Beschluss vom 16. April 2010, IV B 94/09

Ausscheiden des Komplementärs einer KGaA unter Begründung einer atypisch stillen Beteiligung

BFH IV. Senat

EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 3, FGO § 69 Abs 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 04. Mai 2009, Az: 3 V 301/08

Leitsätze

1. NV: Das Ausscheiden eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA mit negativem Kapitalkonto führt grundsätzlich nur dann zu einem Veräußerungsgewinn oder Aufgabegewinn, wenn der Ausscheidende ein Entgelt erhält oder von der Haftung für Gesellschaftsschulden freigestellt wird .

2. NV: Bei summarischer Prüfung erscheint es denkbar, den Wechsel aus der Stellung als persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA in die Stellung eines atypisch stillen Gesellschafters als "formwechselnde Umwandlung" zu behandeln, durch die stille Reserven nicht aufgedeckt werden .

Tatbestand

1 Die Antragstellerin und Beschwerdegegnerin (Antragstellerin) war neben ... weiteren natürlichen Personen persönlich haftende Gesellschafterin der X-KGaA. Im Hinblick auf den Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 24. Februar 1997 II ZB 11/96 (BGHZ 134, 392) wurde später vereinbart, dass eine GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin eintreten und die bisherigen Komplementäre atypisch stille Beteiligungen an der KGaA übernehmen sollten. Verträge über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft wurden unter dem 27. November 1998 geschlossen. Die atypisch stillen Beteiligungen sollten jedoch zunächst nicht wirksam werden. Sie sollten vielmehr verzugslos entstehen, sobald die bisherigen Komplementäre ihre Positionen als persönlich haftende Gesellschafter beenden und die GmbH die Rolle als persönlich haftende Gesellschafterin übernehmen würde. Die atypisch stillen Gesellschafter sollten für alle Verbindlichkeiten der KGaA persönlich haften; der Ausgleich im Innenverhältnis zu dem jeweiligen stillen Gesellschafter sollte sich nach § 426 des Bürgerlichen Gesetzbuchs richten. Die Antragstellerin hatte eine Einlage in Höhe von 50.000 DM zu erbringen.

2 Zum 28. Januar 1999 wurde die GmbH als neue persönlich haftende Gesellschafterin aufgenommen; mit Ablauf desselben Tages schieden die bisherigen Komplementäre aus der KGaA aus. Der Saldo des Kapitalkontos der Antragstellerin betrug zu diesem Tag ./. 2.490.497,73 DM. Das negative Kapitalkonto führte die KGaA seither zulasten der Antragstellerin fort.

3 Im September 1997 hatte die Antragstellerin neben anderen Personen der X-Gruppe Anteile an der Y-Bank KGaA (Bank) zum Nominalwert von einer Mio. DM erworben. Insgesamt hielten die Personen der X-Gruppe Aktien zum Nominalwert von 16 Mio. DM (ca. 50 % des Aktienkapitals). Nach Darstellung der Antragstellerin war Ziel dieser Akquisition, der X-Gruppe ein Bankinstitut zur Seite zu stellen, um Bankprodukte anbieten zu können. Später stellte sich heraus, dass bei der Bank ein erheblicher Wertberichtigungsbedarf bestand. Ein Unternehmen der X-Gruppe erwarb die übrigen Anteile an der Bank, bevor im August 2001 das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Bank eröffnet wurde.

4 Nachdem die KGaA und atypisch stille Gesellschaft zunächst für das Streitjahr 1999 keine Feststellungserklärung abgegeben hatte, waren die gesondert und einheitlich festzustellenden Besteuerungsgrundlagen zunächst im Schätzungswege mit Bescheid vom 22. September 2005 festgestellt worden. Auf die Antragstellerin war danach kein Gewinnanteil entfallen. Nach einer Außenprüfung stellte der Antragsgegner und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) mit geändertem Bescheid vom 16. Oktober 2007 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Antragstellerin auf 3.042.187,53 DM fest. Dieser Betrag setzte sich zusammen aus dem Anteil am Gewinn aus der Gesamthandsbilanz von 555.264,53 DM abzüglich Sonderbetriebsausgaben von 3.574 DM zuzüglich eines

Veräußerungsgewinns aus der Auflösung des negativen Kapitalkontos von 2.490.497 DM. Die KGaA hatte vor Bekanntgabe des Bescheides an die Antragstellerin am 8. Juni 2007 Insolvenz angemeldet.

