

# Beschluss vom 09. August 2010, IV B 123/09

## Vom atypisch Stillen geleistetes Agio erhöht nicht eigenen Gewinnanteil - Einlage in eine Aktiengesellschaft

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 4 Abs 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, HGB § 272 Abs 2 Nr 1, AktG § 150

vorgehend FG Nürnberg, 01. Oktober 2009, Az: 4 V 271/2009

## Leitsätze

NV: Der Gewinnanteil des atypisch stillen Gesellschafters erhöht sich nicht um von ihm oder anderen gleichgeordneten stillen Gesellschaftern geleistete Agiobeträge .

## Tatbestand

- 1 I. Der Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) beteiligte sich im Jahr 1999 an der X-AG und atypisch stillen Gesellschaft als atypisch stiller Gesellschafter mit einer Einlage von 118.000 DM. Alle stillen Gesellschafter hatten neben der Einlage ein Agio von 5 oder 8 % zu leisten. Das Agio sollte der X-AG (AG) als Inhaberin des Handelsgeschäfts zustehen und wurde nicht auf einem Kapitalkonto des stillen Gesellschafters gebucht. Am Verlust sollten ausweislich des Gesellschaftsvertrags zwar Nominaleinlage und Agio teilnehmen. In das Auseinandersetzungsguthaben sollte das Agio aber weder bei Kündigung noch bei vertragsgemäßer Auseinandersetzung der stillen Gesellschaft eingehen.
- 2 Der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) erließ für die Streitjahre 1999 bis 2002 zunächst erklärungsgemäße Gewinnfeststellungsbescheide für die atypisch stille Gesellschaft. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Gesellschaft und die auf den Antragsteller entfallenden Anteile an den Einkünften beliefen sich auf folgende Beträge:

	Gesamt	Antragsteller
1999	./. 8.840.622 DM	./. 20.569,37 DM
2000	./. 9.236.986 DM	./. 10.667,82 DM
2001	./. 6.527.415 DM	./. 3.992,93 DM
2002	./. 4.172.418 €	./. 2.098,82 €

- 4 Nach einer Außenprüfung vertrat das FA u.a. die Auffassung, die Agio-Beträge seien als Betriebseinnahmen zu erfassen. Es rechnete die erhöhten Gewinne allen Gesellschaftern der atypisch stillen Gesellschaft zu. Zugleich behandelte das FA bei jedem atypisch stillen Gesellschafter dessen Agio als zusätzliche Anschaffungskosten und erfasste die Beträge in einer Ergänzungsbilanz, in der die Anschaffungskosten über acht Jahre abgeschrieben wurden.
- 5 Aufgrund der Außenprüfung ergingen am 16. Oktober 2006 nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderte Gewinnfeststellungsbescheide folgenden Inhalts:

Gesamt Antragsteller

1999 ./807.092 DM ./1.236,32 DM  
2000 ./4.707.506 DM ./4.800,22 DM  
2001 ./4.884.752 DM ./2.882,02 DM  
2002 ./2.773.232 € ./1.281,13 €

