treuhandmodell als unselbstständige Betriebsabteilungen zu behandeln, betraf im A2-Konzern nicht nur die A OHG. Unter dem Namen „Betriebsabteilungsmodell“ war diese Organisationsform mehr oder weniger unverändert über viele Jahre im Konzern der A2 AG eingesetzt worden, wenn diese sich in mittelständischen Bereichen engagierte. 22

Ursprünglich gestützt auf ein nicht veröffentlichtes Urteil des BFH vom 13.12.1955, V 154/55, sog. „Born-Urteil“, hatte die Finanzverwaltung das Betriebsabteilungsmodell wiederholt bestätigt, unter anderem in verbindlichen Auskünften. Indes sollte die Anerkennung von Personengesellschaften als steuerlich unselbstständige Betriebsabteilungen davon abhängen, dass auch in der Handelsbilanz eine Vollkonsolidierung der Personengesellschaftsabschlüsse in den Einzel-Abschluss der A2 AG erfolgte. Das seinerzeit für die Außenprüfung bei der A2 AG zuständige Finanzamt für Konzernbetriebsprüfung Q (nachfolgend GKBP Q) kündigte Ende 1999 an, das Betriebsabteilungsmodell ab 1999 nicht mehr anerkennen zu können, nachdem die A2 AG ihr mitgeteilt hatte, dass erstmals zum1999 wegen Bedenken von Wirtschaftsprüfern die bis dahin sowohl handels- als auch steuerrechtlich erfolgte Vollkonsolidierung der Buchführung der Betriebsabteilungen in den Einzelabschluss der A2 AG nur noch in der Steuerbilanz stattfinden solle. Betroffen hiervon waren neben der A OHG noch die Betriebsabteilungen G (R AG & Co. OHG), I1 (A2 a AG & Co. OHG), I2 (A2 b GmbH & Co. OHG) und Y (A2 c GmbH & Co. OHG). Die fünf Abteilungen erwirtschafteten 1999 rund 55 % des Umsatzes der A2 AG. Die Wirtschaftsprüfer hatten Bedenken gegen eine Vollkonsolidierung geäußert, insbesondere könnten die in den OHGs entstandenen Lohn- und Gehaltsaufwendungen nicht in die Gewinn- und Verlustrechnung (nachfolgend GuV) der A2 AG übernommen werden, da rechtlich nur die Personengesellschaften verpflichtet seien. Allenfalls komme eine Weiterbelastung im Wege einer Konzernumlage in Betracht. 23

In einem Vermerk vom 20.12.1999 (Anlage K12) an die Vorstandsmitglieder der A2 AG fassten die Vertreter der Steuerabteilung den Stand der Erörterungen mit der Finanzverwaltung wie folgt zusammen: „Vor diesem Hintergrund haben die Betriebsprüfer in einem gemeinsamen Termin mit den Herren T, Z und H unter Hinweis auf zwei Anfang des Jahres 1999 ergangene Finanzgerichtsurteile darauf hingewiesen, dass sie sich nicht in der Lage sehen an ihrer ursprünglichen Rechtsauffassung, wonach es sich bei derartigen Betriebsabteilungen um ertragsteuerlich unselbständige Teile der A2 AG handelt, weiter festzuhalten... Die Prüfer haben dabei die Auffassung geäußert, dass im Sinne einer einheitlichen Rechtsanwendung diese steuerliche Selbständigkeit der Personengesellschaften bereits im Jahr 1999 zur Anwendung gelangen müsse. Dies hätte für uns insbesondere zur Folge, dass für Zwecke der Gewerbesteuer jede Personengesellschaft selbständig zu beurteilen ist und die bisher vorgenommene Verrechnung der positiven Inlandsergebnisse mit dem bei der A2 AG vorhandenen gewerbsteuerlichen Verlustvortrag nicht möglich ist.... Diese für uns nachteilige Situation bei der Gewerbesteuer lässt sich nur dadurch verhindern, dass die Geschäftsbereiche zukünftig nicht in der Rechtsform einer Personengesellschaft (OHG-Lösung), sondern vielmehr in der Organisationsform einer selbständigen Kapitalgesellschaft (AG bzw. GmbH) in die A2 AG eingebunden werden. Bei diesen Kapitalgesellschaften kann auch für Zwecke der Gewerbesteuer durch die Nutzung der sog. gewerbsteuerlichen Organschaft in der Zukunft die direkte Verrechnung der positiven wie negativen Inlandsergebnisse der Geschäftsbereiche mit dem vorhandenen Gewerbeverlust der A2 AG sichergestellt werden...“. Der Vorstand stimmte der zunächst favorisierten Umwandlung der OHGs in Kapitalgesellschaften indessen aus mitbestimmungsrechtlichen Gründen nicht zu. Als einzige Lösung wurde letztlich die unmittelbare organschaftliche Einbindung der unter den „Betriebsabteilungs-OHGs“ gebündelten Kapitalgesellschaften in die A2 AG erkannt: „Als gangbare Lösung kamen die Besprechungsteilnehmer zu dem Ergebnis, dass das bisher schon – und bei U noch – praktizierte Betriebsführungsmodell allein geeignet sei, für alle Beteiligten zu einer befriedigenden Lösung zu gelangen. Dies könnte durch Anwachsung der Geschäftsbereiche auf die A2 AG und durch Abschluss neuer Ergebnisabführungsverträge mit den bereits existierenden Kapitalgesellschaften (Betriebsführungsgesellschaften) geschehen...“.

24

Die A2 AG bot daraufhin der Betriebsprüfung an, dass Betriebsabteilungsmodell zu beenden. Für diesen Fall sagte die GKBP Q letztmalig eine Anerkennung des Treuhandmodells im Rahmen einer Übergangslösung wie bisher für den Veranlagungszeitraum 1999 zu, da sie von keinen größeren steuerlichen Auswirkungen ausging, drängte aber im weiteren darauf, die Umstrukturierung möglichst noch 1999 verbindlich zugesichert zu bekommen. Eine eingehende Erörterung der Frage nach der Mitunternehmerschaft, insbesondere eine Subsumtion hinsichtlich Treuhänderschaft, Gewinnerzielungsabsicht, Mitunternehmerisiko und Mitunternehmerinitiative fand nicht statt. Im Rahmen der Diskussion über Art und Umfang der Umstrukturierung machte die A2 AG deutlich, dass keine selbständigen Personengesellschaften agieren sollten.

25

In einer Vorstandssitzung der A2 AG vom ...02.2000 wurde sodann die Neuordnung der Konzernstruktur in den Bereichen ... nach dem „Betriebsführungsmodell“ zum 01.01.2000 beschlossen. Es wurde entschieden, die Abteilungen G und I1 auf die eine Weise und Y und I2 auf eine andere Weise aufzulösen, wobei letztere zwischenzeitlich von den Planungen ausgenommen wurde und schlussendlich in die Gruppe G und I1 aufgenommen wurde. Dem Festsetzungsfinanzamt wurde am 10.11.2000 mitgeteilt, dass I1, I2 und G durch Anwachsung auf die A2 AG und Y durch Einbringung deren Anteile in eine andere GmbH erloschen seien.

26

Da die A2 AG bereits 1999 beabsichtigte, sich von der ...sparte zu trennen und in Verhandlungen mit verschiedenen Interessenten stand, wurde die A OHG bei der anstehenden Umstrukturierung bewusst ausgeklammert. Das „Betriebsführungsmodell“ hätte insbesondere arbeitsrechtliche Verwerfungen zur Folge gehabt (Betriebsübergang § 613a BGB), die aufgrund des bevorstehenden Verkaufs der Gesellschaft möglichst vermieden werden sollten. In einem Vermerk vom 16.05.2000 berichtete der Vertreter der Steuerabteilung der A2 AG an die Vertreter der GKBP Q von einem Gespräch mit dem ehemaligen Steuerabteilungsleiter von M2 ... für Deutschland. Er teilte mit, dass M eine Verschmelzung der A OHG auf die Klägerin zu 1) plane. Zudem seien die Beteiligten zu dem Ergebnis gekommen, dass die OHG zwar eine Steuernummer für die Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen bis zur zivilrechtlichen Wirksamkeit der Verschmelzung beantragen werde, das jedoch mit Blick auf die bevorstehende Verschmelzung eine „ertragsteuerliche Erfassung der OHG nicht erforderlich sein dürfte.“ In einem Vermerk vom 16.06.2000 (Anlage K16) teilte die A2 AG der GKBP Q mit, dass die A OHG wegen des anstehenden Verkaufs nicht in die Umstrukturierungen bei der A2 AG einbezogen worden war. Wörtlich heißt es in diesem Zusammenhang: „Wir sind dabei davon ausgegangen, dass es sich bei der A GmbH & Co. OHG bis zu deren Verkauf weiterhin um eine ertragsteuerlich unselbstständige Betriebsabteilung handelt. Maßgebend für diese Annahme waren dabei ausschließlich die geschilderten arbeitsrechtlichen Gründe. Steuerliche Vor- bzw. Nachteile im Zuge der Veräußerung der ...sparte-Gruppe waren insoweit für uns nicht relevant.“

In einem zweiten Schreiben (vom 21.6.2000, Anlage K17) stellte der Vertreter der Steuerabteilung der A2 AG klar: 28

„Soweit sich im Zuge der Veräußerung der Beteiligung an der A GmbH & Co. OHG ein steuerlicher Veräußerungsverlust ergeben sollte, wird dieser Veräußerungsverlust für Zwecke der Gewerbesteuerfestsetzung nicht berücksichtigt. Für Zwecke der Gewerbesteuerfestsetzung wird damit die Veräußerung wie eine Veräußerung einer Personengesellschaft behandelt.“ 29

Der Vertreter der GKBP Q, Herr P, wies darauf hin, dass die A OHG nach dem Ergebnis der Erörterungen nur noch bis Dezember 1999 als steuerlich inexistente Betriebsabteilung behandelt werden könne. Von Januar 2000 ab sei von einer selbständigen Mitunternehmerschaft auszugehen, die die bisherige Betriebsabteilung aufnehme. Dies habe insbesondere zur Folge, dass ein etwaiger Veräußerungsverlust gewerbesteuerlich nicht auf der Ebene der A2 AG berücksichtigt werden könne (§ 8 Nr. 8 GewStG). 30

Im Jahr 2000 ist es schließlich nicht zur Ergebnisübernahme in den Einzelabschluss der A2 AG gekommen. Allerdings wurde auch im Jahr 2000 keine Feststellungserklärung oder Gewerbesteuererklärung für die A OHG abgegeben. Im Einvernehmen mit der GKBP Q wurde „aus Vereinfachungsgründen“ auf die korrekte verfahrensrechtliche Einbettung in Bescheidform verzichtet. Die Betriebsprüfung hat im Rahmen der Übergangsregelung 1999/2000 für die ...Sparte der A2 AG eine „Teil-Einbringungsbilanz“ erstellt, wonach zum Ablauf des Jahres 1999 die Wirtschaftsgüter der zuvor unselbstständigen Betriebsabteilung auf die A OHG unter Fortführung der Buchwerte übergehen. 31

Besteuerungs- und Einspruchsverfahren 32

Am 01.04.2003 ging bei dem Beklagten die Körperschaftsteuererklärung 2000 der Klägerin zu 1) ein. In den Steuererklärungen für das Jahr 2000 rechnete sich die Klägerin zu 1) das Einkommen der vier oben genannten Organgesellschaften organschaftlich zu und wurde vom Finanzamt entsprechend unter dem 4.6.2003 veranlagt. Der Körperschaftsteuerbescheid 33

erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Die Körperschaftsteuererklärung 2000 der Klägerin zu 1) als Gesamtrechtsnachfolgerin der A1 GmbH ging am 11.10.2002 beim Beklagten ein. Der Körperschaftsteuerbescheid erging am 25.10.2002.

Mit Schreiben vom 19.11.2004 wurde eine Betriebsprüfung gegenüber der Klägerin zu 1) unter anderem bezüglich Körperschaftsteuer 2000 angeordnet. Der anschließende Betriebsprüfungsbericht datiert auf den 23.02.2011. Die Prüfungsanordnung gegenüber der Klägerin zu 1) als Gesamtrechtsnachfolgerin der A1 GmbH (u.a. über Körperschaftssteuer 2000) wurde am 22.10.2004 versandt; der Betriebsprüfungsbericht datiert auf den 31.01.2011. 34

Die Außenprüfung bei der Klägerin zu 1) für das Streitjahr 2000 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung K (nachfolgend: GKBP K) durch. Die GKBP K kam zu dem Ergebnis, dass die Organgesellschaften nicht während des gesamten Wirtschaftsjahres 2000 in das Unternehmen der Klägerin zu 1) finanziell eingegliedert gewesen seien. Die Klägerin zu 1) sei unterjährig (am ...04.2000) gegründet worden und habe diese Voraussetzungen daher tatsächlich gar nicht in eigener Person erfüllen können. Ferner habe die A OHG hier die ganzjährige finanzielle Eingliederung nicht aufgrund steuerlicher Rechtsnachfolge vermitteln können. Die A OHG sei nämlich auch im Jahr 2000 keine Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, sondern eine unselbstständige Betriebsabteilung der A2 AG gewesen. Die Klägerin zu 1) habe die Organgesellschaftsbeteiligungen unterjährig unmittelbar von der A2 AG erworben, so dass die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung nicht vom Beginn des Wirtschaftsjahres an ununterbrochen bestanden habe. 35

Die Diskussion um die Frage der Mitunternehmerschaft wurde sodann im Rahmen der Außenprüfung der A OHG fortgesetzt. Indes wurde die Prüfungsanordnung gegenüber der A OHG vom 22.11.2004, die ausschließlich Umsatzsteuer 2000 zum Gegenstand hatte, nicht auf die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften erweitert. Die am 2.12.2004 begonnene Prüfung wurde nach der Schlussbesprechung am 7.9.2010 durch den Betriebsprüfungsbericht vom 25.11.2010 beendet. Gegenstand der Erörterungen war dabei die Frage, ob die A1 GmbH im Streitjahr 2000 als Mitunternehmerin des Betriebes der A OHG angesehen werden könne. Die GKBP K verneinte dies, da die A1 GmbH lediglich Treuhänderin der A2 AG gewesen sei (Treuhandmodell). Die A1 GmbH hätte die Gesellschafterstellung jederzeit auf Verlangen der A2 AG herausgeben müssen und habe auf das Stimmrecht unwiderruflich verzichtet. Sie habe daher ohne Gewinnerzielungsabsicht und Mitunternehmerisiko gehandelt. Dass die Mitunternehmerstellung verneint werden müsse, ergebe sich auch aus den Urteilen des BFH vom 25.06.1984 und 16.05.1989, VIII R 196/84, BStBl. II 1989, 877, zu einem jederzeit hinauskündbaren Gesellschafter. Zudem habe die Geschäftsleitung der A1 GmbH spätestens seit dem1999 ausschließlich aus Personen bestanden, die zugleich Geschäftsführer der A1 GmbH und Arbeitnehmer der A OHG gewesen seien, so dass spätestens von da an für die A1 GmbH kein Raum für unternehmerische Initiative bestanden habe. Der Treuhandvertrag sei zu keinem Zeitpunkt gekündigt worden. Eine Personengesellschaft, bei der nur ein Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sei, sei nach dem Urteil des BFH vom 01.10.1992, IV R 130/90, BStBl. II 1993, 574, steuerlich als Einzelunternehmen anzusehen (vgl. Tz. 2.2.4 im Betriebsprüfungsbericht vom 25.11.2010). Es sei durch einen sog. negativen Freistellungsbescheid förmlich zu entscheiden, dass keine Mitunternehmerschaft vorliege. Zwar sei mangels entsprechenden Umfangs der Prüfungsanordnung mit Ablauf des 31.12.2007 Feststellungsverjährung eingetreten. Soweit der Grundlagenbescheid aber Bedeutung für die noch nicht festsetzungsverjährte Körperschaftsteuer der 36

Gesellschafterinnen habe, könne er auch noch nach dem Ende der Feststellungsfrist ergehen, § 181 Abs. 5 AO. Da die A OHG nicht mehr existiere, sei der Feststellungsbescheid einzeln bekannt zu geben. Die Verneinung der Mitunternehmerschaft könne dazu führen, dass für 2000 Verluste i.H.v. rund ... DM, die bisher im Organkreis der M1-ZN mit Gewinnen verrechnet worden seien, auf Ebene der Tochtergesellschaften verblieben und bis heute nicht zum Ausgleich zur Verfügung stehen würden. Abschließend sei noch darauf hinzuweisen, dass in der Zeit von Juli bis Oktober 2000 die A OHG als umsatzsteuerliche Organträgerin für ihre inländischen Tochtergesellschaften gedient habe.

Unter dem 18.01.2011 erließ der Beklagte einen negativen Feststellungsbescheid für das Jahr 2000 gegenüber der Klägerin zu 1), der Klägerin zu 1) als Gesamtrechtsnachfolgerin der A1 GmbH und der Klägerin zu 2), den er den Adressaten einzeln bekannt gab. Darin heißt es, eine gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften aus der A OHG finde für das Jahr 2000 nicht statt. Wegen der rückwirkenden Verschmelzungen zum1999 sei der Gewinn aus Gewerbebetrieb 2000 nicht mehreren Personen zuzurechnen. Soweit die Rückbeziehung des Umwandlungssteuergesetzes sich nicht auf die ausgeschiedene Gesellschafterin erstrecke, sei dennoch keine Feststellung vorzunehmen, da während der Dauer deren Beteiligung die Einkünfte aus der OHG ebenfalls nicht auf mehrere Personen zu verteilen waren. Der Bescheid ergehe nach Ablauf der Feststellungsfrist und sei deshalb nur von Bedeutung für Folgebescheide, deren Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen sei. 37

Dagegen wandte sich die Klägerin mit ihrem Einspruch vom 17.02.2011, zu dessen Begründung sie im Wesentlichen vortrug: Die A1 GmbH sei schon aufgrund der unbeschränkten Außenhaftung als Mitunternehmerin anzusehen gewesen. Im Übrigen habe sie Mitunternehmerinitiative entfalten können und auch tatsächlich entfaltet. Ein steuerlich anzuerkennendes Treuhandmodell sei jedenfalls Ende 1999 aufgegeben und die Betriebsabteilung in die A OHG nach § 24 UmwStG eingebracht worden. Die steuerliche Motivation der Treuhandabrede sei damals weggefallen, nachdem die GKBP Q die Anerkennung des Treuhandmodells wegen der geänderten handelsrechtlichen Bilanzierung versagt habe. Vom Standpunkt des Finanzamts müsse das Treuhandmodell jedenfalls im Laufe des Jahres 2000, spätestens eine logische Sekunde vor dem Verkauf der Gesellschaftsanteile aufgegeben worden sein. Selbst falls das Ende der Treuhandschaft erst im Laufe des Jahres 2000 erfolgt sei, falle dieser Vorgang als Einbringung in eine Personengesellschaft unter § 24 UmwStG, weswegen nach §§ 24 Abs. 4, 2.Hs. i.V.m. 20 Abs. 7 und 9 UmwStG eine Rückwirkung zum1999 möglich sei. Darüber hinaus komme es nach der neueren Rechtsprechung des BFH nicht mehr auf das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer steuerlichen Rückwirkung an, sondern auf die „Fußstapfentheorie“ infolge der ertragsteuerlichen Rechtsnachfolge. Die finanzielle Eingliederung wäre im Wege der steuerlichen Rechtsnachfolge („Fußstapfentheorie“) auf die Klägerin zu 1) übergegangen. 38

Wegen der unvermeidbaren Außenhaftung sei das Treuhandmodell nicht in der Rechtsform der offenen Handelsgesellschaft zu verwirklichen. 39

Mit Zustimmung der Klägerin zu 1) vom 16.06.2011 wurde die Klägerin zu 2) als Nachfolgefirma der A2 AG am 18.07.2011 zum Einspruchsverfahren hinzugezogen. 40

Der Beklagte wies den Einspruch durch Einspruchsentscheidung vom 24.9.2013 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er – zusammengefasst – aus: Es sei kein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung für den Veranlagungszeitraum 2000 zu erlassen. Die A1 GmbH sei als Gesellschafterin der A OHG nicht Mitunternehmerin gewesen. Die A OHG sei damit im gesamten Jahr 2000 keine Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Gesondert festgestellt würden Einkünfte, wenn an diesen 41

Einkünften mehrere Personen beteiligt seien und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen seien, § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO. Eine Feststellung sei insbesondere dann durchzuführen, wenn die Gesellschafter einer OHG als Mitunternehmer anzusehen seien.