5 Gegen den vorangegangenen Bescheid hatte die Antragstellerin ebenso wie die anderen ehemaligen Komplementäre Einspruch eingelegt. Diesen Einsprüchen war durch den genannten Bescheid vom 16. Oktober 2007 nur insoweit abgeholfen worden, als die Gewinne aus der Auflösung der negativen Kapitalkonten nun als Veräußerungsgewinne erfasst worden waren. Über die Einsprüche hat das FA bisher nicht entschieden.

6 Nachdem das FA einem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) nur in Höhe eines Teils des festgestellten Veräußerungsgewinns von 511.316,34 DM stattgegeben hatte, stellte die Antragstellerin beim Finanzgericht (FG) einen Antrag auf AdV.

7 Das FG gab dem Antrag mit dem angefochtenen Beschluss vom 5. Mai 2009 in der gesamten Höhe des festgestellten Veräußerungsgewinns statt. Im Übrigen lehnte das FG den Antrag ab.

8 Zur Begründung führte das FG aus:

Ernstliche Zweifel bestünden in Bezug auf den Veräußerungsgewinn aus der Aufdeckung des negativen Kapitalkontos. Anders als bei einem Kommanditisten komme die Auflösung des negativen Kapitalkontos für einen Komplementär bei summarischer Prüfung nur in Betracht, soweit er keinen Ausgleich für die gegenüber den Gesellschaftsgläubigern bestehenden Verbindlichkeiten der Gesellschaft zu leisten habe. Bis zum 28. Januar 1999 sei die Antragstellerin persönlich haftende Gesellschafterin der KGaA gewesen und habe sich darüber hinaus auch für die Zeit danach zur unbeschränkten Haftung vertraglich verpflichtet. Es könne dahinstehen, ob der festgestellte Veräußerungsgewinn verfahrensrechtlich überhaupt im Rahmen einer gesonderten und einheitlichen Feststellung hätte erfasst werden dürfen, da zwischen dem Komplementär einer KGaA und der KGaA keine Mitunternehmerschaft bestehe.

9 Die Entwicklung des Teilwerts ihrer möglicherweise im Sonderbetriebsvermögen als atypisch stille Gesellschafterin der KGaA gehaltenen Anteile an der Bank habe die Antragstellerin nicht durch präsente Beweismittel im Aussetzungsverfahren glaubhaft gemacht. Die Ungewissheit hinsichtlich einer eventuellen Teilwertabschreibung ginge zulasten der Antragstellerin.

10 Gründe für eine AdV wegen einer unbilligen Härte seien weder aus den Akten ersichtlich noch von der Antragstellerin substantiiert vorgetragen.

11 Mit der vom FG zugelassenen Beschwerde macht das FA geltend, der gerichtliche Aussetzungsantrag hätte in vollem Umfang abgelehnt werden müssen.

12 Auf die Begründung einer atypisch stillen Beteiligung komme es für das Entstehen eines Veräußerungsgewinns nicht an. Dieser entstehe in der logischen Sekunde des Ausscheidens und werde durch nachfolgende Handlungen nicht beeinflusst. Außerdem seien die Stellung als Komplementärin und als atypisch stille Gesellschafterin nicht inhaltsgleich. Die ausdrückliche Haftung der stillen Gesellschafterin habe keine Außenwirkung. Es habe keine Bedeutung, dass die KGaA im Einverständnis mit der Antragstellerin das negative Kapitalkonto bilanziell weitergeführt habe. Denn beide Parteien hätten eine Gewinnrealisierung vermeiden wollen. Den Parteien könne aber nicht die Entscheidung überlassen werden, ob sie einen Veräußerungsgewinn versteuern möchten oder nicht.