- 7** Über das Vermögen der AG wurde am ... 2006 das Insolvenzverfahren eröffnet, das noch nicht abgeschlossen ist.
- 8** Gegen die geänderten Gewinnfeststellungsbescheide erhob der Antragsteller Einspruch, der als unbegründet zurückgewiesen wurde.
- 9** Der Antragsteller hat Klage erhoben und zugleich einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) der geänderten Gewinnfeststellungsbescheide gestellt. Er macht geltend, das Agio sei erfolgsneutral als Kapitalrücklage Bestandteil des Eigenkapitals der AG geworden (§ 272 Abs. 2 Nrn. 1 und 4 des Handelsgesetzbuchs --HGB--). Weil der stille Gesellschafter schuldrechtlich nicht nur am Gewinn und Verlust, sondern auch an den stillen Reserven des Anlagevermögens und am Geschäftswert der AG beteiligt sei, müsse er einem Kommanditisten gleichgestellt werden, der eine gesellschaftsrechtlich veranlasste verdeckte Einlage geleistet habe. Mit dem Betrieb der AG bestehe kein Zusammenhang; das Agio dürfe nicht als betrieblicher Ertrag der AG behandelt werden.
- 10** Der Antragsteller beantragte bei dem Finanzgericht (FG), die Vollziehung der geänderten Bescheide in Höhe des Differenzbetrags bis zur rechtskräftigen Entscheidung über die Klage ohne Sicherheitsleistung auszusetzen.
- 11** Das FG (Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 472) lehnte den Antrag mit der Begründung ab, das Agio sei Betriebseinnahme der AG, weil der stille Gesellschafter keinen Wertanteil am Vermögen der AG erwerbe. § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB sei auf die atypisch stille Gesellschaft nicht anwendbar. Als verdeckte Einlage dürfe das Agio auch deshalb nicht behandelt werden, weil der Betrag anderenfalls steuerfrei an die Aktionäre ausgeschüttet werden könne. Für den stillen Gesellschafter ergebe sich eine Gewinnminderung daraus, dass das Agio als zusätzliche Anschaffungskosten in einer Ergänzungsbilanz erfasst und dort über acht Jahre abgeschrieben werde.
- 12** Mit der zugelassenen Beschwerde, der das FG nicht abgeholfen hat, wiederholt der Antragsteller sein Vorbringen. Bei einer atypisch stillen Gesellschaft werde im Verhältnis der Parteien das gesamte Geschäftsvermögen als gemeinsames Vermögen behandelt. Der atypisch stille Gesellschafter sei demgemäß bei Auflösung der stillen Gesellschaft so zu stellen, als wäre er am ganzen Gesellschaftsvermögen gesamthänderisch beteiligt gewesen. Bei der Beteiligung an einer AG könne die stille Einlage Teil der Eigenkapitalgrundlage der AG werden. Dies ergebe sich hier aus einer Rangrücktrittsvereinbarung. Es komme hinzu, dass nach dem Gesellschaftsvertrag das Agio das Eigenkapital der Inhaberin habe stärken sollen. Der atypisch stille Gesellschafter halte im Rahmen der stillen Gesellschaft Anteile an der AG. Deshalb gelte auch für das Agio des atypisch stillen Gesellschafters § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB. Eine Ausschüttung der Agio-Beträge an die Aktionäre sei nicht möglich, denn diese unterlägen nach § 150 Abs. 3 und Abs. 4 des Aktiengesetzes (AktG) einer Verwendungsbeschränkung. Eine Umqualifizierung als Betriebseinnahme würde einen Verstoß gegen § 150 AktG bedeuten. Im Übrigen dürfe eine im Gesellschaftsvertrag geregelte Agio-Zahlung, die ausdrücklich der Kapitalrücklage zugeführt werden solle, nicht in eine Betriebseinnahme umqualifiziert werden. Es könne frei entschieden werden, ob Eigenkapital ergebnisneutral zugeführt werden solle.
- 13** Das Agio stelle steuerlich eine Einlage i.S. von § 4 Abs. 1 Satz 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG) dar. Es handele sich um eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Zuwendung eines bilanzierungsfähigen Vermögensvorteils durch einen Gesellschafter (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. Februar 2005 I R 44/04, BFHE 209, 123, BStBl II 2005, 522). Die Einlage sei als verdeckte Einlage zu behandeln, weil sie geleistet werde, ohne dass der Gesellschafter neue Gesellschaftsanteile erhalte.
- 14** Die Lösung sei durch das BFH-Urteil vom 30. November 2005 I R 3/04 (BFHE 211, 339, BStBl II 2008, 809) vorgezeichnet. In jenem Fall habe der BFH das Aufgeld für die Ausgabe nicht ausgeübter Optionen nicht als Betriebseinnahme behandelt. Im Streitfall komme es nicht darauf an, dass die Agio-Zahlung von einem Aktionär der

AG geleistet werde. Der atypisch stille Gesellschafter sei so ähnlich mit der AG verbunden wie ein Aktionär, so dass § 272 Abs. 2 HGB zumindest analog auf die Agio-Zahlung des atypisch stillen Gesellschafters anzuwenden sei.

- 15 Die Auffassung des FG, die AG erhalte als Gegenleistung für die schuldrechtlichen Teilhaberechte an ihrem Betriebsvermögen u.a. die Agio-Beträge, lasse sich aus dem Gesellschaftsvertrag nicht begründen. Denn der atypisch stille Gesellschafter sei bereits aufgrund seiner Einlage am Vermögen, den stillen Reserven und dem Geschäftswert beteiligt. In das Abfindungsguthaben gingen die eingezahlten Einlagen des atypisch stillen Gesellschafters ein.
- 16 Einen ausdrücklichen Antrag stellt der Antragsteller im Beschwerdeverfahren nicht.
- 17 Das FA beantragt, die Beschwerde als unbegründet zurückzuweisen.
- 18 Es stützt sich auf den angefochtenen Beschluss des FG. Die Agio-Zahlungen der atypisch stillen Gesellschafter hätten keinen Einlagecharakter, weil die stillen Gesellschafter keine Anteilseigner i.S. des § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB seien. Es komme auch keine analoge Anwendung dieser Vorschrift für stille Gesellschafter in Betracht.