Der Feststellungszeitraum 2000 bestehe aus zwei Abschnitten, wobei der eine durch die Zeit vor dem06.2000 gebildet werde, in der die A1 GmbH und die A2 AG Gesellschafterinnen der A OHG gewesen seien und der andere durch die Zeit ab dem06.2000 mit den Gesellschafterinnen A1 GmbH und der Klägerin zu 1). 42

Durch die Verschmelzungen auf den1999 seien Einkommen und Vermögen der A OHG und der A1 GmbH rückwirkend der Klägerin zu 1) zuzurechnen, § 2 Abs. 1 UmwStG. Im Verhältnis dieser Personen scheide eine Feststellung deshalb aus, weil die Einkünfte nur der Klägerin zuzurechnen seien. 43

Die Rückwirkungsfiktion gelte nicht für im Rückwirkungszeitraum ausgeschiedene Gesellschafter (vgl. Schmid/Dietel, DStR 12/2008, 530 m.w.N.). Dennoch seien für diesen Zeitraum keine Einkünfte auf mehrere Personen zu verteilen, denn die A1 GmbH sei als Gesellschafterin der A OHG neben der A2 AG nicht Mitunternehmerin gewesen. 44

Die A1 GmbH sei ohne Gewinnerzielungsabsicht Gesellschafterin der OHG geworden. Die vorliegenden Verträge würden objektiv ausschließen, dass die A1 GmbH aus ihrer Gesellschafterstellung Einnahmen, geschweige denn einen Gewinn erzielen konnte. Da diese Rechtsposition in völligem Bewusstsein des im Konzern der A2 AG jahrzehntelang praktizierten Treuhand-/Betriebsabteilungsmodells eingegangen worden sei, verbleibe für eine Gewinnerzielungsabsicht kein Raum. Damit seien alle weiteren Überlegungen zu Mitunternehmerisiko und -initiative, wie die von der Klägerin angesprochene Eignung einer OHG für ein Treuhandmodell oder die von der GKBP K angestellten Überlegungen zu Handlungsbeschränkungen aufgrund Personalunion bei Geschäftsführern und anderen beherrschenden Fremdeinflüssen, nicht entscheidungserheblich und könnten dahingestellt bleiben. 45

Das Treuhandverhältnis habe im Jahr 2000 unverändert fortbestanden und sei auch steuerlich anzuerkennen, weil es im Vorhinein klar und eindeutig vereinbart gewesen sei, vereinbarungsgemäß durchgeführt worden sei und weil eine ausdrückliche Kündigung unstreitig nicht ausgesprochen worden sei. Dass der Treuhandvertrag 2000 unverändert durchgeführt worden sei, ergebe sich aus dem ersten Anschein, denn es sei im Vergleich zur Vergangenheit, in der dies unstreitig so gewesen sei, kein abweichendes Verhalten der Vertragsparteien hinsichtlich des Regelungsinhalts zu erkennen. 46

Für die von der Klägerin diskutierte steuerliche Rückwirkung nach § 24 UmwStG oder die Anwendung der „Fußstapfentheorie“ verbleibe kein Raum, denn beides hätte des erstmaligen Entstehens einer Mitunternehmerschaft zwischen der A1 GmbH und A2 AG bedurft. Selbst dann hätten Überlegungen in diese Richtungen nicht zum Erfolg geführt, da es sich bei der von der Klägerin angenommenen Einbringungsvariante nicht um eine Gesamtrechtsnachfolge handele (vgl. Kruse in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 45 AO, Rn. 6; BMF, 25.3.1998, BStBl 1998, 268, Rn. 24.01 a). 47

Die negativen Feststellungsbescheide seien auch nicht wegen Ablauf der Festsetzungsfrist rechtswidrig. Gemäß § 181 Abs. 5 AO könne eine gesonderte Feststellung nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist nur insoweit erfolgen, als die gesonderte Feststellung für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung sei, für die die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen sei. Mit Ablauf des 31.12.2007 sei nach § 169 Abs. 2 S.1 Nr. 2 i.V.m. § 170 Abs. 48

2 S. 1 Nr. 1 AO mangels entsprechenden Umfangs der Prüfungsanordnung Feststellungsverjährung für die Feststellung bzw. negative Feststellung für den Veranlagungszeitraum 2000 betreffend die A OHG eingetreten. Für die Körperschaftsteuerfestsetzungen 2000 der Klägerin zu 1) und Klägerin zu 1) als Gesamtrechtsnachfolgerin der A1 GmbH sei durch die in 2004 ergangenen Prüfungsanordnungen der Ablauf der Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 4 AO gehemmt worden. Für diese Steuerfestsetzungen sei im Zeitpunkt des Erlasses der negativen Feststellungsbescheide demnach noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten. Die Feststellung bzw. Nichtfeststellung sei für die Klägerin zu 1) und die Klägerin zu 1) als Gesamtrechtsnachfolgerin der A1 GmbH von Bedeutung, da hiervon das Vorliegen bzw. Nicht-Vorliegen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft abhängig sei.

Die Klägerin zu 2) sei zu Recht zu dem Einspruchsverfahren hinzugezogen worden. Eine notwendige Hinzuziehung im Sinne des § 360 Abs. 3 AO sei durchzuführen, wenn Dritte an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt seien, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen könne. Diese Voraussetzungen lägen vor. Die Klägerin zu 1) habe der Hinzuziehung auch zugestimmt. 49

Klageverfahren 50

Dagegen wenden sich die Klägerinnen mit der Klage vom 24.10.2013, zu deren Begründung sie vortragen: 51

Prozessualer Streitgegenstand im vorliegenden Verfahren sei der negative Feststellungsbescheid des Beklagten vom 18.01.2011, d.h. die darin getroffene Feststellung, die von der A OHG erzielten Einkünfte seien im Streitjahr 2000 nicht mehreren Mitunternehmern zuzurechnen. 52

Dessen ungeachtet sei allerdings festzustellen, dass die Beteiligten mittelbar über organschaftsrechtliche Fragen streiten würden (rechtlicher Streitgegenstand). Im Kern gehe es dabei um die Frage, ob bereits im Wirtschaftsjahr 2000 eine finanzielle Eingliederung (§ 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG) in die Klägerin zu 1) bestanden habe, die wiederum als Organgesellschaft in die M1-ZN eingegliedert gewesen sei. 53

Die Klägerinnen seien der Ansicht, dass die A OHG zwar in den Jahren 1998 und 1999 als eine steuerlich unselbstständige Betriebsabteilung innerhalb der A2 AG anerkannt worden sei. Die Beurteilung habe jedoch im Streitjahr 2000 jedenfalls nicht mehr zugetroffen. Die GKBP Q habe das Treuhandmodell nicht mehr anerkannt. Aufgrund der geänderten handelsrechtlichen Bilanzierung und neuerer Entwicklungen in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung sei die A OHG als Mitunternehmerschaft anzusehen. Dies sei Konsens gewesen zwischen der A2 AG und der GKBP Q bei den Erörterungen vor Jahresende 1999. Im Rahmen einer Übergangsregelung habe man sich darauf verständigt, dass zum Jahreswechsel eine Mitunternehmerschaft entstehe und die Betriebsabteilung in diese Mitunternehmerschaft eingebracht werde. Aus diesem Grund habe die GKBP Q eine „Teil-Einbringungsbilanz“ auf den1999 aufgestellt. Im Wirtschaftsjahr 2000 habe daher seit dem 01.01.2000 zunächst eine finanzielle Eingliederung der Organgesellschaften in die A OHG bestanden. Infolge der auf den1999 zurückbezogenen Verschmelzung der A OHG auf die A1 GmbH und der anschließenden, ebenfalls auf den1999 zurückbezogenen Verschmelzung der A1 GmbH auf die Klägerin zu 1) werde der Klägerin zu 1) die Besitzzeit der A OHG zugerechnet. Denn diese Vorgänge würden jeweils eine umfassende steuerliche Rechtsnachfolge nach der so genannten Fußstapfentheorie (§ 12 Abs. 3 S. 1 UmStG) bewirken (BFH, I R 89/09; I R 111/09; BMF-Schr. v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 54

Der Beklagte meine demgegenüber, dass die A OHG auch noch im Jahr 2000 nach dem so genannten Treuhandmodell nicht als Mitunternehmerschaft, sondern als unselbstständige Betriebsabteilung anzusehen gewesen sei. Die Organgesellschaften seien daher im Wirtschaftsjahr 2000 von Januar bis April zunächst in die A2 AG finanziell eingegliedert gewesen. Sodann habe die Klägerin zu 1) die Organgesellschaftsbeteiligungen unterjährig angeschafft. Eine ununterbrochene finanzielle Eingliederung habe daher nicht bestanden. Die Rückwirkung nach UmwStG ändere daran nichts, da die finanzielle Eingliederung als solche nicht zurückbezogen werden könne (UmwStErlass, Tz. Org.03; BMF-Schr. v. 26.08.2003, BStBl. I 2003, 437, Tz. 12; offengelassen in BFH-Urteil, I R 89/09; I R 111/09).

55

Der Beklagte scheine davon auszugehen, die Organschaftsverhältnisse zwischen der A OHG bzw. Klägerin zu 1) als deren Rechtsnachfolgerin zu den einzelnen Organgesellschaften der ...Sparte mit dem streitgegenständlichen negativen Feststellungsbescheid verbindlich ablehnen zu können. Indessen sei die Klägerin zu 1) ihrerseits Organgesellschaft im Verhältnis zur M1-ZN als Organträgerin und Alleingesellschafterin. Die Körperschaftsteuerfestsetzung der Klägerin zu 1) (vom hiesigen Streitgegenstand aus, wenn überhaupt: Folgebescheid) bleibe als organschaftsbedingte Null-Festsetzung daher gänzlich unberührt vom streitigen Bescheid. Demgemäß habe die Klägerin zu 1) in der Folge des negativen Feststellungsbescheids zwar einen Änderungsbescheid zur Körperschaftsteuer vom 19.04.2011 erhalten. Jedoch handele es sich dabei weiterhin um eine Null-Festsetzung; Änderungen seien lediglich bei Besteuerungsgrundlagen im Sinne des § 157 Abs. 2 AO eingetreten. Die Klägerin verstehe den Beklagten daher so, dass er tatsächlich den hiesigen negativen Feststellungsbescheid für vorgreiflich in Bezug auf die Körperschaftsteuerfestsetzung gegenüber M1-ZN halte.

56

Die Klage sei, auch soweit sie namens der Klägerin zu 2) erhoben worden sei, zulässig, insbesondere sei die Klägerin zu 2) nach § 40 Abs. 2 FGO klagebefugt. Die Klägerin zu 2) sei zum Einspruchsverfahren der Klägerin zu 1) gemäß § 174 Abs. 5 S. 2 AO hinzugezogen worden. Die Klägerin zu 2) habe dadurch im Einspruchsverfahren die Stellung eines Verfahrensbeteiligten erlangt (§§ 359 Nr. 2, 360 Abs. 1 und 4 AO). Zwar begründe die Hinzuziehung als solche noch nicht die Klagebefugnis. Jedoch sei eine Rechtsverletzung des Hinzugezogenen im Sinne des § 40 Abs. 2 FGO gegeben, wenn der Hinzugezogene durch die Einspruchsentscheidung formell und materiell beschwert sei. Eine formelle Beschwerde sei gegeben, wenn der (gegebenenfalls konkludent gestellte) Antrag des Hinzugezogenen im Einspruchsverfahren zurückgewiesen werde; eine materielle Beschwerde sei anzunehmen, wenn die (bestandskräftige) Einspruchsentscheidung eine für den Hinzugezogenen belastende Bindungswirkung erzeugen könne. Diese Voraussetzungen seien vorliegend erfüllt. Die Klägerin zu 2) sei durch die Einspruchsentscheidung vom 24.09.2013 formell beschwert, da sie sich konkludent dem Antrag der Klägerin zu 1), den negativen Feststellungsbescheid vom 18.01.2011 aufzuheben und durch eine positive Feststellung zu ersetzen, angeschlossen habe und dieser Antrag zurückgewiesen worden sei. Die Klägerin zu 2) sei zudem materiell beschwert. Bei Bestandskraft der Einspruchsentscheidung stünde auch ihr gegenüber bindend fest, dass die A OHG im Jahr 2000 keine Mitunternehmerschaft gewesen sei. Daraus könnten sich gegebenenfalls nachteilige Folgeänderungen ergeben, da die Finanzverwaltung sich die Möglichkeit geschaffen habe, nach § 174 Abs. 5 i.V.m. Abs. 4 AO die „richtigen steuerlichen Folgerungen“ ziehen zu können. Denn die Klägerin zu 2) bzw. die frühere A2 AG habe die A OHG im Streitjahr als Mitunternehmerschaft behandelt und daraus – damals in Abstimmung mit der GKBP Q – die materiell zutreffenden Schlüsse gezogen. Damit korrespondiere die Rechtsmittelbelehrung in der an die Klägerin zu 2)

57

gerichteten Einspruchsentscheidung, die wörtlich laute:

„Als Hinzugezogene müssen sie die Einspruchsentscheidung gegen sich wirken lassen. Sie sind auch berechtigt – bei Geltendmachung eigener Beschwer – eigenständig Klage gegen die Einspruchsentscheidung zu erheben.“ 58

Der BFH habe den Grundsatz formuliert, dass der Hinzugezogene gegen die verfahrensbeendende Einspruchsentscheidung als Adressat ein eigenes Klagerecht habe, wenn die Hinzuziehung auf einen zulässigen Einspruch erfolgt sei und die Einspruchsentscheidung dem Hinzugezogenen bekannt gegeben worden sei (BFH-Beschluss vom 07.02.2007, IV B 210/04, BFH/NV 2007,869; BFH-Urteil vom 18.02.2009, V R 81/07, BStBl. II 2010, 109). Etwas anderes gelte nur dann, wenn der Einspruch unzulässig gewesen sei und bereits der Einspruchsführer eine materielle Überprüfung der Einspruchsentscheidung durch das FG nicht erreichen könne (Grundsatz der Akzessorietät; siehe BFH-Urteil vom 29.05.2001, VIII R 10/00, BStBl. II 2001, 747). Der Einspruch der Klägerin zu 1) gegen den negativen Feststellungsbescheid sei indessen nicht unzulässig. Daher greife der vom BFH formulierte Grundsatz. 59

Die negativen Feststellungsbescheide vom 18.01.2011 seien rechtswidrig. Die Voraussetzungen des § 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) AO seien vorliegend erfüllt. Die A OHG sei im Streitjahr 2000 bis zum zivilrechtlichen Wirksamwerden ihrer Verschmelzung auf die A1 GmbH sowie der Verschmelzung der A1 GmbH auf die Klägerin zu 1) vom ...08.2000 als Mitunternehmerschaft anzusehen. Dies ergebe sich daraus, dass die A1 GmbH bzw. die Klägerin zu 1) neben der im Rückwirkungszeitraum ausgeschiedenen A2 AG als Mitunternehmerin des Betriebes der A OHG anzusehen gewesen sei. Eine steuerlich anzuerkennende, die Mitunternehmerstellung der A1 GmbH ausschließende Treuhandabrede habe nicht bestanden. Selbst wenn eine Treuhandabrede bestanden hätte, wäre sie jedenfalls im Streitjahr vor dem Anteilsverkauf von A2 AG an die Klägerin zu 1) am ...04.2000 beendet worden. In diesem Fall hätte die A2 AG die ...Sparte in die mit der A1 GmbH begründete Mitunternehmerschaft eingebracht (§ 24 UmwStG). 60

Dem Beklagten sei lediglich im Ausgangspunkt darin zuzustimmen, dass nicht jeder zivilrechtliche Gesellschafter einer Personengesellschaft zugleich auch Mitunternehmer sei. Der Begriff „Mitunternehmer“ sei ein Typus-Begriff, die Merkmale der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmerrisikos könnten im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein. Die A1 GmbH sei Mitunternehmerin des Betriebes der A OHG gewesen. Als persönlich haftende Gesellschafterin sei sie in der Lage gewesen, Mitunternehmerinitiative zu entfalten und habe Mitunternehmerisiko getragen. Es könne auch nicht die Gewinnerzielungsabsicht im Hinblick auf eine fehlende Haftungsvergütung infrage gestellt werden. Schließlich habe auch kein steuerlich anzuerkennendes, die Mitunternehmerstellung der A1 GmbH ausschließendes Treuhandmodell bestanden. 61

a) Die Rechtsprechung ginge bei persönlich haftenden Gesellschaftern einer OHG (bzw. bei den Komplementären einer KG) grundsätzlich von der Mitunternehmereigenschaft aus. Die kritischen Abgrenzungsfälle beträfen primär Kommanditisten, stille Gesellschafter und vergleichbar beschränkt haftende Gesellschafter. Dies werde im Folgenden anhand einiger wichtiger Entscheidungen nachgewiesen. Auch in der Literatur werde bei persönlich haftenden Gesellschaftern grundsätzlich von der Mitunternehmerstellung ausgegangen (Wacker in Schmidt, § 15 EStG, Rn. 321 m.w.N.). 62

In einem neueren Urteil habe der BFH über die Mitunternehmerstellung der Komplementärin einer Steuerberatungs-GmbH & Co. KG (in Form einer Einheits-GmbH & Co KG) entschieden 63

(BFH, Urteil vom 10.10.2012, VIII R 42/10, BStBl. II 2013, 79). Diese sei von der Geschäftsführung ausgeschlossen gewesen, habe in der Gesellschafterversammlung kein Stimmrecht gehabt und sei weder am Kapital oder Vermögen noch am Gewinn der KG beteiligt gewesen, sondern habe nur eine Haftungsprämie erhalten. Zudem sei sie im Innenverhältnis von der Haftung freigestellt gewesen. Der BFH habe die Mitunternehmerstellung der Komplementärin bejaht. Für die Annahme von Mitunternehmerinitiative habe der BFH bereits die – dem einzigen persönlich haftenden Gesellschafter einer KG – nicht entziehbare Vertretungsmacht sowie das Kontrollrecht nach § 118 HGB ausreichen lassen. Das Mitunternehmerisiko habe er aufgrund der unbeschränkten Außenhaftung bejaht; die Freistellung im Innenverhältnis ändere daran nichts, denn die Werthaltigkeit des Freistellungsanspruchs bei Eintritt des Haftungsfalls könne vorab nicht sicher beurteilt werden.

Mit dem vorgenannten Urteil habe der BFH seine ständige Rechtsprechung bestätigt, dass ein persönlich haftender Gesellschafter, dessen gesellschaftsrechtliche Stellung dem gesetzlichen Leitbild entspreche, regelmäßig als Mitunternehmer anzusehen sei, auch wenn er weder am Gewinn/Verlust noch am Vermögen der Personengesellschaft beteiligt sei. Als Belege für diese ständige Rechtsprechung seien nur die Urteile vom 11.06.1985 (VIII R 252/80) sowie vom 25.04.2008 (VIII R 74/03) genannt. Bemerkenswert sei dabei, dass die Finanzverwaltung eben dieses Urteil selbst in H 15.8 Abs. 1 „Komplementär“ EStH 2012 zitiere. Diesen Grundsatz habe der BFH erstmals in dem Urteil vom 11.06.1985 für den angestellten Komplementär einer kapitalistischen KG aufgestellt. 64

Aus den genannten Urteilen ergebe sich für den Streitfall, dass die A1 GmbH jedenfalls im Streitjahr 2000 als Mitunternehmerin der A OHG anzusehen gewesen sei. Die Rechtsstellung der A1 GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin habe im Wesentlichen dem gesetzlichen Leitbild entsprochen. In diesem Kontext sei auch der Behauptung des Beklagten entgegenzutreten, es bestehe Einigkeit darüber, „dass die Formulierungen hinreichen, um das Treuhandverhältnis steuerlich anzuerkennen“ (Einspruchsentscheidung, S. 2). Die Frage der Insuffizienz der Treuhandvereinbarung i.V.m. dem Gesellschaftsvertrag habe die Klägerin zu 1) seit Aufkommen des Streitfalls klar beantwortet. Danach sei ein Treuhandmodell bei treuhänderisch gebundenen persönlich haftenden Gesellschaftern nicht zu begründen. Dies gelte erst recht angesichts der konkreten Vertragsgestaltung betreffend die A OHG. Dies habe schon deshalb nahegelegen, weil im Schrifttum das Treuhandmodell in der genannten Form, das heißt mittels einer OHG, – soweit ersichtlich – gar nicht propagiert werde. Der Beklagte habe denn auch selbst, um die Funktionsweise des Treuhandmodells aufzuzeigen, auf einen Beitrag verweisen müssen, der die übliche Form des Treuhandmodells (treuhänderische Bindung eines Kommanditisten) propagiere (siehe BP-Bericht vom 25.11.2010 mit Hinweis auf Stegmann, INF 2003, 629). 65

Mit Blick auf die Mitunternehmerinitiative lasse der BFH bereits die Vertretungsmacht im Außenverhältnis ausreichen, selbst wenn im Innenverhältnis keine Befugnis zur Geschäftsführung bestehe. Nach § 4 des Gesellschaftsvertrages vom ...1998 seien die Geschäftsführung und Vertretung folgendermaßen geregelt worden: Beide Gesellschafter seien zur Geschäftsführung (Innenverhältnis) und Vertretung (Außenverhältnis) berechtigt gewesen. Dies würde bereits ausreichen, um von Mitunternehmerinitiative ausgehen zu können. Darüber hinaus sei aber nur die A1 GmbH zur Geschäftsführung verpflichtet gewesen; eine entsprechende Verpflichtung der A2 AG sei durch § 4 Abs. 2 Gesellschaftsvertrag ausdrücklich ausgeschlossen worden. Damit sei die A1 GmbH berechtigt und verpflichtet, typische unternehmerische Entscheidungen für die A OHG zu treffen. Dieses Recht bzw. die Pflicht zur Geschäftsführung habe die A1 GmbH auch 66

tatsächlich ausgeübt.