13 Ob die Gewinne von Komplementär und KGaA in einem gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren festzustellen seien, habe der Bundesfinanzhof (BFH) in einem Urteil vom 21. Juni 1989 X R 14/88 (BFHE 157, 382, BStBl II 1989, 881) ausdrücklich offen gelassen. Er habe jedoch darauf verwiesen, dass in den Fällen, in denen mehrere persönlich haftende Gesellschafter vorhanden seien, die Gewinnanteile der Komplementäre einheitlich und gesondert festgestellt würden. Im Streitfall habe es ... Komplementäre einschließlich der Antragstellerin gegeben. Für diese sei ein einheitliches und gesondertes Gewinnfeststellungsverfahren durchgeführt worden. Dass in diesem Bescheid auch die Gewinnanteile für die KGaA mit festgestellt worden seien, habe für die Wirksamkeit der gegenüber den Komplementären wirkenden Feststellungen keine Bedeutung.

14 Das FA beantragt, den angefochtenen Beschluss insoweit aufzuheben, als das FG darin die Vollziehung des angefochtenen gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheids 1999 ausgesetzt hat, und den Aussetzungsantrag der Antragstellerin in vollem Umfang abzulehnen.

15 Die Antragstellerin beantragt, die Beschwerde als unbegründet zurückzuweisen.

Sie trägt vor:

Der angefochtene Bescheid sei aus verfahrensrechtlichen Gründen rechtswidrig, weil das gesonderte und einheitliche Feststellungsverfahren fehlerhaft angewendet worden sei. Nach überwiegender Auffassung seien die Einkünfte eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA weder im Verhältnis zur KGaA noch im Verhältnis der Komplementäre untereinander gesondert und einheitlich festzustellen. Im Verhältnis zur KGaA werde die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung zu Recht abgelehnt, weil die KGaA und die Komplementäre keine gemeinschaftlichen Einkünfte erzielten, die Gewinnanteile der Komplementäre bei der KGaA als Betriebsausgabe zu behandeln seien und die KGaA und die Komplementäre nicht gemeinsame Mitunternehmer des Gewerbebetriebs der KGaA seien. Im Verhältnis der Komplementäre untereinander sei eine gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung deshalb nicht durchzuführen, weil diese keine gemeinsame Einkunftsquelle unterhielten. Die Komplementäre seien weder gemeinschaftlich an einem Gewinn der KGaA beteiligt noch an einem ihnen gemeinsam zustehenden und von der KGaA zu zahlenden Gesamteinkünftebetrag.

16 Selbst wenn unterstellt würde, dass für die Einkünfte der Komplementäre einer KGaA eine gesonderte und einheitliche Feststellung durchgeführt werden müsse, sei der angefochtene Feststellungsbescheid deshalb rechtswidrig, weil er nicht die persönlich haftenden Gesellschafter, sondern die atypisch stillen Gesellschafter zum Gegenstand habe. Inhaltsadressat des Bescheids sei die "Firma X-KGaA und atypisch Still". Das FA habe nur eine Steuernummer vergeben, unter der die Einkünfte der Antragstellerin sowohl aus ihrer Stellung als Komplementärin als auch aus ihrer Position als stille Gesellschafterin festgestellt worden seien. Die Steuernummer sei schon 1997 vergeben worden, als es neben den persönlich haftenden Gesellschaftern bereits eine atypisch stille Gesellschaft mit einem Herrn A gegeben habe. Dass das FA die Sachlage fehlerhaft beurteilt habe, ergebe sich aus der Erläuterung zum Feststellungsbescheid, in der es heiße "Der Beteiligte hat am 28.01.1999 einen Teil seines Mitunternehmeranteils veräußert."