## Entscheidungsgründe

- 19 II. Die Beschwerde ist zulässig und begründet. Es bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Gewinnfeststellungsbescheide in dem von dem Antragsteller geltend gemachten Umfang.
- 20 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.).
- 21 2. Bei Anwendung dieser Grundsätze bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der geänderten Gewinnfeststellungsbescheide.
- 22 a) Allerdings kann sich der Senat bei summarischer Prüfung nicht der Auffassung des Antragstellers anschließen, im Streitfall sei das Agio des atypisch stillen Gesellschafters dem Agio eines Aktionärs gleichzustellen und als Einlage in eine Kapitalrücklage der AG zu behandeln.
- 23 aa) Nach den Regelungen des Gesellschaftsvertrags ist der atypisch stille Gesellschafter nicht am Vermögen der AG beteiligt. Die dahingehende Formulierung in § 9 des Gesellschaftsvertrags ist missverständlich. Denn § 9 Abs. 1 des Vertrags verweist auf § 17. Danach steht dem atypisch stillen Gesellschafter im Rahmen der Auseinandersetzung nur ein Anspruch auf Auszahlung seiner Kapital- und Privatkonten sowie seines Anteils an den stillen Reserven und am Geschäftswert zu. Rücklagen der AG gehen nicht in das Auseinandersetzungsguthaben ein.
- 24 Das vom atypisch stillen Gesellschafter zu leistende Agio steht nach § 5 Abs. 4 des Gesellschaftsvertrags der AG zu. Es geht endgültig und ohne Rückzahlungsanspruch in das Vermögen der AG ein und erhöht nach § 17 des Gesellschaftsvertrags auch nicht das Auseinandersetzungsguthaben des atypisch stillen Gesellschafters.
- 25 bb) Danach handelt es sich bei der Leistung eines Agios nicht um eine Einlage des atypisch stillen Gesellschafters in die AG. Eine solche Einlage kann nur von Personen vorliegen, die eine Leistung in das Gesellschaftsvermögen im Hinblick auf eine bestehende oder --wie im Fall des BFH-Urteils in BFHE 211, 339, BStBl II 2008, 809-- angestrebte Beteiligung an der Gesellschaft erbringen.
- 26 b) Der Senat kann andererseits aber auch nicht dem FA in der Auffassung beipflichten, der Gewinnanteil des atypisch stillen Gesellschafters erhöhe sich im Zusammenhang mit der Leistung eines von ihm oder anderen stillen Gesellschaftern geleisteten Agios.
- 27 aa) Zwar führt die Zahlung des Agios in das Vermögen der AG zu einem erhöhten Betriebsvermögen der AG und

damit nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs gemäß § 4 Abs. 1 EStG zu einem höheren Unterschiedsbetrag, der nicht durch eine Einlage ausgeglichen wird. Gleichwohl folgt daraus kein Gewinn der von AG und atypisch stillen Gesellschaftern gebildeten Mitunternehmerschaft.

- 28** Das Vermögen des Inhabers des Handelsgewerbes, an dem die atypisch stille Gesellschaft begründet wird, ist steuerrechtlich dem mitunternehmerischen Vermögen zuzuordnen. Es unterscheidet sich insofern nicht von dem Gesellschaftsvermögen anderer Mitunternehmerschaften mit zivilrechtlichem Gesamthandsvermögen. Einlagen des atypisch stillen Gesellschafters führen danach ungeachtet des zivilrechtlichen Eigentumsübergangs auf den Inhaber des Handelsgewerbes ähnlich wie Einlagen eines Kommanditisten zur Bildung eines Kapitalkontos des stillen Gesellschafters.
- 29** Es kann dahinstehen, ob die Leistung eines Agios durch den atypisch stillen Gesellschafter ebenso wie die Einlage sein eigenes Kapitalkonto erhöht (vgl. zum Agio eines Kommanditisten BFH-Urteile vom 6. März 2008 IV R 35/07, BFHE 220, 472, BStBl II 2008, 676, und IV R 15/06, BFH/NV 2008, 1142) oder ob das Agio für Rechnung eines anderen Mitunternehmers geleistet werden kann, so dass es dessen Kapitalkonto erhöht. In beiden Fällen erhöht sich jedenfalls nicht der Gewinnanteil des atypisch stillen Gesellschafters um von ihm oder anderen gleichgeordneten stillen Gesellschaftern geleistete Agio-Beträge.
- 30** bb) Die Zahlung des Agios durch den atypisch stillen Gesellschafter kann andererseits auch nicht zu einem auf acht Jahre zu verteilenden Aufwand des betreffenden Gesellschafters führen, wie das FA meint. Wird angenommen, dass das Agio in das eigene Kapitalkonto geleistet wird und dort zum Ausgleich von Verlusten zur Verfügung steht, kommt es nicht zu einer sofortigen Minderung der Einkünfte des Gesellschafters. Vielmehr wirkt sich die Leistung des Agios später entweder durch die Zuweisung verrechenbarer Verluste oder aber spätestens durch Minderung des Gewinns bei Ausscheiden des Gesellschafters auf dessen einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage aus. Beurteilt man demgegenüber das Agio als für fremde Rechnung geleistet, kommt entweder die Bildung einer Ergänzungsbilanz mit ggf. abzuschreibenden Mehrwerten zu Wirtschaftsgütern des mitunternehmerischen Vermögens oder ein sofortiger Abzug als Sonderbetriebsausgabe des Gesellschafters in Betracht.
- 31** 3. Aufgrund der somit bestehenden ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide ist deren Vollziehung auszusetzen, soweit die Gewinnerhöhung auf der Berücksichtigung der Agio-Beträge beruht. Weder der Antragsteller noch das FA haben den insoweit streitigen Betrag zahlenmäßig genau angegeben. Der beschließende Senat kann den Betrag nach Aktenlage selbst ebenfalls nicht zahlenmäßig konkretisieren. Er macht deshalb von der Möglichkeit Gebrauch, dem FA die Berechnung des auszusetzenden Betrags nach §§ 69 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. 100 Abs. 2 Satz 2 FGO aufzugeben.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)