Zudem hätten der A1 GmbH die gesetzlichen Kontrollrechte des persönlich haftenden Gesellschafters nach § 118 HGB zugestanden. Ein Ausschluss oder eine Beschränkung dieser Rechte sei dem Gesellschaftsvertrag nicht zu entnehmen. 67

Soweit der Beklagte demgegenüber einwende, die Mitunternehmerinitiative der A1 GmbH sei aufgrund des nach § 5 Abs. 2 Gesellschaftsvertrag ergangenen Katalogs zustimmungspflichtiger Geschäfte („Geschäftsordnung“) als gering anzusehen, gehe dieser Einwand fehl. Zunächst sei eine solche Geschäftsordnung von der Gesellschafterversammlung nie beschlossen worden. Unabhängig davon werde die sich aus dem Recht und der Pflicht zur Geschäftsführung speisende Mitunternehmerinitiative nicht dadurch infrage gestellt, dass der Gesellschafter für einen abschließenden Katalog von Geschäften die Zustimmung der Gesellschafterversammlung einholen müsse. Denn ein solcher Zustimmungsvorbehalt wirke nur im Innenverhältnis und lasse die Befugnis zur Geschäftsführung und Vertretung gegenüber Dritten unberührt. Nach der Rechtsprechung des BFH bestehe hinreichende Mitunternehmerinitiative selbst dann, wenn der Gesellschafter im Innenverhältnis wie ein leitender Angestellter konkret weisungsgebunden sei (BFH, Urteil vom 04.11.2004, III R 21/02, BStBl. II 2005, 168). Dies habe der BFH sogar explizit für einen Treuhandkommanditisten entschieden (BFH, Urteil vom 21.7.2010, VI R 63/02, BFH/NV 2010, 214 unter II.2.b)). Vor diesem Hintergrund stelle ein abstrakter Katalog die Mitunternehmer es recht nicht infrage (H/H/R, § 15 EStG, Rn. 316). 68

Unbelegt sei die Behauptung der GKBP K, die Parteien der Treuhandvereinbarung hätten Rechte aus dem Gesellschaftsvertrag stillschweigend abbedungen (Schreiben der GKBP K vom 11.05.2009, S. 4; so wohl auch BP-Bericht, Tz. 2.2.4.19 ff.). Wenn zweifelhaft gewesen wäre, ob die Parteien ihren steuerlichen Erfolg erreichen, wäre eine schriftliche Änderungsvereinbarung angezeigt gewesen. Man hätte sich zudem tatsächlich nicht so verhalten, als wolle man die Rechte der A1 GmbH beschneiden. Denn die genannte Geschäftsordnung sei nicht verabschiedet worden. Die eingangs genannte Mutmaßung des Beklagten widerspreche somit dem objektiven Geschehen. 69

Aus den zuvor genannten BFH-Urteilen folge ferner, dass die im Ergebnis fehlende Beteiligung der A1 GmbH am Vermögen sowie am Gewinn oder Verlust der A OHG der Annahme eines Mitunternehmerrisikos nicht entgegenstehe. Ein persönlich haftender Gesellschafter trage per se ein Mitunternehmerrisiko, da mit der unbeschränkten Haftung im Außenverhältnis im Regelfall ein großes Haftungsrisiko verbunden sei, das zum Verlust des gesamten Vermögens führen könne. Dass der A1 GmbH nach Tz. 3 Treuhandvertrag ein Freistellungsanspruch gegen die A2 AG zugestanden habe, stehe dem nicht entgegen. Eine Freistellungsverpflichtung der Mitgesellschafter im Innenverhältnis sei nach der ständigen Rechtsprechung des BFH im Hinblick auf die Unwägbarkeiten bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Situation sowohl der Personengesellschaft als auch des Verpflichteten nicht ausreichend, dieses Risiko derart herabzumindern, dass ihm keine mitunternehmerische Qualität zukomme (BFH, Urteil vom 4.11.2004, III R 21/02, BStBl. II 2005, 168; zustimmend H/H/R, § 15, Rn. 325, 424). 70

Nur ganz ausnahmsweise sei das Risiko persönlicher Inanspruchnahme durch die Gläubiger derart gering, dass es bei gleichzeitig fehlender Beteiligung am Vermögen und Erfolg der Gesellschaft nicht ausreichend sei, um ein Mitunternehmerrisiko zu begründen. Dies habe der BFH dann angenommen, wenn das Unternehmen wesentlich durch die persönliche Arbeitsleistung geprägt werde, nur ein geringer Kapitaleinsatz erforderlich sei und die Geschäftsabschlüsse kein nennenswertes wirtschaftliches Risiko beinhalten würden. Konkret 71

habe der BFH über eine von einem Strohmann betriebene Handelsvertretung zu entscheiden gehabt, die weder über nennenswertes Betriebsvermögen verfügt habe, noch mit Kredit gearbeitet habe (BFH, Urteil vom 4.11.2004, III R 21/02, BStBl. II 2005, 168). Der vorliegende Fall sei offensichtlich mit dieser Fallgestaltung nicht annähernd vergleichbar, es fehle an sämtlichen Voraussetzungen.

Zwar habe die GKBP K den Standpunkt eingenommen, die A1 GmbH habe ein Mitunternehmerrisiko nicht getragen. Diese Auffassung beruhe jedoch auf Verstößen gegen Denkgesetze. So habe der wirtschaftlich schwächere Vollhafter (hier die A1 GmbH) „nach Haftungsfreistellung über die Gefahr hinaus, gemeinsam mit dem beherrschenden Gesellschafter unterzugehen, keine Risiken mehr zu fürchten“ (BP-Bericht vom 25.11.2010, Tz. 2.2.4.14). Damit sei nicht nur ein Risiko für die A1 GmbH bejaht. Damit sei auch eingeräumt, dass dieses Risiko keineswegs vernachlässigbar gering sei. Daraus werde indes der (Fehl-)Schluss gezogen, dass dieses Risiko wegen seiner Erheblichkeit steuerlich unbeachtlich sei. Es werde also behauptet, für solche Zwecke bestehe kein Risiko, weil das bestehende Risiko immens und existenzgefährdend sei.

72

Treffe es zu, dass das Risiko für Verbindlichkeiten der Personengesellschaft persönlich in Haftung genommen zu werden, „von dem Risiko am Verlust der eigenen Existenz überdeckt und unbeachtlich“ (BP-Bericht vom 25.11.2010, Tz. 2.2.4.14) werde, dann wäre die mitunternehmerische Beteiligung eines Personengesellschafters vom Verhältnis seines Vermögens zu den Risiken aus der Personengesellschaft abhängig. Die Beurteilung könnte sich jederzeit ändern. Verluste im Privatvermögen könnten die Stellung als Mitunternehmer beseitigen. Damit wäre ein außerhalb der Beteiligung selbst liegender Umstand (Vermögen des Gesellschafters) maßgeblich dafür, ob ihm ein Verlust als Mitunternehmer entstehe oder nicht. Die genannte BFH-Rechtsprechung des VIII. Senats wäre hiermit auf den Kopf gestellt.

73

Der Einwand des Beklagten, die vertragliche Ausgestaltung der Rechtsstellung (Herausgabeverpflichtung aus der Treuhandvereinbarung, keine Haftungs- oder Geschäftsführervergütung) lasse es nicht zu, dass die A1 GmbH aus ihrer Gesellschafterstellung Einnahmen oder einen Gewinn erziele, treffe nicht zu. Zutreffend sei insoweit lediglich, dass die Absicht, einen Totalgewinn zu erzielen, sowohl auf der Ebene der Gesamthand als auch bei den einzelnen Mitunternehmern persönlich vorliegen müsse. Die vom Beklagten zitierte Rechtsprechung sei zu anderen Fallgestaltungen ergangen und auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar. Ein Fall rechtlich oder tatsächlich befristeter, ausschließlich auf Verlustzuweisung gerichteter Beteiligungen sei nicht gegeben. Eine Entscheidung, in der die Gewinnerzielungsabsicht eines als Mitunternehmer anzusehenden Treuhandgesellschafters mit dem Argument negiert würde, der Treuhänder habe seinen Gewinnanteil an den Treugeber herauszugeben, sei nicht ersichtlich. Die Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht müsse zunächst ungeachtet der Stellung als Treuhänder und der damit verbundenen Herausgabeverpflichtung erfolgen. Es sei zu prüfen, ob der Treuhänder, handelte er auf eigene Rechnung, Mitunternehmerinitiative entfalten könne und Mitunternehmerrisiko trage. Erst auf der zweiten Stufe, nämlich bei der Aufteilung des Gewinnanteils unter den Treugebern, werde die Herausgabeverpflichtung berücksichtigt. Wäre dies anders, so wäre bei einem Treuhand-Gesellschafter, der den Gesellschaftsanteil ausschließlich für Rechnung eines oder mehrerer Treugeber halte, die Gewinnerzielungsabsicht nahezu immer zu verneinen. Für den Streitfall bedeute dies, dass die Beteiligung der A1 GmbH auf der Gesamthandsebene (erste Stufe) mit etwa 0,001% am Gewinn für die Annahme der Gewinnerzielungsabsicht genüge. Erst auf der zweiten Stufe sei die Herausgabeverpflichtung der A1 GmbH aus dem Treuhandvertrag zu berücksichtigen. Aus der Weiterleitung der hieraus der A1 GmbH zustehenden Gewinne an die A2 AG könne

74

ein Mangel der Gewinnerzielungsabsicht nicht begründet werden. Auch der Umstand, dass die A1 GmbH für die Übernahme der Treuhandstellung keine Haftungs- und Geschäftsführervergütung erhalten habe, lasse die Gewinnerzielungsabsicht nicht entfallen. Dies rechtfertige allenfalls, der A1 GmbH eine vGA zuzurechnen. Als Kontrollüberlegungen sei der Fall der typischen Komplementär-GmbH einer Ein-Mann-GmbH & Co. KG genannt, die weder an Kapital oder Vermögen noch am Gewinn oder Verlust der KG beteiligt sei. Die Mitunternehmerstellung einer solchen Komplementärgesellschaft sei unbestritten. Sie hänge auch nicht davon ab, ob der GmbH eine Haftungs- oder Geschäftsführervergütung gezahlt werde.

Der Inhalt des Treuhandvertrages zeige, dass die Vertragsparteien selbst davon ausgegangen seien, es bestehe aufgrund des Gesellschaftsvertrages ein Gewinnanteil der A1 GmbH: § 2 Treuhandvertrag regelte: „Irgendwelche Ansprüche gegen die Gesellschaft z.B. auf Beteiligung an deren Gesellschaftsvermögen oder Gewinn stehen dem Treuhänder nicht zu...“.

75

Die Ansicht des Beklagten, auch unter dem Gesichtspunkt einer vGA könne kein Gewinnanteil festgestellt werden, zumal ein solcher Gewinnanteil im Feststellungsverfahren nicht der ausschüttenden GmbH, sondern dem Empfänger der vGA zugewiesen würde, widerspreche der ständigen Rechtsprechung des BFH und der allgemeinen Praxis der Finanzverwaltung: Zunächst sei in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass die fehlende Haftungs- und Geschäftsführervergütung für die A1 GmbH zu einer vGA der A1 GmbH an die A2 AG führe (vGA-Fallgruppe der verhinderten Vermögensmehrung). Aus dem BFH-Urteil vom 03.02.1977, IV R 122/73, BStBl. II 1977, 346, folge, dass es unter fremden Dritten üblich sei, Entgelte für die Übernahme von Haftungsrisiken und Geschäftsführung zu vereinbaren, und zwar selbst bei Haftungsfreistellung im Innenverhältnis. Daran ändere auch der Hinweis des Beklagten auf eine angeblich abweichende Praxis im A2-Konzern nichts. Letztlich habe die A1 GmbH als OHG-Gesellschafterin für alle Verbindlichkeiten der ...sparte persönlich und unbeschränkt haftet. Die wirtschaftliche Bedeutung der Haftungsfreistellung im Innenverhältnis sei von der Leistungsfähigkeit der A2 AG abhängig. Im wirtschaftlichen Ergebnis unterstelle der Beklagte, dass ein fremder Dritter – ohne jegliches Entgelt – bereit wäre, für letztlich die A2 AG treffende Schulden und Risiken einzustehen, also das z.B. eine fremde Bank bereit wäre, gegenüber der A2 AG unentgeltlich eine Bürgschaft für sämtliche Schulden der gesamten ...Sparte auszusprechen. Dies sei wirtschaftlich ausgeschlossen. Wer für Schulden eines anderen einzustehen bereit sei, verlange hierfür unter Beachtung des Fremdvergleichsmaßstabs ein angemessenes Entgelt (Risikoprämie). Wenn somit die fehlende Haftungs- und Geschäftsführungsvergütung als vGA zu qualifizieren sei, so führe diese zwingend auch zu einem Gewinnanteil der A1 GmbH bei der A OHG: Zunächst vernachlässige der Beklagte mit seiner Aussage, nach der eine vGA nur deren Empfänger zugewiesen würde, den Umstand, dass sich eine vGA stets auf zwei Ebenen vollziehe. In einem ersten Schritt führe die vGA zu einer Erhöhung des Einkommens der ausschüttenden Kapitalgesellschaft (§ 8 Abs. 3 S. 2, 1. Alt. KStG), und anschließend sei die Ausschüttung auf der Ebene des Gesellschafters der Kapitalgesellschaft zu versteuern (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG). Im vorliegenden Fall sei die vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG von Interesse. Fraglich könne dann nur sein, ob die Erhöhung des Einkommens der ausschüttenden Kapitalgesellschaft gemäß § 8 Abs. 3 S. 2 KStG auf der Ebene ihrer Körperschaftsteuerfestsetzung oder auf der Ebene der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung vorzunehmen sei. Die einkommenserhöhende Wirkung der vGA sei für die Kapitalgesellschaft im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung zu erfassen, wenn die Frage nach dem Vorliegen einer vGA untrennbar mit der Höhe des Gewinnanteils der Personengesellschaft verbunden sei (Gosch in Gosch, § 8 KStG, Rn.

76

892a). Es entspreche der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung, dass die sich auf den Gewinnanteil auswirkende vGA im Rahmen des Feststellungsverfahrens und nicht des Festsetzungsverfahrens zu erfassen sei (BFH-Urteil vom 21.4.1971, I R 76/70, BStBl. II 1971, 816). Der vorstehend erläuterte Umstand, dass nicht gezahlte Geschäftsführer- bzw. Haftungsvergütungen an eine GmbH den dieser GmbH im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung zuzurechnenden Gewinnanteil erhöhe, werde auch aus Beispielen im Schrifttum deutlich (Zimmermann/Hottmann/Kiebele/Schaeberle/Scheel, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 11. Aufl. 2013, R Rz. 85). Somit bleibe festzuhalten, dass der Auffassung des Beklagten zur fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht zumindest unter Beachtung der ständigen Rechtsprechung des BFH nicht zu folgen sei.

Schließlich sei darauf hinzuweisen, dass Körperschaften nach ständiger Rechtsprechung keine außerbetriebliche Sphäre hätten (vgl. BFH-Urteil vom 4.12.1996, I R 54/95, BFHE 182, 123; vom 22.8.2007, I R 32/06, BStBl. II 2007, 961). Schon deswegen könne von fehlender Gewinnerzielungsabsicht der A1 GmbH keine Rede sein. Eine mögliche Einkommenskorrektur bemesse sich nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG und nicht nach den Grundsätzen der Gewinnerzielungsabsicht. 77

Der Standpunkt des Beklagten beruhe letztlich auf der Überlegung, dass die A OHG nach den Grundsätzen zum sog. Treuhandmodell nicht als Mitunternehmerschaft, sondern als unselbstständige Betriebsabteilung der A2 AG anzusehen gewesen sei. Diese Beurteilung hätten die A2 AG und die für ihre Besteuerung zuständigen Finanzbehörden, insbesondere die GKBP Q für die Jahre 1998 und 1999 geteilt und der tatsächlich durchgeführten Besteuerung zugrundegelegt. Für das Streitjahr 2000 habe die GKBP Q jedoch die weitere Anerkennung des Treuhandmodells versagt, da sie nicht mehr durch die handelsrechtliche Bilanzierung gedeckt und nicht mehr im Einklang mit neueren Entwicklungen in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung gestanden habe. Die Beurteilung der GKBP Q sei richtig. Die Grundsätze zum Treuhandmodell ständen jedenfalls im Streitjahr der Annahme einer Mitunternehmerschaft nicht entgegen. 78

Bei dem von der steuerlichen Gestaltungspraxis entwickelten und von der Rechtsprechung und Finanzverwaltung inzwischen im Grundsatz anerkannten Treuhandmodell halte der eine Gesellschafter einer zweigliedrigen Personengesellschaft seinen Gesellschaftsanteil als Treuhänder für den anderen. Unter bestimmten Voraussetzungen habe dies zur Folge, dass nur der Treugeber, nicht aber der Treuhänder als unternehmerisch beteiligter Gesellschafter anzusehen sei (Ein-Unternehmer-Personengesellschaft). Die zivilrechtlich bestehende Personengesellschaft sei dann ertragsteuerlich nicht existent, so dass das Betriebsvermögen nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO unmittelbar diesem Gesellschafter zugerechnet werde (grundlegend BFH, Urteil vom 03.02.2010, IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751; Viebrock/Stegemann, DStR 2013, 2375). 79

Wären die Voraussetzungen des Treuhandmodells im Streitfall erfüllt, wäre demnach dem Beklagten darin zu folgen, dass die A1 GmbH nicht als Mitunternehmerin der A OHG anzusehen und eine gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) AO mangels steuerlicher Zurechnung zu mehreren Feststellungsbeteiligten nicht durchzuführen gewesen wäre. Hierbei sei darauf hinzuweisen, dass auch die Treuhandschaft im Treuhandmodell den allgemeinen Anforderungen an steuerlich anzuerkennende Treuhandgestaltungen genügen müsse. Jedoch sei schon dies im Anlassfall nicht gegeben, da es im Streitjahr an der tatsächlichen Durchführung gefehlt habe (s. dazu unten). 80

Darüber hinaus sei zu beachten, dass ein Anteil als persönlich haftender Gesellschafter einer OHG nicht Gegenstand einer Treuhand in der Weise sein könne, dass nur der Treugeber, 81

nicht aber der Treuhänder als Mitunternehmer anzusehen sei. Vielmehr seien allenfalls beide als Mitunternehmer anzusehen und die Gewinnfeststellungen gestuft vorzunehmen. Im Ausgangspunkt sei nämlich festzustellen, dass in den Fällen, in denen ein Gesellschafter die Mitgliedschaft in der Personengesellschaft als Treuhänder für einen oder mehrere Treugeber halte, grundsätzlich nicht der Treugeber anstelle des Treuhänders, sondern Treugeber und Treuhänder nebeneinander als Mitunternehmer anzusehen seien (BFH, Urteil vom 17.11.1987, VIII R 83/84, BFHE 152, 230; Beschluss vom 11.7.2012, IV B 1/11, BFH/NV 2012, 1929). Die materielle Zurechnung der Einkünfte sowie die verfahrensrechtliche Umsetzung erfolge in diesen Fällen zweistufig. Auf der ersten Gewinnfeststellungsstufe werde der Gewinn der Mitunternehmerschaft festgestellt und auf die Gesellschafter verteilt. In einer zweiten Gewinnfeststellungsstufe werde der für den Treuhänder festgestellte Gewinnanteil zwischen diesem und dem bzw. den Treugeber(n) aufgeteilt. Bei offenen Treuhandverhältnissen könnten beide Gewinnfeststellungen miteinander in einem Bescheid verbunden werden; dies ändere indes nichts an deren materieller wie verfahrensrechtlicher Selbständigkeit (BFH, Urteil vom 12.01.1995, VIII B 43/94, BFH/NV 1995, 759).

Im sog. Treuhandmodell sei ausnahmsweise nur der Treugeber als Mitunternehmer anzusehen. Es handele sich quasi um eine Ausnahme zu dem vorgenannten Grundsatz, dass Treugeber und Treuhänder nebeneinander als Mitunternehmer anzusehen seien. Hintergrund dafür sei, dass es auch bei Treuhandverhältnissen keinen Automatismus gebe, dass der Treugeber als zivilrechtlicher Gesellschafter steuerlich als Mitunternehmer anzusehen sei. Dementsprechend habe der BFH bereits im Urteil vom 01.10.1992 (IV R 130/90, BStBl. II 1993, 574) entschieden, in einer zweigliedrigen Personengesellschaft, bei der der eine Gesellschafter sein Mitgliedsrecht als Treuhänder für Rechnung des anderen halte, sei ausnahmsweise keine gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung durchzuführen, wenn nur der Treugeber als Mitunternehmer anzusehen sei. Im konkreten Fall sei die Klägerin zunächst Kommanditistin einer KG neben ihrem Ehemann als Komplementär gewesen. Nach dem Tod des Ehemannes habe sie das Unternehmen als Einzelfirma fortgeführt. Um das Unternehmen weiterhin als im Handelsregister eingetragene KG fortführen zu können, sei die Hausbank der Gesellschaft mit einer geringen Kommanditeinlage beigetreten, die sie als Treuhänderin der Klägerin gehalten habe. Nachdem die Klägerin erneut geheiratet habe, sei der Ehemann, mit dem sie Gütergemeinschaft vereinbart hatte, als Treuhandkommanditist an die Stelle der Hausbank getreten. Der BFH sei zu dem Ergebnis gekommen, dass die Klägerin das Unternehmen nach dem Tod des Ehemannes bis zum Eintritt in die Gütergemeinschaft mit dem zweiten Ehemann steuerlich als Einzelunternehmen fortgeführt habe. Die KG sei zwar zivilrechtlich, aber nicht steuerlich entstanden. Der zweite Ehemann habe allerdings durch Eintritt in die Gütergemeinschaft die Mitunternehmerstellung erlangt. Daher sei ab diesem Zeitpunkt eine gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung durchzuführen.

Das Treuhandmodell setze auf dieser Rechtsprechung auf. Es bestehe in der Implementierung einer kapitalistischen KG, deren Kommanditist seinen (Zwerg-) Anteil an der KG treuhänderisch für den Komplementär halte. Ziel sei die Schaffung eines Einheitsunternehmens beim Komplementär für steuerliche Zwecke. Auf der Ebene dieses Einheitsunternehmens sollten die Ergebnisse unterschiedlicher rechtlicher Einheiten steuerlich zusammengefasst werden. Diese Gestaltung werde einhellig in der beschriebenen Form, also mittels einer KG, empfohlen. Insbesondere findet sich regelmäßig in der Literatur der Hinweis, den Komplementär wegen dessen gesellschaftsrechtlicher Stellung nicht treuhänderisch mit der intendierten steuerlichen Wirkung anbinden zu können.