17 Selbst wenn man aber davon ausgehe, dass ein Feststellungsbescheid für die Komplementäre vorliege, wäre der angefochtene Bescheid rechtswidrig, weil die Einkünfte von atypisch stillen Gesellschaftern und von Komplementären einer KGaA nicht zusammen gesondert und einheitlich festgestellt werden könnten. Bis zur Beendigung der Komplementärstellung habe sie, die Antragstellerin, ebenso wie die anderen Komplementäre laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Stellung als Komplementärin bezogen. Als atypisch stille Gesellschafterin habe sie ebenso wie die anderen ehemaligen Komplementäre ab dem Zeitpunkt der Wirksamkeit des stillen Beteiligungsvertrags laufende gewerbliche Einkünfte aus der stillen Beteiligung bezogen. Zudem habe es ... weitere atypisch stille Gesellschafter gegeben. Die verschiedenen atypisch stillen Gesellschafter und die persönlich haftenden Gesellschafter hätten keine gemeinschaftlichen Einkünfte erzielt. Gemeinschaftliche Einkünfte bezögen allenfalls die KGaA und die atypisch stillen Gesellschafter. Zur Rechtswidrigkeit des Bescheides komme man selbst dann, wenn man es für zulässig halte, die Einkünfte eines Komplementärs im Verhältnis zur KGaA gesondert und einheitlich festzustellen. Denn der Bescheid erfasse nicht nur die ... ehemaligen Komplementäre, sondern auch ... andere atypisch stille Gesellschafter, die jeweils an Segmenten der KGaA beteiligt gewesen seien.

18 Der Feststellungsbescheid sei formell auch deshalb rechtswidrig, weil es ihm an inhaltlicher Bestimmtheit fehle. Die Einkünfte der Antragstellerin aus ihrer Stellung als Komplementärin und als stille Gesellschafterin würden zusammengefasst, ohne dass erkennbar wäre, welche Besteuerungsgrundlagen auf die Komplementärin und welche auf die stille Gesellschafterin entfielen.

19 Zutreffend habe das FG angenommen, dass im Jahr 1999 kein Veräußerungsgewinn realisiert worden sei. Entgegen der Auffassung des FA entstehe beim Ausscheiden eines Komplementärs mit negativem Kapitalkonto nicht automatisch ein Veräußerungsgewinn. Da der Komplementär auch nach seinem Ausscheiden noch unbeschränkt für die Dauer von fünf Jahren mit seinem ganzen Vermögen hafte, komme es zu einem Gewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos nur, wenn er von den übrigen Gesellschaftern ohne Gegenleistung von einer Haftung für die Gesellschaftsverbindlichkeiten freigestellt werde. Trotz einer Freistellung komme es außerdem nicht zu einer Gewinnverwirklichung, wenn der Ausscheidende wegen der schlechten wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft und der verbleibenden Gesellschafter nach wie vor mit einer Inanspruchnahme durch Gesellschaftsgläubiger rechnen müsse. Im Streitfall habe die Antragstellerin auch noch nach ihrem Ausscheiden für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft einstehen müssen, weil sie nicht von den übrigen Gesellschaftern freigestellt worden sei. Hinzu komme, dass die Antragstellerin das negative Kapitalkonto fortgeführt habe und die Verpflichtung im Vertrag über

die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft eingegangen sei, weiterhin wie ein persönlich haftender Gesellschafter zu haften.

Entscheidungsgründe

20 II. Die Beschwerde ist nicht begründet und war deshalb zurückzuweisen. Es bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Feststellung eines Veräußerungsgewinns.

21 1. Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes ganz oder teilweise aussetzen. Die Aussetzung soll u.a. erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes bestehen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO). Ernstliche Zweifel i.S. des § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO sind zu bejahen, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Steuerbescheides neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der entscheidungserheblichen Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen bewirken (vgl. BFH-Beschluss vom 10. Februar 1967 III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182, seitdem ständige Rechtsprechung). Die AdV setzt nicht voraus, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe überwiegen (vgl. BFH-Beschluss vom 20. Mai 1997 VIII B 108/96, BFHE 183, 174, m.w.N.).

22 2. Bei summarischer Prüfung bestehen jedenfalls ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids in materieller Hinsicht. Auf weitere Zweifel im Hinblick auf die formelle Rechtmäßigkeit des Bescheids muss deshalb nicht näher eingegangen werden.