82

83

84

Inzwischen bestehe für das Treuhandmodell Einvernehmen hinsichtlich der einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Folgen einerseits und der gewerbesteuerlichen Folgen andererseits: Nur so werde die gewerbesteuerliche Ergebniskonsolidierung im Rahmen der Ermittlung eines einheitlichen Gewerbeertrags gewährleistet. Dagegen könne eine Mitunternehmerschaft eine „Verinselung“ gewerbesteuerlicher Verluste nicht verhindern. Daher werde das Treuhandmodell auch häufig mit der Organschaft verglichen.

Die vorliegende Treuhandvereinbarung zwischen der A2 AG und der A1 GmbH sei zur Erreichung dieser steuerlichen Zielsetzung geschlossen worden. Bestehe ein anzuerkennendes Treuhandverhältnis am (einzigen) Kommanditanteil, so finde gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 2, Var. 1 AO die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums am Kommanditanteil zum Treugeber statt. Steuerlich entstehe dadurch eine „Ein-Unternehmer-Personengesellschaft“ (vgl. BFH-Urteil vom 3.2.2010, IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751, Rn. 28). Denn als Treugeber trete der (einzige) Komplementär auf. Die Vorschriften zum wirtschaftlichen Eigentum kämen in Fällen funktionierender Treuhandmodelle zweimal zur Anwendung: § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 2, Var. 1 AO erfasse den Kommanditanteil, § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO die Wirtschaftsgüter der nicht als Mitunternehmerschaft zu qualifizierenden Personengesellschaft (vgl. Viebrock/Stegemann, DStR 2013, 2375, 2376). § 5 Abs. 1 S. 3 GewStG sei im Treuhandmodell nicht anwendbar. Gewerbesteuerlich sei daher nur dem Treugeber ein Gewerbeertrag zuzurechnen. Die Ergebnisse der Treuhand-KG seien hierin so enthalten, wie sie sich nach ertragsteuerlicher Vollkonsolidierung auf Ebene des Treugebers einstellen würden. Die Treuhandstruktur unterscheide sich hiernach sowohl von der körperschaftsteuerlichen Organschaft als auch vom Transparenzprinzip bei der Mitunternehmerbesteuerung. Einkünfte erziele überhaupt nur der Treugeber. Ihm werde nicht fremdes Einkommen zugerechnet (vgl. demgegenüber § 14 Abs. 1 S. 1 KStG). Anders als mitunternehmerschaftliche Tochter-Personengesellschaften eröffne das Treuhandmodell gewerbesteuerliche Ergebnisverrechnungspotenziale.

Die vorliegende Fallkonstellation, in der im Rahmen einer zweigliedrigen OHG der eine persönlich haftende Gesellschafter seinen Gesellschaftsanteil treuhänderisch für den anderen persönlich haftenden Gesellschafter halte, sei, soweit ersichtlich, noch nicht entschieden worden. Zu Konstellationen mit einer KG ergebe sich aus Rn. 27 des BFH-Urteils vom 3.2.2010 (IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751), dass das Treuhandmodell bei einer zweigliedrigen KG nur in der Weise begründet werden könne, dass der Kommanditist Treuhänder des Komplementärs werde (nicht umgekehrt). Sei dagegen der Komplementär Treuhänder des Kommanditisten, sei dieser gleichwohl als Mitunternehmer anzusehen. Denn der Komplementär könne wegen der in Hinsicht auf § 170 HGB unentziehbaren Vertretungsmacht Mitunternehmerinitiative entfalten und trage wegen der unbeschränkten Haftung auch ein Mitunternehmerisiko (vgl. BFH-Urteil vom 17.11.1987, VIII R 83/84, BFHE 152, 230). Für die OHG gelte das gleiche wie für einen Treuhänder-Komplementär einer KG. Ganz allgemein sei davon auszugehen, dass die OHG als Rechtsform kein taugliches Vehikel für die Implementierung eines Treuhandmodells darstelle (vgl. auch Butler, NWB 2012, 2925, 2927).

Schließlich habe jedenfalls seit dem 01.01.2000, 0 Uhr, ein steuerlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis nicht mehr vorgelegen. Die steuerliche Anerkennung von Treuhandvereinbarungen setze über die formalrechtliche Vereinbarung hinaus voraus, dass das Treuhandverhältnis ernstlich gewollt und tatsächlich durchgeführt worden wäre. Im vorliegenden Fall sei die Treuhandvereinbarung zwischen der A2 AG und der A1 GmbH aber seit Anfang 2000 nicht mehr ersichtlich gewollt. Da die GKBP Q das frühere Betriebsabteilungsmodell nach Änderung der handelsrechtlichen Bilanzierungspraxis

(Abweichung von der Vollkonsolidierung der Betriebsabteilungs-OHGs) nicht mehr anerkannte, sei das wesentliche Motiv weggebrochen, das hinter der Treuhandgestaltung bestanden habe. Die Treuhandvereinbarung sei daher im Jahr 2000 nicht mehr tatsächlich durchgeführt worden.

Die steuerliche Anerkennung von Treuhandvereinbarungen unterliege strengen Restriktionen, 88
weil zivilrechtliches und so genanntes wirtschaftliches Eigentum nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 Var. 1 AO auseinanderfielen. Diesem Umstand habe der Gesetzgeber mit der Vorschrift des § 159 AO Rechnung getragen. Nach der Rechtsprechung setze die steuerliche Anerkennung der Treuhänderschaft eine Vereinbarung voraus, nach deren eindeutigen Inhalt die mit der Stellung als rechtlicher Eigentümer verbundene Verfügungsmacht des Treuhänders im Innenverhältnis zu Gunsten des Treugebers so weitreichend beschränkt sei, dass das zivilrechtliche Eigentum als „leere Hülle“ erscheine. Das Handeln des Treuhänders in fremdem Interesse müsse eindeutig erkennbar sein. Entscheidendes Kriterium für die gebotene Beherrschung des Rechtsverhältnisses durch den Treugeber seien dessen Weisungsbefugnis bezüglich des Treuguts und die Bindung des Treuhänders an die ihm erteilten Weisungen (BFH, Urteil vom 15.07.1997, VIII R 56/93, BStBl. II 1998, 152, Rn. 49). Hinzukommen müsse das Recht des Treugebers, vom Treuhänder jederzeit Herausgabe des Treuguts verlangen zu können. Die rechtliche Stellung von Treugeber und Treuhänder müssten sich auf der Grundlage einer ernst gemeinten und klar nachweisbaren Vereinbarung ergeben. Diese Vereinbarung müsse im Vorhinein getroffen worden sein. Die fehlende vereinbarungsgemäße Durchführung indiziere einen Mangel der Ernstlichkeit der Vereinbarung (BFH, Urteil vom 28.2.2001, I R 12/00, BStBl. II 2001, 468, Rn. 19). Der bilanziellen Behandlung des Treuguts komme indizielle Bedeutung bezüglich der Durchführung des Vertrages zu. Sofern die beschriebenen Voraussetzungen nicht vorlägen, folge die steuerliche Zurechnung des Treuguts dem zivilrechtlichen Eigentum. Wer sich auf ein Treuhandverhältnis berufe, trage hierfür die objektive Beweislast.

Als Normzweck des § 159 AO gelte nach ganz überwiegender Ansicht die Sicherstellung der 89
Besteuerung des Treuhandvermögens. Es gelte der Grundsatz, dass derjenige, der sich auf vom äußeren Anschein abweichende Umstände berufe, die abweichenden Umstände beweisen müsse. Auch wenn dieser Grundsatz im Rahmen des § 159 AO nur zulasten des Treuhänders verfahrensrechtlich ausdrücklich verankert sei, binde er gleichermaßen die Behörde. Tatbestandlich knüpfe § 159 AO in Zusammenhang mit (behaupteten) Treuhandstrukturen an § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 2, Var. 1 AO an. Das zeige sich deutlich daran, dass § 159 AO die Behauptung voraussetze, Treuhänder zu sein. Fehle es an einer solchen Behauptung des Steuerpflichtigen, treffe ihn keine Beweislast. § 39 Abs. 1 AO sei die Grundregel, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO die Ausnahmenvorschrift. Die Ausnahme müsse beweisen, der sich darauf beruft. Die Klägerinnen müssten deshalb nur die Voraussetzungen des § 39 Abs. 1 AO nachweisen. Nur auf diese Vorschrift beriefen sie sich. Die zivilrechtliche Inhaberschaft an den OHG-Anteilen sei aber unbestritten. Damit sei der Nachweis erbracht. Dem Steuerpflichtigen könne nicht die Beweislast obliegen, dass bestimmte Wirtschaftsgüter ihm nicht zuzurechnen seien. Einen solchen Negativbeweis zu führen, sei nämlich überhaupt ausgeschlossen.

Die Anwendung der so genannten Normen-Begünstigungstheorie führe zu keinem anderen 90
Ergebnis. Danach würde der Kläger die Beweislast für solche Tatsachen tragen, die sein Begehren begründet. Dies sei im hier interessierenden Zusammenhang die zivilrechtliche Inhaberschaft am OHG-Anteil.

Entgegen den Ausführungen des Beklagten treffe ihn die Feststellungslast für sämtliche Voraussetzungen der steuerlichen Anerkennung eines Treuhandverhältnisses (vgl. BFH, Urteil vom 21.12.1978, III R 20/77, BStBl. II 1979, 466, Rn. 20). Es komme daher nicht auf eine Kündigung des Treuhandvertrages und deren Nachweis an. Der Beklagte vermöge bereits die Durchführung der Treuhandabrede nicht nachzuweisen. Umgekehrt würden mehrere Indizien die Ansicht der Klägerinnen belegen, dass der Treuhandvertrag nicht durchgeführt worden sei:

- A OHG, A1 GmbH und A2 AG hätten die buchhalterischen Folgen des nach Ansicht des Beklagten fortgeltenden Treuhandvertrages nicht nachvollzogen, sie hätten also eine Situation ohne Treuhandvertrag buchhalterisch umgesetzt 92
- die Parteien hätten auch die zivilrechtliche Rechtsfolge aus dem nach Ansicht des Beklagten fortgeltenden Treuhandvertrag (Ergebnis-Ausgleich) nicht umgesetzt 93
- die A2 AG habe auch steuerrechtlich die Rechtsfolgen aus dem Nichtfortgelten des Treuhandvertrages (keine Erfassung des Gewerbeertrags der A OHG bei der A2 AG) erklärt und auch steuerlich akzeptiert. 94

Der Einwand des Beklagten, die Klägerseite verwechsle Ursache (steuerliche Anerkennung des Treuhandvertrages) und Wirkung (Verbuchung des Treuhandvertrages), übersehe, dass es sich bei der tatsächlichen Durchführung naturgemäß um die Wirkung des Treuhandvertrages handle. Nach der ständigen Rechtsprechung sei ein Treuhandvertrag aber eben nur dann anzuerkennen, wenn die Steuerpflichtigen diesen auch in seinen Wirkungen tatsächlich umsetzten (BFH, Urteil vom 3.2.2010, IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751, Rn. 28 f.). Als Beispiel hierfür könne die buchhalterische Behandlung angeführt werden, dies bestätige die ständige Rechtsprechung (BFH, Urteil vom 15.7.1997, VIII R 56/93, BStBl. II 1998, 152; Frotscher in Schwarz/Pahlke, § 159 AO, Rn. 11: „Für die tatsächliche Durchführung kommt der bilanziellen Behandlung des Treuguts eine indizielle Bedeutung zu.“). 95

Dem Treuhandmodell sei steuerlich die Verlusttragung durch den Ein-Unternehmer immanent. Die Frage, wer einen Verlust aus der Treuhand-KG steuerlich verwerten könne, berühre damit den Kernbereich des Treuhandmodells. In dieser besonderen Konsolidierungsmöglichkeit für Zwecke von Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer sowie Gewerbesteuer habe die Implementierung von Treuhandstrukturen ihren wesentlichen Grund. Konsequenz dieser ertragsteuerlichen Einordnung einer Treuhand-KG als Ein-Unternehmer-Personengesellschaft sei die Notwendigkeit einer Vollkonsolidierung. Ertragsteuerlich würden sich alle Vorgänge auf der Ebene des Treugebers vollziehen. Dementsprechend sei einzig beim Komplementär eine Steuerbilanz aufzustellen. Sämtliche zivilrechtlichen Geschäftsvorfälle im Verhältnis Treugeber-Treuhand-KG müssten ohne Auswirkung bleiben. Die Herstellung dieser Einheitsbilanz für steuerliche Zwecke erfordere Vollkonsolidierung. Nur an das Ergebnis einer auf diesem Wege erstellten Steuerbilanz könne vernünftigerweise die Besteuerung anknüpfen. Es wäre wertungswidersprüchlich, steuerrechtlich über Zurechnungsvorschriften ein einheitliches Unternehmen zu konstruieren, aber zugleich Erfolgswirkungen steuerlicher Insichgeschäfte eintreten zu lassen. Aus diesem Grunde entspreche nur die Vollkonsolidierung in der Steuerbilanz des Treugebers der korrekten Abbildung des Treuhandmodells. Daher forderten Rechtsprechung und Schrifttum einhellig die Vornahme der Konsolidierungsschritte beim Treugeber (BFH-Urteil vom 3.2.2010, IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751, Rz. 28 f.). 96

Im vorliegenden Fall musste die A2 AG die Ergebnisse der A OHG in ihre Bilanz übernehmen, um ein steuerlich anzuerkennendes Treuhandmodell zu begründen. Dabei hätte sie die Grundsätze der Vollkonsolidierung anzuwenden. Ergebniswirkungen aus Geschäftsbeziehungen zwischen der A2 AG und der A OHG wären also zu beseitigen. Im Streitjahr 2000 habe die A2 AG den Verlust der A OHG nicht durch Ergebnis-Übernahme ausgeglichen. Die A2 AG habe für Zwecke der Gewerbesteuer § 8 Nr. 8 GewStG angewendet. Sie habe damit den aus der A OHG auf sie entfallenden Gewinn hinzugerechnet. Damit habe sie die Rechtsfolgen gezogen, die sich für Mitunternehmerschaften ergeben. Bei der A2 AG sei man also davon ausgegangen, wie eine Mitunternehmerschaft besteuert zu werden.

Die Anwendung von § 8 Nr. 8 GewStG sei beim Treugeber im (funktionierenden) Treuhandmodell hingegen ausgeschlossen. Bezweckt sei hier gerade die „Verinselung“ gewerbesteuerlicher Verluste zu vermeiden. Damit stände die von der A2 AG erklärte Besteuerung in diametralem Gegensatz zur Besteuerung im Treuhandmodell. Bei der A2 AG habe man im Streitjahr 2000 nicht vollkonsolidiert. Zuvor hätte der Vertreter der Steuerabteilung der A2 AG im Rahmen der Diskussion mit der GKBP Q auch ausdrücklich eingeräumt, die Vollkonsolidierung nicht leisten zu können. 98

Der Einwand der Behörde, „etwaige veränderte Vorgänge in der laufenden Buchführung der OHG und der A2 AG seien unbeachtlich, zumal wenn sie nur die auf verschiedene Weise mögliche Ergebniskonsolidierung betreffen“ (Einspruchsentscheidung, S. 6), sei unbelegt. Vollkonsolidierung heiße voll zu konsolidieren, hier also die A2 AG und die A OHG als ein Unternehmen zu behandeln. Zwar möge es möglich sein, zweistufig vorzugehen. Auf der ersten Stufe würde die A OHG (wie handelsrechtlich ohnehin) eine eigene Bilanz und GuV erstellen. Auf der zweiten Stufe wären (nur für steuerliche Zwecke) Konsolidierungsschritte vorzunehmen. Darüber sei hier indes nicht zu befinden, fehle doch jedweder Konsolidierungsschritt. Bis 1999 seien alle Beteiligten von der Verpflichtung zur Vollkonsolidierung ausgegangen. In der Folge habe im Wesentlichen die veränderte Ergebniskonsolidierung bei der A2 AG zu einer tiefgreifenden und umfassenden Reorganisation der Konzernstruktur geführt. Diesen Vorgang als beiläufig abzutun, sei nicht haltbar. Abgesehen davon seien Konsolidierungsschritte kaum der laufenden Buchführung zuzuordnen. Mit ihrem Hinweis auf die BFH-Entscheidung I R 12/00 verkenne die Behörde die Bedeutung der Treuhandgestaltung an sich. Man müsse dem I. Senat in seiner Erkenntnis, die Erfassung der Geschäftsvorfälle in der laufenden Buchführung schließe die Anerkennung eines Treuhandverhältnisses nicht aus, nicht widersprechen. Denn bei der A2 AG gehe es nicht um die spätere Korrektur fragwürdiger Buchungen im Kontext einer Treuhandvereinbarung. 99

Werde, wie bei der A2 AG im Streitjahr 2000 geschehen, handels- und steuerrechtlich ein Ergebnis auf Ebene der OHG ermittelt, liege darin zwangsläufig eine Verselbständigung der Personengesellschaft. Die Situation stelle sich so dar, als bestehe keine Treuhandvereinbarung. Selbst wenn man das so ermittelte Ergebnis übernehme, decke sich die wirtschaftliche Folge nicht mit dem bei steuerlicher Nichtexistenz der Personengesellschaft. 100

Auf derselben Linie liege Drüen, der eine konsequente Durchführung der Treuhandabrede fordere (T/K, § 39 AO, Rn. 41). Die Abweichung von der Regel-Zurechnung nach § 39 Abs. 1 AO müsse auf tatsächlichen Verhältnissen beruhen, die eindeutig oder zweifelsfrei die besondere Zurechnung tragen. Was Steuerpflichtige den Finanzbehörden gegenüber erklärten, geschehe sehr bewusst. Dies gelte insbesondere für fachliches Personal in einer 101

Konzernsteuerabteilung. Insbesondere wenn ausdrückliche Erklärungen, den die Treuhand kennzeichnenden steuerlichen Vorteil nicht anzustreben, abgegeben wurden, ließen sich Zweifel nicht ausräumen. Da die A2 AG die Verluste aus der A OHG auch nicht teilweise geltend gemacht habe, sei eine Treuhand für das Streitjahr insgesamt abzulehnen. Der Zeuge H habe bestätigen können, im Jahr 2000 in keiner der Monatsabrechnungen der A2 AG Ergebnisse der A OHG übernommen zu haben (Schreiben vom 18.1.2013, Anlage K28). Dann habe er indes bei den Monatsabrechnungen Januar, Februar und März die Rückwirkung des zu diesem Zeitpunkt noch nicht abgeschlossenen Kaufvertrages nicht berücksichtigen können. Gegenteiliges liefe nämlich, wie der Beklagte meine, „vernünftigen kaufmännischen Handeln zuwider, da bei geplanten Umstrukturierungen (gemeint: Verkauf der ... Sparte) der alte Zustand erst beseitigt wird, wenn das Ziel erreicht“ ist (Schreiben des Beklagten vom 13.3.2013, Anlage K24). Sei hiernach die Rückwirkung für die buchhalterische Abbildung nicht dominierend gewesen, zeige das tatsächliche Vorgehen gerade den Verstoß gegen den Treuhandvertrag an. Dass der Verstoß wesentlich sei, folge daraus, dass er den Kernbereich des Treuhandmodells berühre. Zudem habe die A2 AG wegen der Aufgabe der Konsolidierung Kontakt zur Betriebsprüfung aufgenommen.

Selbst wenn abweichend vom Vorstehenden die Vollkonsolidierung keine Voraussetzung für die Anerkennung des Treuhandmodells sein sollte, bliebe es beim obigen Ergebnis. Dann wäre nämlich maßgeblich, wozu der konkrete Treuhandvertrag die A2 AG verpflichtete und ob die A2 AG dieser Verpflichtung nachgekommen sei. Auch dann, wenn man die Vollkonsolidierung nicht als notwendige Voraussetzung des Treuhandmodells begreifen wolle, liege ein Vertragsverstoß darin, dass die A2 AG ihrer Vertragspflicht nicht nachgekommen sei. Was die Beteiligung an Ergebnissen aus der A OHG angehe, sei eine Regelung im Treuhandvertrag ausdrücklich nur für Gewinne getroffen. Die Ansicht der Behörde, die Parteien hätten eine Verlustübernahmeverpflichtung nicht vorgesehen (Schreiben des Beklagten vom 18.7.2011, S. 6, Anlage K 29), treffe nicht zu. Im Rahmen der Treuhandvereinbarung der A2 AG und der A1 GmbH seien beide Vertragspartner stets davon ausgegangen, sämtliche Ergebnisse aus der A OHG seien von der A2 AG erzielt worden. Dies sei an mehreren Stellen deutlich geworden:

- In mehreren Konzernbereichen sei das sog. Betriebsabteilungsmodell durch Vollkonsolidierung der Tochter-Personengesellschaften auf Ebene der A2 AG von der A2 AG praktiziert worden. 103

- Gelebte Praxis im A2-Konzern seit Einführung von Treuhandstrukturen in den 1950er Jahren bis 1999 sei die handels- und steuerrechtliche Vollkonsolidierung gewesen. 104

- Im Rahmen der Diskussion Ende 1999 hätten die Wirtschaftsprüfer zwar geltend gemacht, neue Erkenntnisse des IDW ständen einer Vollkonsolidierung im Wege; sie seien indessen weiter von einer Ergebnisübernahme „in einem Betrag“ durch die A2 AG ausgegangen; eine Beschränkung auf eine Gewinnsituation finde also nicht statt. 105

- Die A2 AG habe 2000 tatsächlich von der Vollkonsolidierung Abstand genommen. Im Rahmen der Übergangsregelung sei die Betriebsabteilung zum Jahreswechsel 1999/2000 in die neu entstandene Mitunternehmerschaft eingebracht worden. 106

Die Parteien des hiesigen Treuhandvertrages seien davon ausgegangen, die Treuhand führe zu einer Verlustübernahmeverpflichtung der A2 AG als Treugeber, wenngleich es genau genommen steuerlich im Rahmen eines funktionierenden Treuhandmodells nichts zu übernehmen gebe, die Ergebnisse der A OHG entstünden steuerlich schon in der Person der A2 AG. Werde – wie zunächst üblich – voll konsolidiert, sei die Übernahme jeden 107

Ergebnisses der Konsolidierung immanent. Es bedürfe keiner weiteren Übernahmebuchung. Finde die Ergebnisermittlung auf OHG-Ebene statt, sei zumindest das Resultat auf die Ebene der A2 AG hochzuschleusen. Anderenfalls verbliebe Kapital (Gewinn oder Verlust) bei einer Gesellschaft, die steuerlich angeblich ein Nullum darstellen soll.

Hier sei gerade beabsichtigt worden, namentlich im Hinblick auf die Gewerbesteuer vom Treuhandmodell zu profitieren. Bei der A2 AG sei man sich stets der Erfassung der Verluste der Treuhand-OHG auf Ebene der A2 AG bewusst gewesen. Darauf sei es der A2 AG gerade angekommen. Für die A2 AG sei es daher auch selbstverständlich gewesen, die Einkünfte aus den Betriebsabteilungen beim Treugeber verorten zu müssen. Der Gleichlauf von wirtschaftlichem Eigentum und Einkünften aus dem Treuhandvermögen werde vom BFH in ständiger Rechtsprechung anerkannt (BFH, Urteil vom 28.7.2010, IV R 26/07, BStBl. 2010, 751). Dieses Verständnis habe offensichtlich auch ein am Treuhandurteil beteiligter Richter solchen Verträgen beigelegt. § 3 S. 2 und § 2 S. 2 Treuhandvertrag sollte nämlich das Handeln des Treuhänders für Rechnung und auf Gefahr des Treugebers dokumentieren. Sei dies der Fall, gehe Wacker indes – ganz selbstverständlich, wie es scheint – davon aus, der Treugeber habe auch den Verlust bei sich zu berücksichtigen. Im Übrigen finde sich im Schrifttum kein Hinweis darauf, dass ein Treugeber Verluste eines auf seine Rechnung und Gefahr tätigen Treuhänders nicht zu tragen haben müsse. 108

Selbst wenn man mit dem Beklagten annehmen wollte, die unterlassene Verlustübernahme begründe sich mit der Rückwirkung des Kaufvertrages, bliebe dieser Umstand unbeachtlich. Denn das Merkmal der tatsächlichen Durchführung sei dann gegeben, wenn die vertraglichen Vereinbarungen vollzogen werden. Es wäre mit dem strengen Maßstab bei der Beurteilung von Treuhandverhältnissen unvereinbar, dem tatsächlichen Merkmal fallweise jede Bedeutung abzusprechen. In diesem objektiven Merkmal manifestiere sich nämlich, ob die Parteien eine Vereinbarung auch ins Werk zu setzen bereit seien. 109

Soweit der Beklagte einwende, dass die Treuhandabrede durchgeführt worden sei, ergebe sich aus dem Beweis des ersten Anscheins, treffe dies nicht zu: Entgegen der Auffassung des Beklagten sei ein abweichendes Verhalten der Vertragsparteien im Vergleich zur Vergangenheit erkennbar. Abweichend vom Vorjahr sei im Jahr 2000 nicht voll konsolidiert und auch ein Ergebnis der A OHG nicht übernommen worden. Zum1999 seien die Wirtschaftsgüter der ...sparte in die A OHG steuerlich eingebracht worden. Es sei eine entsprechende Einbringungsbilanz erstellt worden. 110

Soweit der Beklagte einwende, dass die Treuhandabrede durchgeführt worden sei, ergebe sich aus einem Schreiben der Steuerabteilung der A2 AG vom 16.06.2000, treffe auch dies nicht zu: Die A2 AG hätte wegen des bevorstehenden Verkaufs der ...sparte die A OHG aus ihren Umstrukturierungsvorhaben ausgenommen. Die Gründe seien in dem Schreiben vom 16.06.2000 ausdrücklich genannt. Sie seien insbesondere nicht-steuerlicher Natur. Die vom Beklagten vorgenommene Zitierung nur eines Satzes in der Einspruchsentscheidung (S. 3), ohne die Einbettung dieser Aussage offenzulegen, geschehe wiederholt. Sie solle offenbar dazu dienen, beim erkennenden Senat den Eindruck zu erwecken, die A2 AG habe im Streitjahr die steuerlichen Vorteile des Treuhandmodells angestrebt. Das in Rede stehende Schreiben von der Steuerabteilung der A2 AG datiere vom 16.06.2000. Zu diesem Zeitpunkt sei der Kaufvertrag geschlossen gewesen, aber mangels Bedingungseintritts noch nicht wirksam geworden. Wirksam sei der Vertrag mit der kartellrechtlichen Genehmigung am06.2000 geworden. Die Vertragsparteien seien selbstverständlich davon ausgegangen, dass die Genehmigung erteilt werde. Beim Erwerber M2 sei geplant gewesen, die OHG rückwirkend auf den1999 auf die A1 GmbH und dann auf die Klägerin zu 1) zu 111

verschmelzen. Es habe sich deshalb die Frage gestellt, wie mit der A OHG während des Übergangszeitraums bis zum Bedingungseintritt auf Ebene der A2 AG zu verfahren sei. Ein Ergebnis dieses Gesprächs sei die Übereinkunft von Veräußerer und Erwerber gewesen, „dass u.E. eine ertragsteuerliche Erfassung der OHG nicht erforderlich sein dürfte“ (Schreiben der A2 AG vom 16.5.2000, Anlage K15).

Zu kritisieren sei auch das Verständnis des Beklagten im Hinblick auf das Schreiben der A2 AG vom 21.06.2000 (Anlage K17). Mit diesem Schreiben habe die Steuerabteilung der A2 AG auf besonderen Hinweis von Herrn P, also von Seiten der Betriebsprüfung Q, reagiert. Die A2 AG habe indes nicht etwa ihre veränderte Rechtsansicht geltend gemacht und erklärt, weshalb es der Vollkonsolidierung für die Anerkennung eines Treuhandmodells nicht bedürfe. Stattdessen habe er der Betriebsprüfung Q zugesichert, den Verkauf der ...sparte wie den Verkauf einer Personengesellschaft zu behandeln. Damit habe er gegenüber der Betriebsprüfung angekündigt, nicht so vorzugehen, wie es das Treuhandmodell erfordern würde. Dem maßgeblichen Adressaten des fremdnützigen Wirkens der A OHG wäre damit zugesichert worden, nicht fremdnützig zu handeln. Diese Erklärung stünde in diametralem Gegensatz zu der vorangehenden Aussage, und beide Aussagen seien von derselben Person binnen Wochenfrist getroffen worden. Dass in einem solchen Gebaren die rechtliche Position der A1 GmbH als leere Hülle zum Ausdruck komme, und zwar zweifelsfrei, wie es bei Treuhandgestaltungen zu fordern sei, möge der Beklagte vertreten. Dass dem nicht zu folgen sei, werde man indes für zwingend halten müssen. Sonst käme dem Merkmal der Zweifelsfreiheit keine eigenständige Bedeutung mehr zu. Letztlich könnten Treuhänder und Treugeber sich beliebig verhalten, ohne dass die Anerkennung der Treuhand in Gefahr geriete. 112

Die Einigung über den hier in Rede stehenden Kaufvertrag sei am ...04.2000 erzielt worden. Spätestens zu diesem Zeitpunkt habe kein Treuhandverhältnis mehr vorgelegen, wie sich aus dem Garantieverprechen ergebe. Beweise dafür, dass zu einem späteren Zeitpunkt eine Treuhandabrede gegeben wäre, seien vom Beklagten nicht erbracht worden. 113

Selbst wenn man davon ausgehen wollte, dass zuvor eine wirksame Treuhandabrede bestanden hätte, und dass diese – wie ertragsteuerlich geboten – durchgeführt worden wäre, sei jedenfalls zu diesem Zeitpunkt und damit im Streitjahr die A OHG als Mitunternehmerschaft entstanden. Damit sei die hier angegriffene Entscheidung, für das Streitjahr ein Feststellungsverfahren nicht durchzuführen, selbst dann rechtswidrig. Der Unterschied bestünde nur darin, dass die Einbringung der Betriebsabteilung in die neu entstandene Mitunternehmerschaft nicht bereits zum Jahreswechsel 1999/2000, sondern erst unterjährig im Jahr 2000 stattgefunden hätte. 114

Sollte das Gericht mit dem Beklagten der Ansicht sein, aus dem Feststellungsverfahren die A OHG betreffend ergebe sich eine Bindungswirkung – sei sie formeller oder materieller Art – für die Frage, ob bei der Besteuerung der M1-ZN mit Körperschaftsteuer Organschaften zwischen den Organgesellschaften der A OHG und A OHG als Organträgerin bestehen, bitte die Klägerin um einen entsprechenden richterlichen Hinweis. 115

Der negative Feststellungsbescheid sei, entgegen der Auffassung des Beklagten, nicht deswegen zutreffend, weil die A OHG rückwirkend auf den1999 verschmolzen worden sei. Der Rückwirkungszeitraum umfasse den gesamten Zeitraum vom 01.01.2000 bis zur Eintragung der Verschmelzung im Handelsregister (vorliegend am Anfang 10/2000 sowie am Ende 10/2000). Sämtliche Geschäftsvorfälle im Rückwirkungszeitraum würden zwar ertragsteuerlich im Grundsatz bereits dem übernehmenden Rechtsträger zugerechnet. Die Ansicht des Beklagten wäre allerdings nur dann zutreffend, wenn sämtliche im 116

Rückwirkungszeitraum vorhandenen Mitunternehmer, also die Klägerin zu 1), die A1 GmbH und die A2 AG, ihre Mitunternehmeranteile gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die A1 GmbH eingebracht hätten und damit an der Rückwirkung teilgenommen hätten. In diesem Fall wäre eventuell keine gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung für die Personengesellschaft mehr durchzuführen, da keinem Mitunternehmer mehr ein Anteil aus der A OHG zuzurechnen wäre. Dies entspreche aber nicht dem vorliegenden Sachverhalt: Die steuerliche Rückwirkungsfiktion gelte nicht für Mitunternehmer, die im Rückwirkungszeitraum aus der Personengesellschaft ausgeschieden seien, da diese ihre Mitunternehmeranteile gerade nicht im Sinne des § 20 UmwStG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht haben (UmwStErlass Tz. 20.16 a.E.). Im Rückbeziehungszeitraum, nämlich im April 2000, sei die A2 AG aus der A OHG ausgeschieden (durch Verkauf ihres Mitunternehmeranteils an die Klägerin zu 1)). Für die ausgeschiedenen Mitunternehmer bestehe die Personengesellschaft zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Stichtag des Ausscheidens (des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums am Mitunternehmeranteil) steuerlich fort. Also habe auch bei Einbringung sämtlicher Mitunternehmeranteile (mit der Folge, dass die Mitunternehmerschaft zum steuerlichen Übertragungsstichtag untergehe) für die Personengesellschaft noch eine Gewinnfeststellung für einen nach der Einbringung liegenden Zeitraum zu erfolgen. In dieser seien die Anteile der ausgeschiedenen Mitunternehmer am laufenden Gewinn bis zum Ausscheiden sowie ein etwaiger Veräußerungsgewinn zu erfassen (Patt in Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG, Rn. 327, 328; Widmann in Widmann/Mayer, UmwR, § 20 UmwStG, Rn. R 297; Menner in Haritz/Menner, UmwStG, 4. Aufl. 2014, § 20 Rn. 675; Schmitt in Schmitt/Hörtnagel/Stratz, UmwG/UmwStG, 6. Aufl. 2013, § 20 UmwStG, Rn. 251). Dem stehe nicht entgegen, dass vorliegend nur ein Mitunternehmer, die A2 AG, im Rückwirkungszeitraum ausgeschieden sei. Auch in diesem Fall werde nur für Zwecke der Gewinnermittlung für den ausgeschiedenen Mitunternehmer noch eine Gewinnfeststellung durchgeführt. Das Vorbringen des Beklagten, eine Situation des § 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) AO sei nicht gegeben, da die Einkünfte nur einer Person zuzurechnen seien und daher eine einheitliche Feststellung nicht erforderlich sei, könne daher nicht gefolgt werden. Da sämtliche Geschäftsvorfälle im Rückwirkungszeitraum bereits der übernehmenden Gesellschaft zugerechnet werden (s. zuvor), sei der laufende Gewinnanteil, den der ausscheidende Mitunternehmer noch persönlich zu versteuern habe, zwangsläufig zunächst in der Gewinnermittlung der übernehmenden Gesellschaft enthalten. Bei der Einkommensermittlung der übernehmenden Gesellschaft sei daher das Ergebnis um diesen Gewinnanteil des ausscheidenden Mitunternehmers zu kürzen. Daraus ergebe sich das Erfordernis einer einheitlichen Gewinnfeststellung: Der Gewinnanteil des ausscheidenden Mitunternehmers sei sowohl für die Besteuerung des Ausscheidenden selbst als auch für die Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft (diese ist Rechtsnachfolgerin der einbringenden Mitunternehmer) von Bedeutung. Es müsse sichergestellt sein, dass es nicht zu einer Doppelerfassung komme. Dafür sei eine gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung erforderlich, deren Zweck gerade darin bestehe, eine widerspruchsfreie Entscheidung zu gewährleisten. Auch aus der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 10.3.1998, VIII R 76/96, BStBl II 1999, 269, Rn. 14) ergebe sich, dass es für die Durchführung des Feststellungsverfahrens genüge, „daß für einen Gesellschafter die Entstehung eines Veräußerungsgewinns oder -verlustes zu prüfen ist.“ Dass auf die A2 AG ein Ergebnis aus der Veräußerung eines OHG-Anteils entfalle, sei für sie als nicht an der Rückwirkung teilnehmenden OHG-Gesellschafter unbestritten. Die Verhältnisse für die A2 AG ergäben sich so, als wäre noch keine Verschmelzung bei den Mitgesellschaftern eingetreten. Das sei unabhängig davon, ob die Rückwirkung bei den Mitgesellschaftern greife. Damit liege für die Besteuerung der A2 AG nicht die Situation vor, dass nur noch ein „Mitunternehmer“ Einkünfte aus der A OHG erziele. Dies belege ein Vergleich mit einer

vermögensverwaltenden, aber gewerblich geprägten typischen GmbH & Co. KG, deren Kommanditist eine natürliche Person sei.

Die Klägerinnen beantragen, 117

den negativen Feststellungsbescheid für 2000 vom 18.1.2011 für die A GmbH & Co. OHG, B-Straße ... in C, Steuernummer 1, gerichtet an die Klägerin zu 1) und an die Klägerin zu 1) als Gesamtrechtsnachfolgerin der A1 GmbH, D-Straße ... in E, Steuernummer 2, sowie an die Klägerin zu 2), in Gestalt der einheitlichen Einspruchsentscheidung vom 24.09.2013 aufzuheben und den Beklagten zu verpflichten, die Besteuerungsgrundlagen für die A GmbH & Co. OHG für die Zeit vom 1.1.2000 bis zum06.2000 gesondert und einheitlich dergestalt festzustellen, dass der Klägerin zu 1) als Gesamtrechtsnachfolgerin der A1 GmbH und der Klägerin zu 2) für die Zeit vom 1.1.2000 bis zum6.2000 unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts Einkünfte zugerechnet werden. 118

Der Beklagte beantragt, 119

die Klage abzuweisen. 120

Zur Begründung nimmt er vollinhaltlich Bezug auf seine Ausführungen im außergerichtlichen Verfahren. Ergänzend trägt er vor: 121

Eine gesonderte Feststellung sei in keinem Fall durchzuführen, da im Jahr 2000 Einkünfte der A OHG nicht vorliegen konnten. Wegen der rückwirkenden Verschmelzungen der A OHG auf die A1 GmbH und der A1 GmbH auf die Klägerin zu 1) seien im Jahr 2000 grundsätzlich gar keine Personen, geschweige denn mehrere, an der A OHG beteiligt gewesen. Dies solle nach Auffassung von Patt in Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG, Rn. 327, zwar nicht für die zuvor ausgeschiedene Gesellschafterin, die A2 AG, gelten, so dass nur für Zwecke dieser Einzelperson eine Gewinnfeststellung durchzuführen sei. Eine Auseinandersetzung mit § 180 AO liege dieser Rechtsauffassung jedoch erkennbar nicht zu Grunde, jedenfalls bleibe der Widerspruch mit dem Gesetzeswortlaut im Fall eines einzigen Ausscheidenden unaufgeklärt. Auch bei teleologischer Auslegung biete § 180 Abs. 1 Nr. 2 a) AO keine Grundlage für eine Feststellung, denn weder sei eine einheitliche Entscheidung zu treffen, noch wäre das Besteuerungsverfahren erleichtert worden. 122

Ein Gesellschafter ohne Gewinnerzielungsabsicht sei kein Mitunternehmer. Ein Gesellschafter, dessen einzige Erfolgsaussicht darin liege, für Schulden der Gesellschaft nicht in Anspruch genommen zu werden, handle nicht mitunternehmerisch, denn er habe keine Gewinnerzielungsabsicht. Ein Gesellschafter einer Personengesellschaft sei nur dann an den aus der Personengesellschaft bezogenen Einkünften beteiligt, wenn er selbst beabsichtige, aus der Beteiligung Gewinne zu erzielen. Die Gewinnerzielungsabsicht müsse nach ständiger Rechtsprechung sowohl auf der Ebene der Personengesellschaft als auch auf der Ebene des Gesellschafters bestehen (BFH-Beschluss vom 10.12.2013, IV B 63/13, BFH/NV 2014, 512). Fehlende Gewinnerzielungsabsicht verhindere also eine Mitunternehmerschaft, selbst wenn Mitunternehmerrisiko und Mitunternehmerinitiative vorliegen sollten. 123

Die Absicht zur Gewinnerzielung sei eine innere Tatsache, die nur anhand äußerer Merkmale beurteilt werden könne. Die am1998 ins Handelsregister eingetragene A1 GmbH sei am1998 in die A OHG als Stillhaltegesellschafterin zu dem Zweck aufgenommen worden, eine im Konzern über viele Jahre gepflegte steuerliche Gestaltung zu errichten, die darauf abzielte, das gesamte Einkommen und Vermögen der OHG vollständig und unmittelbar der 124

anderen Beteiligten zuzurechnen. Ein stärkeres Beweisanzeichen für eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht sei kaum möglich.

Die Klägerinnen würden den Großteil ihrer Argumentation darauf verwenden, den Treuhandvertrag aus der Gesamtbetrachtung auszuschneiden. Der Versuch, hierdurch eine Gewinnerzielungsabsicht der A1 GmbH zu begründen, müsse jedoch scheitern, weil hier und an anderen Stellen wiederholt die Kausalkette durchbrochen und in falscher Reihenfolge neu geknüpft würde: Der Treuhandvertrag sei nicht Ursache für die Gewinnlosigkeit, sondern lediglich die zivilrechtliche Ausgestaltung und somit nur Folge der schon vorher fehlenden Gewinnerzielungsabsicht. Ein Wegfall der Treuhandschaft würde daher lediglich zurück zum primären Beweisanzeichen führen, dem Betriebsabteilungsmodell an sich. Dieses sei bis zum Ende beibehalten worden: Ergebnis der Gespräche mit der GKBP Q sei es, die Streitfrage im Zusammenhang mit dem Betriebsabteilungsmodellen ungeklärt und übergangsweise alles beim Alten zu lassen und für die Zukunft das Problem durch Sachverhaltsänderungen zu beseitigen. Nichts deute darauf hin, dass die veränderten rechtlichen Überlegungen der Betriebsprüfung eine Absicht hervorgerufen hätten, den Minderheitsgesellschafterinnen irgendwelches Vermögen und damit verbundene Einnahmen zuzuweisen. Solange anstelle des Betriebsabteilungsmodells aber keine anderen äußeren Umstände treten, die auf eine veränderte Einstellung der A1 GmbH schließen lassen und auch deren Verhalten gleich bleibe, bleibe für die behauptete Kehrtwendung bei der Gewinnerzielungsabsicht kein Raum. 125

Zwar sei die Tendenz in der Rechtsprechung, einem Vollhafter grundsätzlich ein Mitunternehmerrisiko zuzuweisen, unübersehbar. Wenn aber im Urteil vom 04.11.2004 (Fn. 25 der Klagebegründung) eine Ausnahme formuliert worden sei, liege darin bei der Suche nach weiteren natürlich keine Denkbeschränkung auf den entschiedenen Fall. Wenn die Klägerinnen auf die Mitunternehmerstellung einer Komplementär-GmbH verweisen, würden sie den entscheidenden Punkt in dem wiederholt zitierten BFH-Urteil vom 10.10.2012, nämlich die tatsächlich vereinbarte und gezahlte Haftungsprämie, übersehen. Ein Fall, in dem die Mitunternehmerstellung trotz fehlender Einnahmen jeglicher Art, insbesondere einer Haftungsprämie, bejaht worden sei, sei nicht vorgetragen und auch hier nicht bekannt. Man dürfe sich in der Betrachtung nicht auf die Jurisdiktion zum Treuhand-Komplementär beschränken. Bei diesem sei die nicht entziehbare Vertretungsmacht für die Mitunternehmerstellung von entscheidender Bedeutung, was für den OHG-Gesellschafter nicht gelte. Insoweit dürfte es sinnvoll sein, hinsichtlich der Frage des Mitunternehmerrisikos die Urteile zum Treuhand-Komplementär und zur Mitunternehmerinitiative, diejenigen zum Treuhand-Kommanditisten zurate zu ziehen. Die von den Klägerinnen zitierte Rechtsprechung betreffe dagegen ausnahmslos Fälle, in denen der zu beurteilende Gesellschafter auch eine Vergütung erhalten habe. 126

Auch der Verweis der Klägerinnen darauf, dass bereits die Vertretungsmacht im Außenverhältnis ausreiche, um Mitunternehmerinitiative anzunehmen, selbst wenn im Innenverhältnis keine Befugnis zur Geschäftsführung bestehe, führe nicht weiter. Der OHG-Gesellschafter stehe in der Frage der jederzeit entziehbaren Geschäftsführungs- und Vertretungsmacht und damit der Mitunternehmerinitiative dem Kommanditisten gleich. Der BFH habe wiederholt darauf hingewiesen, dass Mitunternehmerinitiative nicht gegeben sei, wenn der Gesellschafter zu einem beliebigen Zeitpunkt hinaus gekündigt werden könne (BFH, Urteile vom 16.05.1998, VIII R 196/84 unter 2. und vom 11.7.1989, VIII R 41/84 unter 2.a)). Wer sich seiner Gesellschafterrechte begeben, könne keine Mitunternehmerinitiative ausüben (BFH, Urteil vom 10.12.2008, II R 34/07 unter 2.c)). Der fremdnützige Treuhand-Kommanditist werde auch dann nicht zum Mitunternehmer, wenn er die Geschäfte der Komplementärin führe (BFH, Urteil vom 12.10.1999, VIII R 67/98). 127

Die Auffassung der Klägerinnen, dass die Grundsätze des zweistufigen Feststellungsverfahrens dergestalt zum Tragen kämen, dass der zunächst auf erster Stufe zu ermittelnde Gewinnanteil des Treuhänders, der auf der zweiten Stufe zum Treugeber zugerechnet werde, ausreiche, um eine Gewinnerzielungsabsicht zu begründen, gehe schon im Ansatz fehl, da sie die Prüfungsreihenfolge auf den Kopf stelle: Um zu einem Feststellungsverfahren und damit überhaupt zur klägerseits herangezogenen ersten Stufe zu kommen, müsse positiv geklärt werden, dass Einkünfte vorliegen und an diesen mehrere Personen, die Mitunternehmer, beteiligt seien. Die Frage nach der Gewinnerzielungsabsicht müsse also zuvor bejaht worden sein, denn diese sei sowohl für das Vorliegen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb als auch für die Stellung als Mitunternehmer erforderlich (Frotscher in Schwarz/Pahlke, § 179 AO, Rn. 42; Söhn in H/H/Sp, § 179 AO, Rn. 285).