23 a) In materieller Hinsicht bestehen Bedenken gegen die Feststellung eines Gewinns im Zusammenhang mit dem Ausscheiden der Antragstellerin als Komplementärin der KGaA. Das Ausscheiden eines persönlich haftenden Gesellschafters mit negativem Kapitalkonto aus einer Mitunternehmerschaft führt grundsätzlich nur dann zu einem Veräußerungs- oder Aufgabegewinn, wenn der Ausscheidende ein Entgelt erhält oder von der Haftung für Gesellschaftsschulden freigestellt wird (BFH-Urteil vom 30. November 1977 I R 27/75, BFHE 124, 56, BStBl II 1978, 149). Fehlt es an einer Freistellung und muss der ausgeschiedene Gesellschafter auch im Innenverhältnis weiter für Gesellschaftsschulden einstehen, entsteht durch das Ausscheiden kein Gewinn (vgl. Reiß in Kirchhof, EStG, 9. Aufl., § 16 Rz 154; Schmidt/Wacker, EStG, 28. Aufl., § 16 Rz 470). Diese Grundsätze sind auch auf den persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA zu übertragen. Zwar ist er nach dem Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) kein Mitunternehmer, er wird aber "wie ein Mitunternehmer" behandelt (BFH-Urteil in BFHE 157, 382, BStBl II 1989, 881, m.w.N.).

24 Soweit im Streitfall davon auszugehen sein sollte, dass die Antragstellerin mit ihrem Ausscheiden den Tatbestand des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG durch Veräußerung oder Aufgabe (§ 16 Abs. 3 Satz 1 EStG) des Anteils als persönlich haftende Gesellschafterin verwirklicht hat, wäre ein Gewinn dadurch nicht entstanden. Denn weder hat die Antragstellerin ein Entgelt erhalten noch ist sie im Innenverhältnis von ihrer Haftung für Schulden der KGaA freigestellt worden. Im Gegenteil zeigt die Übernahme des negativen Kapitalkontos in die atypisch stille Beteiligung, dass die Antragstellerin weiter in Höhe des negativen Kapitalkontos für Gesellschaftsschulden einzustehen hatte.

25 b) Bei summarischer Prüfung ist aber auch in Betracht zu ziehen, dass der Wechsel von der Stellung als Komplementär der KGaA zur Stellung eines atypisch stillen Gesellschafters an der KGaA als steuerneutrale Umwandlung zu behandeln sein kann.

26 Wird eine Mitunternehmerschaft in eine Mitunternehmerschaft anderer Rechtsform "umgewandelt", führt dieser Vorgang nach ständiger Rechtsprechung des BFH nicht zu einer Aufdeckung von stillen Reserven (BFH-Urteile vom 20. September 2007 IV R 10/07, BFHE 219, 92, BStBl II 2008, 118, unter II.1.b cc der Gründe, und vom 28. November 1989 VIII R 40/84, BFHE 159, 410, BStBl II 1990, 561, unter III.1. der Gründe). Dies gilt auch bei "Umwandlungen" von Außengesellschaften in Innengesellschaften, insbesondere atypisch stille Gesellschaften (BFH-Urteile in BFHE 219, 92, BStBl II 2008, 118, und in BFHE 159, 410, BStBl II 1990, 561). Dabei ist es für die Erfolgsneutralität grundsätzlich ohne Bedeutung, ob der Vorgang als ununterbrochene mitunternehmerische Beteiligung im Sinne einer "formwechselnden Umwandlung" oder als tauschähnliche Einbringung in die neue Gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten i.S. des § 24 des Umwandlungssteuergesetzes (vgl. Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 24 UmwStG Rz 117.1) angesehen wird.

27 Da der Komplementär einer KGaA wie ein Mitunternehmer behandelt wird und die Grundsätze für die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen entsprechend anzuwenden sind (Reiß in Kirchhof, a.a.O., § 16 Rz 188; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 571), erscheint es nicht fernliegend, auch den Wechsel aus der mitunternehmerähnlichen Stellung in eine echte Mitunternehmerstellung entsprechend der Umwandlung von einer Mitunternehmerschaft in eine andere Mitunternehmerschaft zu behandeln (ebenso für den Formwechsel der KGaA in eine Personengesellschaft Patt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 EStG Rz 267). Im Streitfall spricht für eine solche Handhabung auch, dass die unbeschränkte Haftung als Komplementärin nach den Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag ausdrücklich fortbestehen sollte.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de