128

Anfangs hielten die Klägerinnen den Ausgangspunkt, dass bei Personengesellschaften die Gewinnerzielungsabsicht in zweifacher Hinsicht zu prüfen sei, noch uneingeschränkt für zutreffend, kurz darauf würden sie ihn mit der Begründung ablehnen, dieser betreffe nur Verlustzuweisungsgesellschaften und befristete Beteiligungen. Diese Abkehr stehe nicht im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung, die den Grundsatz der zweistufigen Gewinnerzielungsabsicht ohne diese Einschränkung verwende.

129

Den Klägerinnen sei zwar insoweit zuzustimmen, als nach allgemeinen Grundsätzen die Prüfung, ob der Treuhänder als zivilrechtlicher Gesellschafter eine solche Rechtsposition inne habe, die ihn als Mitunternehmer erscheinen ließe, unter Ausblendung des Treuhandverhältnisses erfolge. Sie würden dabei aber unterschlagen, dass dieses Ausblenden ausschließlich dazu diene, festzustellen, ob der Treuhänder in der Lage sei, dem hinter ihm stehenden Treugeber eine Mitunternehmerstellung zu vermitteln, wofür Voraussetzung sei, dass er selbst ohne die Treuhandschaft Mitunternehmer wäre. Sei die Prüfung abgeschlossen, trete er wieder zurück, sein Gewinnanteil werde in der zweiten Stufe regelmäßig dem Treugeber zugerechnet. Dieses punktuelle Ausblenden auch noch auf die Frage nach der Gewinnerzielungsabsicht zu übertragen, sei nur in der Vorstellungswelt der Klägerinnen möglich, weil sie auch hier nicht beachten würden, dass diese zu diesem Zeitpunkt längst positiv beantwortet sein müsse.

130

In unzulässiger Weise würden die Klägerinnen im weiteren die körperschaftsteuerliche Fiktion, wonach eine Kapitalgesellschaft stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb erziele, auf die Beteiligung an einer Personengesellschaft übertragen und würden daraus folgern, es läge damit stets eine Gewinnerzielungsabsicht vor. Hier aber komme es auf die Möglichkeit der Teilhabe an einer Betriebsvermögensmehrung der Gesellschaft an (BFH, Urteil vom 10.12.1992, XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538). Die Formulierungen „aus der Beteiligung“ und „Betriebsvermögensmehrung der Gesellschaft“ drückten unmissverständlich aus, dass eine etwaige Gewinnerzielungsabsicht außerhalb der Beteiligung bei der Beurteilung der Mitunternehmerschaft außen vor bleiben müsse. Um eine derartige, außerhalb des Beurteilungsrahmens liegende Gewinnerzielungsabsicht handele es sich bei derjenigen, welche die A1 GmbH aufgrund des Rechtsfolgenverweises in § 8 Abs. 2 KStG erlange: Eine etwaige Umqualifizierung in Einkünfte aus Gewerbebetrieb könne frühestens stattfinden, wenn überhaupt anteilige Einkünfte erzielt würden. Die Frage nach der Mitunternehmerschaft müsse also zuerst geklärt werden. Die Art der Einkünfte eines Gesellschafters einer Personengesellschaft würden in erster Linie durch die Tätigkeit der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit, mithin durch die Tätigkeit der Gesellschaft, bestimmt. Dementsprechend würden auch die Einkünfte eines betrieblich an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft Beteiligten erst außerhalb der Zebragesellschaft umqualifiziert. Tatbestandsmerkmale im Bereich der persönlichen

131

Einkünfteerzielung würden nicht in den Regelungsbereich des Grundlagenbescheids gehören, sondern in jenen des Folgebescheids. § 8 Abs. 2 KStG knüpfe an die persönliche Eigenschaft der A1 GmbH als Kapitalgesellschaft an und berühre daher nur die Ermittlung deren körperschaftsteuerlichen Einkommens.

Eine ausdrückliche Beendigung des Treuhandvertrages durch einen der Beteiligten sei nicht erkennbar. Aus dem Kaufvertrag ergebe sich nichts anderes. Entgegen der Auffassung der Klägerinnen werde durch ein Garantieverprechen keine Tatsache geschaffen, sondern nur zugesichert. Der Wortlaut des Kaufvertrages in § 9.1.2 könne durchaus so gelesen werden, dass nur Rechte Dritter darunter fielen, gerade weil die innerhalb des A2-Konzerns bestehenden Beziehungen infolge der durchgeführten Due-Diligence-Prüfung der Käuferin insoweit bekannt gewesen seien. Ohnehin hätte eine mögliche Beendigung der Treuhandschaft erst zum ...04.2000 keine positiven Auswirkungen auf eine Mitunternehmerstellung haben können, wenn schon im zeitlichen Zusammenhang mit dem Verkauf klar gewesen sei, dass eine etwaige Vollgesellschafter-Position nur kurz-befristeter und gewinnloser Natur gewesen wäre. 132

Nach wie vor gehe die Annahme fehl, die A2 AG habe allein mangels Willens zur Fortführung des Betriebsabteilungsmodells die steuerliche Anerkennung des Treuhandvertrages gefährdet oder diesen sogar kündigen können. Eine Kündigung des Treuhandvertrages sei nicht geschehen. Die drohende Veränderung der rechtlichen Beurteilung des Betriebsabteilungsmodells durch die Betriebsprüfung sei kein äußeres Beweisanzeichen für eine etwaige innere Tatsache „entfallener Rechtsbindungswillen“. 133

Zwar würden die Klägerinnen ständig wiederholen, die Äußerung vom 16.06.2000 (Anlage K16) beruhe nur auf arbeitsrechtlichen Überlegungen. Bis heute hätten sie allerdings nicht erklärt, auf welche Weise die isolierte arbeits- und lohnsteuerrechtliche Fortwirkung eines angeblich für Ertragsteuerzwecke stillschweigend gekündigten oder nicht mehr anzuerkennenden Treuhandvertrages erreicht werden sollte. Auch ein Vergleich mit den anderen Betriebsabteilungen spreche ebenfalls gegen eine Kündigungsabsicht. Alle unselbstständigen Betriebsabteilungen sollten aufgegeben werden. Insoweit liege kein Unterschied zwischen der OHG des Streitfalls und den anderen unselbstständigen Personengesellschaften vor. Die Theorie, dass der Aufgabewille den Fortbestand des Treuhandvertrages hätte beeinflussen können, gelte daher auch für Letztere. In diesem Fall hätte die A2 AG durch die angebliche Veränderung der inneren Einstellung aber die Übergangsregelung, aufgrund derer die übrigen Betriebsabteilungen bis zu ihrer nicht rückwirkenden Auflösung im Herbst 2000 als unselbstständig und ertrag- und umsatzsteuerlich nicht existent betrachtet worden seien, in große Gefahr gebracht: Denn die Übergangsregel habe nur auf der Basis der nicht abschließend beantworteten Rechtsfrage „Mitunternehmerschaft ja/nein?“ bestehen können. Diese wäre nach Lesart der damals Beteiligten jedoch endgültig positiv zu entscheiden gewesen, wenn die Treuhandverhältnisse entfallen wären. Zusammen mit den übrigen Äußerungen der A2 AG beweise daher schon die mit der Betriebsprüfung getroffene Vereinbarung selbst, dass keine Absicht vorgelegen habe, die Treuhandverträge zu gefährden, geschweige denn zu kündigen. 134

Durch die Vereinbarung sei im Ergebnis die hier anstehende Rechtsfrage unbeantwortet gelassen worden. Entgegen der wiederholten Behauptung der Klägerinnen enthalte der Kompromiss an keiner Stelle einen Hinweis auf Einbringungen auf den1999. Abgesehen davon, dass dies bereits durch die weitere steuerneutrale Behandlung aller Betriebsabteilungen im Jahr 2000 belegt werde, sollte und könne auch die als Anl. 9 zur Anlage K 11 und zusätzlich als Anlage K 19 vorgelegte „Teil-Einbringungsbilanz“ keinen 135

solchen Vorgang dokumentieren. Sie habe nach Aussage der Prüfer N und P der Erfassung der bei A2 im Rahmen des Verkaufs verbliebenen Wirtschaftsgüter gedient und sei unstreitig lediglich Teil des Betriebsprüfungsberichts der A2 AG. Falls hier Interpretationsspielraum überhaupt bestehe, könnte selbst unter dessen äußerster Ausdehnung hier keine Steuerbilanz der OHG erkannt werden, denn sie sei eindeutig mit „A2 AG, Bilanzstelle A“ überschrieben, nenne an keiner Stelle den Stichtag1999 und hätte so allenfalls als Ausgangspunkt für die Erstellung einer Eröffnungsbilanz der OHG dienen können. Somit gebe es auch keinen Bilanzenzusammenhang zum 1.1.2000. Dass es sich überhaupt nicht um eine Einbringungsbilanz in der von den Klägerinnen angenommenen Form handeln könne, ergebe sich außerdem zwingend aus folgenden Überlegungen: Da eine disquotale Einbringung vorgelegen hätte, hätte eine Einbringungsbilanz aufgestellt werden müssen, zu der auch gehört hätte, schon in der Hauptbilanz getrennte Kapitalkonten auszuweisen. Weil die A2 AG an den eingebrachten Wirtschaftsgütern nur noch zu rund 99,999% beteiligt gewesen wäre, hätte sich sonst ein entsprechender Einbringungsverlust ergeben, für die A1 GmbH ein gleich hoher Gewinn. All dies sei nicht geschehen.

Auch das Gebot der steuerlichen Vollkonsolidierung im Treuhandmodell führe zu keinen Zweifeln an der tatsächlichen Durchführung des Treuhandvertrages. Da schon keine Handelsbilanz mehr für die OHG aufzustellen gewesen sei, habe auch keine Konsolidierung mehr erfolgen können. Folge man in Ermangelung dieses Jahresabschlusses den Hinweisen der Klägerinnen auf die laufenden Buchführungen, würde sich nichts anderes ergeben: Wie in dem dort zitierten Aufsatz von Viebrock/Stegemann, DStR 2013, 2375, anschaulich dargestellt, würden zunächst die Handelsbilanzen addiert und anschließend wechselseitige Schulden und Verbindlichkeiten gegeneinander aufgerechnet. Wenn man nicht davon ausgehe, dass die Klägerinnen die Möglichkeit einer buchhaltungsübergreifenden Buchung „Aufwand A2 an Ertrag OHG“ in Erwägung ziehen, hätten die von ihnen vermissten Ergebnisausgleiche bei der A2 AG nur über Verbindlichkeiten gegenüber der OHG und bei dieser über Forderungen gegenüber der A2 AG stattfinden können. Diese wären im Zuge der Schuldenkonsolidierung eliminiert worden und in der zusammengefassten Steuerbilanz nicht mehr aufgetaucht. Buchungen, die nicht stattgefunden haben, die aber steuerlich zu nihilieren gewesen wären, wenn sie denn stattgefunden hätten, könnten aus rein logischen Gründen nicht zu steuerlichen Konsequenzen führen.

Die Klägerinnen würden davon ausgehen, dass ein Vertragsverstoß auch dann vorliege, wenn man die Vollkonsolidierung nicht als notwendige Voraussetzung des Treuhandmodells begreife. Die Frage, wann ein Verstoß gegen die tatsächliche Durchführung eines Treuhandvertrages vorliege, sei nur in Einzelfällen Gegenstand der Rechtsprechung gewesen. Jedenfalls komme der bilanziellen Behandlung eines Treuguts eine indizielle Bedeutung zu (BFH-Urteil vom 15.07.1997, VIII R 56/93, BStBl. II 1998, 152, unter II.2.c.dd) und vom 28.02.2001, I R 12/00, BStBl. II 2001, 468 unter II.2.b) und c): „Für diese Beurteilung ist... maßgebend, dass die laufende Buchführung als internes Rechenwerk nicht dasselbe Gewicht haben kann, wie der Bilanzausweis“). Auf Grundlage der Rechtsprechung fordere die Literatur (T/K, § 39 AO, Rn. 41) die klare Trennung von Treugut und Eigenvermögen. Dementsprechend habe der BFH zuletzt in seinem Urteil vom 26.02.2014; I R 12/14, BFH/NV 2014, 1544, einem Treuhandverhältnis die Anerkennung verweigert, weil die Treuhänderin das Treugut als eigenes Betriebsvermögen ausgewiesen habe (unter II.1.c) cc)). Danach hätte der Treuhandvertrag nur durch die A1 GmbH verletzt werden können, nicht durch die A2 AG, entweder durch Ausweis des OHG-Anteils in der Bilanz der A1 GmbH oder durch Vereinnahmen von Gewinnanteilen. Dies sei nicht passiert. Ein steuerliches Betriebsvermögen der OHG sei mangels Steuerbilanz nie ausgewiesen worden. Es könne nur vermutet werden, dass die Klägerinnen hier ins Handelsrecht abdrifteten, wenn sie vom

Gegenteil sprächen. Ob derartige Vorgänge auf interner Ebene des Treuguts überhaupt zu einer Vertragsverletzung zwischen Treuhänder und Treugeber führen könnte, brauche deshalb hier nicht abschließend untersucht zu werden.

Abschließend sei noch auf folgende zwei Punkte hinzuweisen: 138

Ob und in welchen Bescheiden die Frage nach der Organschaft abschließend zu beantworten sei, brauche hier nicht vertieft zu werden. Zwischen den Beteiligten bestehe Konsens, dass auf eine vorangehende Entscheidung auf Ebene des Feststellungsverfahrens nicht verzichtet werden konnte. Die hier vertretene Rechtsauffassung, dass für die Anerkennung der Organschaft eine Mitunternehmerschaft ab spätestens 1.1.2000, 0:00 Uhr, erforderlich gewesen ist, sei für den vorliegenden Streit zwar grundsätzlich entscheidungsunerheblich, habe aber für die gesamte Bedeutung des Falls nicht unerwähnt bleiben dürfen. 139

Die GKBP Q habe keine tatsächliche Verständigung mit den Klägerinnen geschlossen und habe diese auch nicht schließen können. Eine solche hätte nur von dem Festsetzungsfinanzamt erfolgen können. Es sei daher unerheblich, wie die GKBP Q den Sachverhalt damals steuerlich gewürdigt habe. Soweit die Klägerinnen meinten, im Laufe des Verfahrens seitens der Betriebsprüfung aufgegebenen Rechtsauffassungen und Sachverhaltsschilderungen seien entscheidungserheblich, sei dies nicht nachvollziehbar, insbesondere nicht im Zusammenhang mit dem wiederholt zitierten Aktenvermerk vom 06.12.2007, der erkennbar i.V.m. einer Prüferanfrage (Werkzeug des Ermittlungsverfahrens) überlassen worden sei und nur dazu gedient habe, von vornherein die Bedeutung und die möglichen Konsequenzen der aufgeworfenen Rechtsfrage zu verdeutlichen. 140

Entscheidungsgründe 141

Die Klage ist begründet. 142

Der negative Feststellungsbescheid für 2000 vom 18.1.2011 in Form der Einspruchsentscheidung vom 24.9.2013 ist rechtswidrig und daher allen Adressaten gegenüber aufzuheben. Der Beklagte hat es zu Unrecht abgelehnt, eine gesonderte und einheitliche Feststellung betreffend die A OHG im Streitzeitraum durchzuführen. Er ist verpflichtet, eine solche nach Maßgabe der nachfolgenden Gründe durchzuführen (§ 101 S. 2 Finanzgerichtsordnung – FGO). 143

I. Nach §§ 179 Abs. 1 i.V.m. 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a) Abgabenordnung (AO) sowie § 179 Abs. 2 Satz 2 AO sind einkommensteuerpflichtige und körperschaftsteuerliche Einkünfte gesondert und einheitlich festzustellen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Diese Voraussetzungen sind für den Zeitraum 1.1.2000 bis6.2000 erfüllt. Die Klägerin zu 2) hat in diesem Zeitraum als Mitunternehmerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes – EStG). 144

1. a) Für den genannten Zeitraum hat die Klägerin zu 2) zusammen mit der weiteren ehemaligen Gesellschafterin der A OHG, der A1 GmbH, eine Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 S.1 Nr. 2 S. 1 EStG begründet, für die eine gesonderte und einheitliche Feststellung durchzuführen ist. 145

Nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG zählen zu den gewerblichen Einkünften die Gewinnanteile und Sondervergütungen der Gesellschafter einer Offenen 146

Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist. Indes ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) nicht jeder zivilrechtliche Gesellschafter einer Personengesellschaft ohne weiteres auch Mitunternehmer im Sinne von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Voraussetzung ist vielmehr, dass er aufgrund seiner gesellschaftsrechtlichen (oder einer wirtschaftlich vergleichbaren) Stellung Mitunternehmerinitiative ausüben kann und ein Mitunternehmerrisiko trägt (BFH, Urteil vom 10. Oktober 2012 VIII R 42/10, BFHE 238, 444, BStBl II 2013, 79, Rn. 19).

Mitunternehmerrisiko bedeutet gesellschaftsrechtliche oder wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens. Dieses Risiko wird im Regelfall durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts vermittelt. 147

Mitunternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen. Ausreichend ist bereits die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die z.B. den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) bzw. denjenigen eines Kommanditisten entsprechen. 148

Da der gesetzlich nicht näher erläuterte Begriff des Mitunternehmers einer abschließenden Definition nicht zugänglich ist, können die Merkmale der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmerrisikos im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein (sog. Typusbegriff; BFH, Urteil vom 01. August 1996 VIII R 12/94, BFHE 181, 423, BStBl II 1997, 272). Deshalb kann z.B. ein geringeres Initiativrecht durch ein besonders stark ausgeprägtes Mitunternehmerrisiko ausgeglichen werden. Allerdings müssen beide Merkmale vorliegen. Ob das zutrifft, ist unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung einer Person insgesamt bestimmenden Umstände zu würdigen (BFH-Urteile vom 25. April 2006 VIII R 74/03, BFHE 213, 358, BStBl II 2006, 595; vom 17. Mai 2006 VIII R 21/04, BFH/NV 2006, 1839, jeweils m.w.N.). 149

Im Hinblick auf die ausdrückliche Benennung von OHG und KG in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG ist ein Gesellschafter stets als Mitunternehmer anzusehen, wenn die Gesellschafterstellung dem Leitbild des Handelsgesetzbuches – HGB – entspricht (Haep in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 290. Lieferung 01.2019, § 15 EStG, Rn. 303 m.w.N.). 150

b) Nach den vorstehend genannten Kriterien waren die Klägerin zu 2) und die A1 GmbH jedenfalls ab dem 1.1.2000 und bis zum6.2000 als Mitunternehmer der A OHG anzusehen. Beide haben Mitunternehmerrisiko getragen und konnten Mitunternehmerinitiative entfalten. Der Gesellschaftsvertrag vom1998 regelt die Rechte und Pflichten der Gesellschafter nur rudimentär. So enthält er insbesondere keine Regelung zur Verteilung von Gewinn oder Verlust und Beteiligung an den stillen Reserven. Nach § 4 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages sind alle Gesellschafter zur Geschäftsführung berechtigt, nach Abs. 2 der Regelung ist die A1 GmbH darüber hinaus zur Geschäftsführung verpflichtet. Die Rechte und Pflichten der Klägerin zu 2) sowie der A1 GmbH ergeben sich daher ergänzend unter Heranziehung der handelsrechtlichen Vorgaben, wie sie die §§ 105 ff. HGB für die Gesellschafter einer OHG vorsehen. Beide Gesellschafter sind damit – unter Außerachtlassung des Treuhandvertrages – als Mitunternehmer anzusehen, entspricht ihre Stellung doch weitestgehend dem Leitbild des HGB. Allein aus dem Gesellschaftsvertrag ergeben sich keine Einschränkungen hinsichtlich Mitunternehmerinitiative oder Mitunternehmerrisiko, die die Mitunternehmerstellung in Frage stellen würde. Dies dürfte zwischen den Beteiligten auch unstreitig sein. 151

2. Der zwischen der Klägerin zu 2) und der A1 GmbH geschlossene Treuhandvertrag führt zu keiner anderen Beurteilung. Insbesondere ist die A1 GmbH auch unter Berücksichtigung des Treuhandvertrages und ihrer Stellung als Treuhänderin der Klägerin zu 2) als Mitunternehmerin zu betrachten. Zwar weist der Beklagte zu Recht darauf hin, dass die Stellung eines Gesellschafters, der als bloßer Treuhänder agiert, durch eine Treuhandvereinbarung derart eingeschränkt sein kann, dass er steuerlich nicht mehr als Mitunternehmer anzusehen ist (vgl. BFH, Urteil vom 03. Februar 2010 IV R 26/07, BFHE 228, 365, BStBl II 2010, 751 betreffend eines treuhänderisch eingesetzten Kommanditisten). Eine solche Konstellation liegt hier allerdings nicht vor. 152

Dabei kann dahinstehen, ob der Treuhandvertrag im Zeitraum 1.1.2000 bis6.2000 noch wirksam bestand oder, wie die Klägerinnen offenbar meinen, in irgendeiner Form beendet worden ist. Ebensowenig kommt es darauf an, ob der Treuhandvertrag deshalb für steuerliche Zwecke ohne Beachtung bleiben muss, weil er im Zeitraum 1.1.2000 bis6.2000 nicht mehr tatsächlich durchgeführt worden wäre. Selbst wenn der Treuhandvertrag weiterhin wirksam bestanden haben und auch tatsächlich durchgeführt worden sein sollte, ändert er bereits deshalb nichts an der Beurteilung der Mitunternehmerstellung der Klägerin zu 2) und der A1 GmbH, weil beide allein schon aufgrund ihrer gesellschaftsrechtlichen Stellung als OHG-Gesellschafter und der damit einhergehenden persönlichen Haftung einerseits sowie ihrer Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis andererseits als Mitunternehmer anzusehen sind. 153

a) aa) Der Gesellschafter einer OHG ist regelmäßig als Mitunternehmer anzusehen. Nach überwiegender Ansicht in der Literatur gilt dies selbst dann, wenn die Rechtsstellung des OHG-Gesellschafters im Vergleich zu dem gesetzlichen Leitbild eingeschränkt ist (Haep in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 290. Lieferung 01.2019, § 15 EStG, Rn. 370 und Rn. 325; ebenso Blümich/Bode, 145. EL Dezember 2018, EStG § 15 Rn. 252; ähnlich Schmidt/Wacker, 38. Aufl. 2019, EStG § 15 Rn. 321). Zum Teil wird insoweit sogar vertreten, dass die Gesellschafter einer gewerblich tätigen OHG ohne weiteres und ausnahmslos als Mitunternehmer anzusehen seien (Carlé/Bauschatz/Th. Carlé/T. Carlé in: Korn, Einkommensteuergesetz, 1. Aufl. 2000, 113. Lieferung, § 15, Rn. 46). Begründet wird die Mitunternehmerstellung primär mit der persönlichen Haftung eines OHG-Gesellschafters (§ 128 HGB). Aufgrund dieser persönlichen Haftung trage der Gesellschafter einer OHG stets Mitunternehmermerrisiko (Schmidt/Wacker, 38. Aufl. 2019, EStG § 15 Rn. 321 m.w.N.; ausführlich Haep in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 290. Lieferung 01.2019, § 15 EStG, Rn. 325). Die Möglichkeit, Mitunternehmerinitiative zu entfalten, ergebe sich grundsätzlich aus der Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis, im Übrigen – bei Ausschluss von der Geschäftsführung und Vertretung – aber jedenfalls aus dem verbleibenden Kontrollrecht nach § 118 HGB (Haep in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 290. Lieferung 01.2019, § 15 EStG, Rn. 370; ähnlich zur Bedeutung des § 118 HGB BFH, Urteil vom 10. Oktober 2012 VIII R 42/10, BFHE 238, 444, BStBl II 2013, 79, Rn. 24). 154

Der BFH geht inzwischen ebenfalls davon aus, dass ein OHG-Gesellschafter im Hinblick auf seine unbeschränkte Haftung im Außenverhältnis Mitunternehmermerrisiko trägt und in der Regel damit als Mitunternehmer zu behandeln ist (frühzeitig bereits BFH, Urteil vom 17. November 1987 VIII R 83/84, BFHE 152, 230, Rn. 13: Mitunternehmermerrisiko allein im Hinblick auf das Verlustrisiko aus einer drohenden Haftungsinanspruchnahme). Soweit einzelne Senate diese Frage zunächst noch offengelassen oder einschränkend beantwortet haben (BFH, Urteil vom 21. April 1988 IV R 47/85, Rn. 23 im Hinblick auf die bisherige Formel der Teilhabe am Gewinn und Verlust; vom 11. Dezember 1986 IV R 222/84, Rn. 15: Mitunternehmermerrisiko bei 155

einer GmbH im Hinblick auf drohende Haftung, aber noch in Zusammenschau mit Gewinnbeteiligung; vgl. BFH, Urteil vom 16. Dezember 1992 II R 57/89, BFHE 169, 524, BStBl II 1993, 270, Rn. 19 in einem bewertungsrechtlichen Sachverhalt), haben sie daran in neueren Entscheidungen nicht mehr festgehalten (vgl. BFH, Urteil vom 03. Februar 2010 IV R 26/07, BFHE 228, 365, BStBl II 2010, 751, Rn. 27: Mitunternehmerstellung eines persönlich haftenden Gesellschafters bestätigt im Hinblick auf nicht entziehbare Vertretungsmacht und das Risiko der Haftungsinanspruchnahme für Verluste; siehe zu einer GbR auch BFH, Urteil vom 25. April 2006 VIII R 74/03, BFHE 213, 358, BStBl II 2006, 595, Rn. 25; zur Rechtsprechungsentwicklung siehe Krumm in: Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 18. Aufl. 2019, § 15 EStG, Rn. 177).

Etwaige Vereinbarungen im Innenverhältnis, die Einschränkungen der Initiativrechte bzw. Freistellungen von Risiken beinhalten, stehen der Mitunternehmerstellung eines persönlich haftenden Gesellschafters nicht entgegen (Haep in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 290. Lieferung 01.2019, § 15 EStG, Rn. 316 m.w.N.): 156

So bejaht der BFH die Mitunternehmerinitiative eines Komplementärs unabhängig davon, dass er sich im Innenverhältnis gebunden hat, von seiner Vertretungsmacht keinen Gebrauch zu machen, da diese Beschränkung nicht nach außen wirke (BFH, Urteil vom 11. Juni 1985 VIII R 252/80, BFHE 144, 357, BStBl II 1987, 33, Rn. 16). Auch eine Bindung an Weisungen oder Beschlüsse der Gesellschafterversammlung oder eine den Treuhänder einschränkende Geschäftsordnung sind insoweit unschädlich, da bereits Kontroll- und Widerspruchsrechte eines Kommanditisten nach Maßgabe der Bestimmungen des HGB Mitunternehmerinitiative begründen können (BFH, Urteil vom 14. August 1986 IV R 131/84, BFHE 147, 432, BStBl II 1987, 60, Rn. 21 und vom 09. Februar 1999 VIII R 43/98, Rn. 16, letzteres ausdrücklich zu einer Konstellation mit mehreren persönlich haftenden Gesellschaftern und der damit handelsrechtlich – anders als bei einem alleinigen Komplementär – gegebenen Möglichkeit, die Vertretungsmacht zu entziehen). 157

Auch das Mitunternehmerisiko entfällt durch eine Vereinbarung im Innenverhältnis, nach der ein persönlich haftender Gesellschafter von der Haftung freigestellt wird, nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird durch eine derartige Haftungsfreistellung die Haftungssituation im Außenverhältnis, auf die es maßgeblich ankommt, nicht beeinflusst. Damit werde die wirtschaftliche Bedeutung des Haftungsrisikos zwar gemindert – entsprechende Bonität des Freistellenden vorausgesetzt; sie werde damit aber nicht hinfällig (BFH, Urteil vom 11. Juni 1985 VIII R 252/80, BFHE 144, 357, BStBl II 1987, 33, Rn. 18 unter Verweis auf die gegenteilige, aber aufgegebene Tendenz im Urteil vom 22. November 1955 I 139/54 S, BFHE 62, 9; ebenso BFH, Urteile vom 09. Februar 1999 VIII R 43/98, Rn. 19 und vom 10. Oktober 2012 VIII R 42/10, BFHE 238, 444, BStBl II 2013, 79, Rn. 25; ähnlich Beschluss vom 04. April 2007 IV B 143/05, Rn. 24), und zwar selbst dann nicht, wenn der Freistellungsanspruch der Höhe nach unbeschränkt ist (Fischer, BB 1986, 779, ausführlich zum Ganzen und m.w.N. Haep in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 290. Lieferung 01.2019, § 15 EStG, Rn. 325; einschränkend Schmidt/Wacker, 38. Aufl. 2019, EStG § 15 Rn. 321, der die Mitunternehmerstellung des persönlich Haftenden bei Anspruch auf Freistellung bejaht, wenn der Haftende vertretungsbefugt ist). 158

bb) Unter Zugrundelegung dieser Grundsätze stehen die in dem Treuhandvertrag getroffenen Abreden der Mitunternehmerstellung der Klägerin zu 2) wie auch der A1 GmbH nicht entgegen. 159

Die Mitunternehmerstellung der Klägerin zu 2) wird durch den Treuhandvertrag – der ihr die Stellung eines Treugebers einräumt – in keiner Weise eingeschränkt, so dass diese im 160

Hinblick auf die gesellschaftsvertraglichen Regelungen und ergänzend greifenden Vorschriften des HGB (s.o.) unverändert besteht.

Auch die A1 GmbH ist unter Berücksichtigung des Treuhandvertrages weiterhin als Mitunternehmerin zu betrachten. Trotz ihrer Stellung als Treuhänder konnte sie Mitunternehmerinitiative entfalten. Der Treuhandvertrag regelt unter Nr. 2, dass der A1 GmbH das Stimmrecht dauerhaft entzogen und dem Treugeber unwiderruflich übertragen ist. Der Treuhänder sei als Gesellschafter im Innenverhältnis lediglich Treuhänder des Treugebers und handle nach den Weisungen und Richtlinien des Treugebers. Diese Regelungen wirken indes nur nach Innen, nicht im Außenverhältnis, dem maßgebliche Bedeutung bei der Beurteilung der Mitunternehmerstellung zukommt. Die A1 GmbH bleibt nach dem Treuhandvertrag – und unter ergänzender Heranziehung der Regelungen im Gesellschaftsvertrag bzw. im HGB – sowohl zur Geschäftsführung als auch zur Vertretung der A OHG befugt. Sie kann bzw. muss (vgl. § 4 Gesellschaftsvertrag) damit weiterhin die Rechte eines OHG-Gesellschafters wahrnehmen, wie sie ihr nach den handelsrechtlichen Normen typischerweise zukommen. Allein dies begründet bereits die Annahme erheblicher Initiativrechte der A1 GmbH trotz gewisser Einschränkungen im Innenverhältnis. Der Ausschluss des Stimmrechts fällt demgegenüber nicht weiter ins Gewicht (vgl. auch BFH, Urteil vom 09. Februar 1999 VIII R 43/98, Rn. 17; BFH, Urteil vom 10. Mai 2007 IV R 2/05, BFHE 218, 152, BStBl II 2007, 927, Rn. 28: Mitunternehmerstellung eines persönlich haftenden Gesellschafters trotz fehlender Gewinn-/Verlust- und Vermögensbeteiligung bejaht im Hinblick auf Vertretungsmacht oder Geschäftsführungsbefugnis).

161

Darüber hinaus trägt die A1 GmbH auch Mitunternehmerrisiko. Zwar regelt Nr. 2 des Treuhandvertrages auch, dass der A1 GmbH als Treuhänderin keine Ansprüche gegen die Gesellschaft (etwa auf Beteiligung am Vermögen oder Gewinn) zukommen. Nach den oben dargestellten Grundsätzen trägt ein Gesellschafter Mitunternehmerrisiko aber auch unabhängig von der Beteiligung am Vermögen und Gewinn der Gesellschaft, wenn er persönlich unbeschränkt haftet. Eine Haftungsfreistellung im Innenverhältnis, wie sie in Nr. 3 des Treuhandvertrages vorgesehen ist, ändert daran nichts. Nach der soeben benannten Regelung wird die Haftung der A1 GmbH nach Außen sogar noch einmal bestätigt, indem es dort einleitend heißt, dass die A1 GmbH nach Außen für alle Verbindlichkeiten der Gesellschaft gegenüber Dritten hafte. Lediglich in einem zweiten Schritt stellt der Treugeber, die Klägerin zu 2), den Treuhänder von der Haftung frei. Selbst ohne Verlustbeteiligung muss ein persönlich haftender Gesellschafter damit rechnen, für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft in Anspruch genommen zu werden (BFH, Urteil vom 11. Dezember 1986 IV R 222/84, Rn. 15). Dieses Risiko eines OHG-Gesellschafters, das sich nach Außen nicht einschränken lässt, begründet ein erhebliches Mitunternehmerrisiko. In Anbetracht der nicht unerheblichen Initiativrechte, die die A1 GmbH inne hatte (s.o.), ist sie damit als Mitunternehmerin der A OHG zu beurteilen.

162

b) Auch der Hinweis des Beklagten, dass die A1 GmbH nach Nr. 2 des Treuhandvertrages außerdem verpflichtet sei, auf Verlangen ihre Gesellschafterstellung aufzugeben, vermag die Mitunternehmerstellung nicht in Frage zu stellen. Der BFH bejaht die Mitunternehmerstellung in derart gelagerten Fällen grundsätzlich jedenfalls für die Zeit, für die es zu einem Ausschluss des Gesellschafters bzw. der Aufgabe der Gesellschafterstellung nicht gekommen ist (BFH, Urteil vom 09. Februar 1999 VIII R 43/98, Rn. 14 ff.; zustimmend u.a. Haep in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 290. Lieferung 01.2019, § 15 EStG, Rn. 316). Abweichend davon hat der BFH lediglich solche Fälle beurteilt, in denen ein (minderjähriger) Angehöriger des Gesellschafters die Stellung eines Kommanditisten in einer Familienpersonengesellschaft einnimmt (BFH, Urteile vom 29. April 1981 IV R 131/78, BFHE

163

133, 392, BStBl II 1981, 663; vom 15. Oktober 1981 IV R 52/79, BFHE 135, 179, BStBl II 1982, 342; vom 10. November 1987 VIII R 166/84, BFHE 152, 325, 328 und VIII R 44/85, BFH/NV 1988, 360). Diese Fälle sind mit dem vorliegenden eines OHG-Gesellschafters indes nicht vergleichbar (so differenzierend ausdrücklich auch BFH, Urteil vom 09. Februar 1999 VIII R 43/98, Rn. 18). Vielmehr verbleibt es, da die A1 GmbH ihre Gesellschafterstellung in der A OHG im Streitraum tatsächlich nicht aufgeben musste, dabei, dass allein die Verpflichtung, die Gesellschafterstellung aufgeben zu müssen, noch nicht zur Versagung der Mitunternehmerstellung führen kann.

c) Der Senat verkennt nicht, dass der BFH in seinem Urteil vom 3.11.2015 (VIII R 63/13, BFHE 252, 294, BStBl II 2016) die Mitunternehmerstellung einer persönlich haftenden (GbR-)Gesellschafterin verneint hat. Die Entscheidung beruht indes auf einem besonders gelagerten Einzelfall, in dem eine Freiberuflerin an eine vollwertige Partnerschaft dadurch herangeführt werden sollte, dass ihre gesellschaftsvertraglichen Rechte für die Anfangszeit auf ein Minimum reduziert worden sind. Fraglich war dabei bereits, ob sie zivilrechtlich überhaupt Gesellschafterin geworden ist (BFH, Urteil vom 03. November 2015 VIII R 63/13, BFHE 252, 294, BStBl II 2016, 383, Rn. 25: offen gelassen). Bereits insofern ist der vorliegende Fall damit nicht vergleichbar. Im Übrigen stellt der BFH hinsichtlich des unbeschränkten Haftungsrisikos lediglich fest, dass die Würdigung des FG, ein solches Risiko reiche für sich genommen allein nicht aus, um von einer Mitunternehmerstellung ausgehen zu können, nicht zu beanstanden sei (BFH, Urteil vom 03. November 2015 VIII R 63/13, BFHE 252, 294, BStBl II 2016, 383, Rn. 46). Daraus lässt sich nach Auffassung des hier zur Entscheidung berufenen Senats indes nur der Schluss ziehen, dass sich eine rein schematische Betrachtung verbietet, so dass allein die persönliche Haftung nicht zwingend und in jedem Fall auf die Mitunternehmerstellung eines Gesellschafters schließen lässt. Entscheidend ist, ob der jeweilige Gesellschafter nach den Umständen des Einzelfalls Mitunternehmerrisiko trägt und Mitunternehmerinitiative entfalten kann. In dem benannten Fall stellte der BFH wegen weiterer Besonderheiten fest, dass das Mitunternehmerrisiko lediglich gering ausgeprägt sei und durch das Haftungsrisiko begründet werde. Vor dem Hintergrund, dass es sich um eine Freiberufler-GbR handelte, dürfte dem Umstand einer fehlenden Beteiligung an den stillen Reserven möglicherweise größeres Gewicht zukommen, als in einem Fall einer gewerblichen Handelsgesellschaft. Dies kann letztlich dahinstehen. Denn der Fall ist ungeachtet etwaiger sich aus den verschiedenen Einkunftsarten ergebenden Besonderheiten auch deshalb nicht mit dem vorliegenden vergleichbar, weil eine Kompensation des als gering bewerteten Mitunternehmerrisikos durch ausgeprägte Mitunternehmerinitiativrechte nicht in Betracht kam. Der BFH begründete dies insbesondere damit, dass die Gesellschafterin von der Geschäftsführung weitestgehend ausgenommen war und sie keinerlei Zugriff auf die Bankkonten der Gesellschaft hatte. Auch insoweit unterscheidet sich der vorliegende Fall deutlich von dem der BFH-Entscheidung zugrundeliegenden. 164

d) Schließlich führen auch die Rechtsfolgen des sog. Treuhandmodells zu keiner anderen Beurteilung des Falls. Abweichend von den oben dargestellten Grundsätzen, nach denen ein persönlich haftender Gesellschafter in der Regel selbst bei etwaigen Einschränkungen seiner Rechte bzw. seiner Haftung als Mitunternehmer anzusehen ist, beurteilen herrschende Lehre und BFH die Mitunternehmerstellung eines Kommanditisten. Insbesondere für Konstellationen, in denen die Rechte eines Kommanditisten aufgrund einer Treuhandabrede beschränkt werden, ist anerkannt, dass dem treuhänderisch agierenden Kommanditisten u.U. nicht die Stellung eines Mitunternehmers zukommt (siehe zum Treuhandmodell ausführlich Stegemann, INF 2003, 629; vgl. auch Butler, NWB 2012, 2925; Viebrock/Stegemann, DStR 2013, 2375). 165

Das Treuhandmodell ist seinerseits aber kein eigenständiges Rechtsinstitut, das stets zur 166
Versagung einer Mitunternehmerschaft führen könnte, sofern seine Bedingungen nur erfüllt
wären. Auch insoweit verbietet sich eine schematische Betrachtung. Die vorliegende Prüfung
kann sich daher nicht darauf beschränken, ob das für Kommanditgesellschaften anerkannte
Treuhandmodell auch auf Konstellationen anwendbar ist, in denen die untereinander eine
Treuhandabrede vereinbarenden Gesellschafter an einer OHG statt an einer KG beteiligt
sind. Vielmehr ist das Treuhandmodell lediglich ein Gestaltungsmodell für das weiterhin die
gesetzlichen Merkmale des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG und die dazu anerkannten
Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft zu beachten sind.

Wenngleich also insoweit für an einer KG beteiligte Gesellschafter entschieden ist, dass ein 167
als Treuhänder verpflichteter Kommanditist unter Umständen nicht als Mitunternehmer
beurteilt werden kann, so dass die KG in der Folge ihrerseits keine Mitunternehmerschaft
mehr darstellt (BFH, Urteil vom 03. Februar 2010 IV R 26/07, BFHE 228, 365, BStBl II 2010,
751, Rn. 27), können diese Konsequenzen nicht ohne weiteres auch für an einer OHG
beteiligte Gesellschafter gezogen werden; dies jedenfalls nicht im vorliegenden Fall unter
Beachtung der konkreten Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag und im Treuhandvertrag.
Die Klägerinnen weisen zwar zu Recht darauf hin, dass es überaus fraglich erscheint, ob das
Treuhandmodell generell auf eine andere Gesellschaftsform als die der KG übertragen
werden kann. Insoweit ist zu beachten, dass der BFH in seinem Urteil vom 3.2.2010 nicht nur
das Treuhandmodell für eine Fallgestaltung bestätigt hat, in der ein Kommanditist seinen
Anteil treuhänderisch zugunsten des Komplementärs hält (IV R 26/07, BFHE 228, 365, BStBl
II 2010, 751). Die einleitenden Ausführungen unter Randnummer 27 in dem benannten Urteil
und der Verweis auf das BFH-Urteil vom 17.11.1987 (VIII R 83/84, BFHE 152, 230) lassen
vielmehr außerdem erkennen, dass die Folgen des Treuhandmodells – Versagung der
Mitunternehmerstellung des Treuhänders – nach Auffassung des BFH gerade nicht greifen,
wenn ein persönlich haftender Gesellschafter als Treuhänder agiert, wie im vorliegenden Fall
die A1 GmbH. Auch die Literatur geht davon aus, dass das Treuhandmodell mit seinen
gewünschten Folgen nur „funktionieren“ kann, wenn ein Kommanditist als Treuhänder
eingesetzt wird, nicht jedoch ein persönlich haftender Gesellschafter (ausdrücklich Butler,
NWB 2012, 2925 und Haep in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 290. Lieferung
01.2019, § 15 EStG, Rn. 423 und 424 a.E.; im Schrifttum wird das Treuhandmodell gerade
wegen der vergleichsweise schwachen Stellung eines Kommanditisten unter Zugrundelegung
einer KG diskutiert, vgl. etwa Stegemann, INF 2003, 629).

Dessen ungeachtet ist an dieser Stelle aber auf das oben dargestellte Ergebnis zu verweisen, 168
dass der A1 GmbH insbesondere im Hinblick auf ihre Geschäftsführungs- und
Vertretungsbefugnis und ihre unbeschränkte Haftung im Außenverhältnis die Stellung als
Mitunternehmerin nicht versagt werden kann. Dieses Ergebnis folgt aus der Anwendung der
allgemein anerkannten Voraussetzungen zum Vorliegen einer Mitunternehmerschaft. Ein
Gestaltungsmodell, wie das Treuhandmodell, vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern.

3. Entgegen der Auffassung des Beklagten scheitert die Annahme einer 169
Mitunternehmerstellung der A1 GmbH auch nicht daran, dass ihr die
Gewinnerzielungsabsicht fehlte. Zu Recht weisen die Klägerinnen in diesem Zusammenhang
darauf hin, dass eine GmbH aufgrund ihrer Rechtsform immer mit Gewinnerzielungsabsicht
handelt. Dies folgt letztlich aus § 8 KStG, der in seinem Absatz 2 vorgibt, dass eine
Kapitalgesellschaft stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Die Absicht, Gewinn zu
erzielen, wird damit automatisch unterstellt (so Schallmoser in: Herrmann/Heuer/Raupach,
EStG/KStG, 290. Lieferung 01.2019, § 8 KStG, Rn. 71; ebenso Mirbach in: KStG-
eKommentar, § 8 KStG, Rn. 27). Eine Kapitalgesellschaft verfügt nicht über eine

außerbetriebliche Sphäre, etwaige Defizite sind über die Regeln der verdeckten Gewinnausschüttung zu lösen (BFH, Urteil vom 15. Mai 2002 I R 92/00, BFHE 199, 217, Rn. 12: Vercharterung einer Segelyacht; zur Entwicklung der Rechtsprechung BFH, Urteil vom 22. August 2007 I R 32/06, BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961, Rn. 14 und Gosch/Roser, 3. Aufl. 2015, KStG § 8 Rn. 67-70a mit Verweis auf die zustimmende Verwaltungsansicht).

Soweit der Beklagte darauf hinweist, dass die Gewinnerzielungsabsicht bei Mitunternehmerschaften in zweifacher Hinsicht zu prüfen sei, nämlich bezogen auf die Personengesellschaft sowie bezogen auf die einzelnen Gesellschafter, ist dies zwar zutreffend, führt aber zu keiner anderen Beurteilung der Mitunternehmerstellung der Klägerin zu 2) und der A1 GmbH. Denn gerade im Hinblick auf die Absicht des Gesellschafters, aus seiner Beteiligung einen Gewinn zu erzielen, wirkt sich, wie bei jeder Einkünfte erzielenden Tätigkeit einer GmbH, die Rechtsform als Kapitalgesellschaft mit der Konsequenz aus, dass die Gewinnerzielungsabsicht insoweit zu bejahen ist. 170

Soweit der Beklagte meint, die Rechtsform der Gesellschafter müsse bei dieser Prüfung außer Betracht bleiben, weil in der Person des Gesellschafters liegende Umstände auf Ebene der Personengesellschaft ausgeblendet werden müssten, überzeugt dies nicht. Der von dem Beklagten herangezogene Vergleich zu einer Zehrgesellschaft, aus dem sich schließen lasse, dass eine Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft erst im Folgebescheid erfolge, kann schon deshalb nicht tragen, weil die Rechtsprechung des BFH an dieser Stelle eine besondere Verfahrensweise für einen Ausnahmefall gefunden hat, die eine spezielle, gesetzlich nicht normierte verfahrensrechtliche Problematik lösen sollte. 171

4. Der Annahme einer Mitunternehmerschaft und der damit verbundenen Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung steht auch nicht entgegen, dass die A OHG mit steuerlicher Rückwirkung auf den 1.1.2000 auf die A1 GmbH und diese wiederum auf die Klägerin zu 1) verschmolzen worden ist. Denn dies führt lediglich zur Begrenzung der Einkünftezurechnung auf die Klägerin zu 2) in dem gleichwohl auch an die Klägerin zu 1) als Rechtsnachfolgerin der A1 GmbH bekanntzugebenden Feststellungsbescheid, der insoweit des Zusatzes bedarf, dass aufgrund der rückwirkenden Verschmelzung zum 1.1.2000 auf die Klägerin zu 1) als Rechtsnachfolgerin der A1 GmbH die Hinzurechnung eines Einkünfteanteils für die A1 GmbH als Mitunternehmerin entfällt. Soweit die Klägerinnen auch eine Zurechnung von Einkünften an die Klägerin zu 1) als Rechtsnachfolgerin der A1 GmbH beantragen, geht der Senat vor dem Hintergrund des klägerischen Vortrags davon aus, dass sich das Begehren nur darauf bezieht, die Klägerin zu 1) als Rechtsnachfolgerin der A1 GmbH als Feststellungsbeteiligte mit einem Einkünfteanteil von null Euro zu behandeln. Denn, wie die Klägerinnen dort zutreffend ausführen, greift die steuerliche Rückwirkungsfiktion nur für die Mitunternehmer nicht ein, die im Rückwirkungszeitraum aus der Personengesellschaft ausgeschieden sind und sind nur die Gewinnanteile der ausgeschiedenen Mitunternehmer in der Gewinnfeststellung für einen nach der Einbringung liegenden Zeitraum zu erfassen. Ein solcher Ansatz eines Zahlenwertes von null Euro müsste indessen im Interesse der erforderlichen Klarheit und Eindeutigkeit der Regelungen des Gewinnfeststellungsbescheides um den o.g. Zusatz ergänzt werden und erscheint daher im Ergebnis entbehrlich. 172

a) Zunächst ist insoweit festzustellen, dass dem Umstand, dass der Erwerb der Anteile von der Klägerin zu 2) durch die Klägerin zu 1) mit schuldrechtlicher Rückwirkung zum 1.1.2000 erfolgen sollte, steuerlich keine Bedeutung zukommt. 173

Zivilrechtlich ist es möglich, einen schuldrechtlichen Übertragungstichtag zu wählen, der vor dem Abschluss des Kaufvertrages liegt, so dass der Erwerber ab diesem Zeitpunkt bereits Anspruch auf den Gewinn haben soll. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH, der sich der Senat anschließt, können die rechtlichen Beziehungen zwischen den Gesellschaftern einer Personengesellschaft steuerlich jedoch grundsätzlich nur mit Wirkung für die Zukunft gestaltet werden. Dies gilt insbesondere für den Eintritt und das Ausscheiden eines Gesellschafters (BFH-Urteile vom 21. Dezember 1972 IV R 194/69, BFHE 108, 495, BStBl II 1973, 389; vom 8. November 1972 I R 227/70, BFHE 108, 299, BStBl II 1973, 287 und vom 25. Oktober 1960 I 116/60 U, BFHE 72, 249, BStBl III 1961, 94). Auch wenn ein Gesellschafter ausscheidet, bestimmt sich sein Gewinnanteil nach dem gesellschaftsvertraglichen (handelsrechtlichen) Gewinnverteilungsschlüssel und der Dauer seiner Gesellschaftszugehörigkeit (BFH-Urteil vom 12. Juni 1980 IV R 40/77, BFHE 131, 224, BStBl II 1980, 723). Es ist nicht möglich, beim Eintritt eines Gesellschafters in eine Personengesellschaft während des Wirtschaftsjahres den bis zum Eintrittszeitpunkt entstandenen – d.h. durch die Geschäftsvorfälle bis zu diesem Zeitpunkt verwirklichten – Gewinn durch schuldrechtliche Rückbeziehung der Eintrittsvereinbarung (teilweise) auf den neu eintretenden Gesellschafter zu verlagern (BFH-Beschluss vom 23.01.2009 IV B 149/07; s. auch FG Hamburg, Urteil vom 18. Oktober 2013 6 K 175/11).

b) Auch die Verschmelzung der A1 GmbH steht einer gesonderten und einheitlichen Feststellung nicht entgegen. 175

aa) Abweichend von den unter 4. a) dargestellten Grundzügen ermöglicht es § 20 Abs. 6 UmwStG, dass einer Verschmelzung steuerliche Wirkung auch für die Vergangenheit zukommt, und zwar höchstens acht Monate vor der Anmeldung der Verschmelzung zur Eintragung in das Handelsregister (§ 20 Abs. 6 S. 1, 2. Hs. UmwStG 2006 in der Fassung vom 2.11.2015, vormals § 20 Abs. 8 S. 1, 2. Hs. UmwStG in der Fassung vom 28.10.1994). Nach dem notariellen Verschmelzungsvertrag vom ...8.2000 hat das Registergericht eine Ausfertigung des Vertrages und damit die Anmeldung der Verschmelzungen erhalten (C.). Darin ist weiter geregelt, dass vom 1.1.2000 (Verschmelzungstichtag) an alle Handlungen und Geschäfte der A OHG als für Rechnung der A1 GmbH vorgenommen gelten und die der A1 GmbH als für Rechnung der Klägerin zu 1) vorgenommen (§ 4 und § 3 des Verschmelzungsvertrags vom8.2000). 176

Trotz der daraus folgenden steuerlichen Rückwirkung auf den 1.1.2000 ist vom Fortbestand der A OHG als Mitunternehmerschaft mit den Mitunternehmern A1 GmbH und der Klägerin zu 2) im Zeitraum bis zum6.2000 auszugehen. Denn nach allgemeiner Ansicht nimmt ein ausscheidender Mitunternehmer, vorliegend die Klägerin zu 2), an der Rückwirkung nicht teil. Ein solcher Mitunternehmer hat nämlich keine Einbringung im Sinne des § 20 Abs. 1 UmwStG getätigt. Dies hat nach der einschlägigen Kommentarliteratur zur Folge, dass er den laufenden Gewinn aus seiner Beteiligung an der Personengesellschaft zwischen rückbezogenem Einbringungstichtag und der Übertragung des Eigentums an seinem Mitunternehmeranteil versteuern muss. Die Zurechnung dieses Gewinnanteils erfolge in einer einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der Personengesellschaft, an der der Gesellschafter als Mitunternehmer beteiligt war. In Fällen, in denen die gesamte Mitunternehmerschaft rückwirkend eingebracht und damit zum steuerlichen Übertragungstichtag untergehe, werde nur für Zwecke der Gewinnermittlung für den ausgeschiedenen Mitunternehmer eine Gewinnfeststellung durchgeführt. Bei der (körperschaftsteuerlichen Einkommensermittlung der) übernehmenden Gesellschaft seien die Ergebnisse aus den Geschäftsvorfällen, die noch dem ausgeschiedenen Mitunternehmer zuzurechnen sind, herauszunehmen (so ausführlich Patt in Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, § 177

20 UmwStG, Rn. 327; ebenso Widmann in Widmann/Mayer, UmwR, § 20 UmwStG, Rn. R 297 mit Verweis auf die entsprechende Verwaltungsansicht in BMF-Schr. v. 25.4.1998, IV B 7 - S 1978 - 21/98/IV B 2 - S 1909 - 33/98, Tz. 20.21 S. 4; Menner in Haritz/Menner, UmwStG, 4. Aufl. 2014, § 20 Rn. 674: „Die Zurechnung des Gewinnanteils... erfolgt in einer einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung...“; Schmitt in Schmitt/Hörtnagel/Stratz, UmwG/UmwStG, 6. Aufl. 2013, § 20 UmwStG, Rn. 251).

Der erkennende Senat schließt sich dieser, im Schrifttum einhellig vertretenen Ansicht an. Da die Klägerin zu 2) von der steuerlichen Rückwirkung der Verschmelzungen nicht betroffen ist, muss ihre steuerliche Situation so beurteilt werden, als hätte eine rückwirkende Verschmelzung nicht stattgefunden. Dies betrifft den Zeitraum vom Einbringungsstichtag bis zur Übertragung des Eigentums an ihrem Mitunternehmeranteil, hier also den Zeitraum vom 1.1.2000 bis zum ...6.2000. Für diesen Zeitraum hat eine gesonderte und einheitliche Feststellung zu erfolgen, bezogen auf die A OHG als Mitunternehmerschaft und deren Mitunternehmerinnen, die Klägerin zu 2) und die A1 GmbH. 178

Dabei sind allerdings nur der Klägerin zu 2) Einkünfte zuzurechnen. Eine Zurechnung an die A1 GmbH kann nicht erfolgen, weil sie von der steuerlichen Rückwirkung erfasst wird. Die Rückwirkung nach § 20 UmwStG ist letztlich eine Fiktion („gilt als“), die sich nicht auf die ausgeschiedene Klägerin zu 2) erstreckt. Für die Zwecke ihrer Besteuerung sind daher im Zeitraum 1.1.-...6.2000 die tatsächlichen Verhältnisse zugrunde zu legen. Tatsächlich aber war in diesem Zeitraum die A1 GmbH als weitere Mitunternehmerin vorhanden. Die A1 GmbH selbst kann indes nicht von den steuerlichen Wirkungen der Mitunternehmerschaft betroffen sein, da sie – bedingt durch die sie umfassende Rückwirkung – steuerlich nicht mehr existent war. Für Besteuerungszwecke der Klägerin zu 2) ist die A1 GmbH mit in die Betrachtung als existent einzubeziehen. Dagegen scheidet eine Besteuerung der A1 GmbH selbst im Zeitraum ab dem 1.1.2000 wegen der Verschmelzung auf die Klägerin zu 1) aus. 179

Die materielle Aufteilung der Einkünfte der A OHG für den Zeitraum 1.1.2000 bis ...6.2000 erfolgt letztlich zwischen der Klägerin zu 2) und der Klägerin zu 1), wenngleich letztere – mangels Mitunternehmerstellung – in die gesonderte und einheitliche Feststellung der A OHG nicht einbezogen werden kann; die Zurechnung erfolgt insoweit erst im Rahmen ihrer Veranlagung unter Berücksichtigung der Feststellung im Verfahren der A OHG. 180

bb) Der Einwand des Beklagten, eine gesonderte und einheitliche Feststellung könne allein für die einzige Mitunternehmerin, die Klägerin zu 2), nicht durchgeführt werden, greift nicht durch. Zwar sehen die §§ 179 Abs. 1 i.V.m. § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a) AO sowie § 179 Abs. 2 S. 2 AO eine gesonderte und einheitliche Feststellung nur vor, wenn mehrere Personen an den festzustellenden Einkünften beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Entsprechendes muss aber auch in einem Fall, wie dem vorliegenden gelten, in dem aus Sicht des Ausscheidenden eine Mitunternehmerschaft bestand mit der Folge der Zurechnung von Einkünften an ihn und letztlich auch den die Mitunternehmerschaft im Wege der Verschmelzung übernehmenden Rechtsträger. Insoweit kommt es materiell-rechtlich sehr wohl zu einer Zurechnung an mehrere Personen, wenngleich der übernehmende Rechtsträger nicht als Mitunternehmer in die Feststellung einbezogen werden kann. Verfahrensrechtlich erfolgt durch die gesonderte und einheitliche Feststellung eine Zurechnung von Einkünften zwar nur an die Klägerin zu 2) (s.o.). Dies ist aber insoweit mit dem Wortlaut von § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a) AO vereinbar, als dass dieser dahin auszulegen ist, dass die „Einkünfte – mindestens einer von – diesen Personen steuerlich zuzurechnen“ sind. Gleiches gilt für § 179 Abs. 2 S. 2 AO, so dass die Feststellung auch einheitlich zu erfolgen hat. Ein solches Verständnis der Vorschrift entspricht der 181

ständigen BFH-Rechtsprechung, wonach ein gesondertes und einheitliches Feststellungsverfahren nicht erst dann durchzuführen ist, wenn feststeht, dass mehrere Personen an Einkünften beteiligt sind, sondern schon dann, wenn Anhaltspunkte dafür vorliegen, oder wenn die Beteiligung mehrerer zweifelhaft und klärungsbedürftig ist (Brandis in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 155. Lieferung 02.2019, § 180 AO, Rn. 12 m.w.N.).

Die vorliegende Situation ähnelt verfahrensrechtlich damit der einer Kommanditgesellschaft, deren Komplementär-GmbH keine Einkünfte zuzurechnen sind, weil sie am Gewinn und Verlust nicht beteiligt ist und auch sonst keine Sondervergütungen erhält. In diesen Fällen wäre die Komplementärin als Mitunternehmerin (vgl. BFH, Urteil vom 10. Oktober 2012 VIII R 42/10, BFHE 238, 444, BStBl II 2013, 79, Rn. 22: Mitunternehmerschaft einer Komplementär-GmbH allein im Hinblick auf Haftungsrisiko und nicht entziehbare Vertretungsmacht) zweifellos mit in die gesonderte und einheitliche Feststellung der KG aufzunehmen, obwohl ihr keine Einkünfte zugerechnet würden. 182

Ähnlich verhält es sich bei einer Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA): Nach überwiegender Auffassung sind auch die Einkünfte eines Komplementärs einer KGaA gesondert und einheitlich festzustellen, selbst wenn er der einzige Mitunternehmer der KG ist (Kunz in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 1. Aufl. 1995, 144. Lieferung, § 180, Rn. 32 a.E.: gesonderte und einheitliche Feststellung auch bei nur einem persönlich haftenden Gesellschafter; zustimmend auch Brandis in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 155. Lieferung 02.2019, § 180 AO, Rn. 17: gesonderte und einheitliche Feststellung zwischen dem Komplementär und der KGaA als Rechtsperson für die Gesamtheit der Kommanditaktionäre; Sohn in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 251. Lieferung 02.2019, § 180 AO, Rn. 176; in die Richtung auch BFH, Beschluss vom 29. Juni 2016 I B 32/16, Rn. 5 f. mit dem Hinweis, dass ein Feststellungsverfahren im Rahmen des § 181 Abs. 5 AO auch dann durchzuführen ist, wenn die Feststellung für die Steuerfestsetzung gegenüber nur einem Beteiligten von Bedeutung ist; s. auch BFH, Urteil vom 15. März 2017 I R 41/16, BFHE 258, 246, Rn. 15 f.). 183

Selbst wenn man der Auffassung des Beklagten folgen würde, dass eine gesonderte und einheitliche Feststellung zwingend eine Zurechnung von Einkünften an mindestens zwei Personen voraussetzen würde, wäre die Feststellung unter analoger Anwendung der §§ 179, 180 AO durchzuführen. Der AO-Gesetzgeber hat den speziellen Fall der steuerlichen Rückwirkung des erst später erlassenen Umwandlungssteuergesetzes – bzw. die (Rück-)Ausnahme eines vor einer Verschmelzung ausscheidenden Gesellschafters davon – bei Normierung des gesonderten Feststellungsverfahrens erkennbar nicht gesehen. Die Interessenlage ist aber vergleichbar zu anderen Fällen einer Mitunternehmerschaft, für die gesetzlich eine gesonderte und einheitliche Feststellung vorgesehen ist. Die Besonderheit besteht hier lediglich darin, dass der zweite Gesellschafter und die Personengesellschaft im Wege der Verschmelzung wegfallen und der übernehmende Rechtsträger ihre Position im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übernimmt. De lege ferenda dürfte insoweit zu erwägen sein, den übernehmenden Rechtsträger in die gesonderte und einheitliche Feststellung miteinzubeziehen. Es besteht auch eine Notwendigkeit für eine gesonderte und einheitliche Feststellung, weil darin neben der reinen Einkünftezurechnung auch zum Ausdruck kommt, dass – jedenfalls für Zwecke der Besteuerung der Klägerin zu 2) – überhaupt eine Mitunternehmerschaft bestand. Nach Auffassung des Gerichts bedarf es indessen keiner Analogie, da mit dem obigen Rechtsverständnis eine gesonderte und einheitliche Feststellung de lege lata vorzunehmen ist. 184

5. Die Sache ist nicht spruchreif. Die Klägerinnen haben die Höhe der Einkünfte bislang nicht mitgeteilt. Der Beklagte wird dazu weitere Ermittlungen durchzuführen haben. Es ist nicht 185

Aufgabe des Gerichts, über die Verpflichtung zum Erlass der Bescheide hinaus (§ 101 FGO) die Spruchreife auch hinsichtlich der Höhe und der Verteilung des Gewinns herbeizuführen (BFH, Urteil vom 20. April 2004 VIII R 13/03, Rn. 14 mit Verweis auf BFH-Urteile vom 8. Dezember 1983 IV R 170/81, BFHE 139, 553, BStBl II 1984, 200, und vom 7. April 1987 IX R 103/85, BFHE 150, 124, BStBl II 1987, 707, unter 2. der Gründe; zustimmend Stapperfend in: Gräber, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 101 FGO, Rn. 6 m.w.N.).

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 186

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO 187
i. V. m. § 709 der Zivilprozessordnung.