

## Urteil vom 18. Juni 2015, IV R 5/12

### Korrektur unangemessener Gewinnverteilung bei GmbH & atypisch Still - Anforderungen an die Revisionsbegründung

BFH IV. Senat

EStG § 3 Nr 40 S 1 Buchst d, EStG § 6 Abs 5, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, UmwStG § 24, KStG § 8 Abs 3 S 2, AO § 41 Abs 1 S 1, AO § 179 Abs 2 S 2, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, AO § 182 Abs 1, FGO § 118 Abs 2, FGO § 120 Abs 3 Nr 2 Buchst a, FGO § 139 Abs 3 S 3, ZPO § 554

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 06. Dezember 2011, Az: 13 K 367/07

### Leitsätze

Beteiligt sich der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft an dieser zugleich als atypisch stiller Gesellschafter und verzichtet die Kapitalgesellschaft im Interesse des stillen Gesellschafters auf eine fremdübliche Gewinnbeteiligung, wird der Kapitalgesellschaft bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte der atypisch stillen Gesellschaft der angemessene Gewinnanteil zugerechnet .

### Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 7. Dezember 2011 13 K 367/07 aufgehoben.

Die Sache wird an das Hessische Finanzgericht zurückverwiesen.

Die Anschlussrevision des Beklagten wird als unbegründet zurückgewiesen.

Dem Finanzgericht wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

### Tatbestand

A. Der Kläger, Revisionskläger und Anschlussrevisionsbeklagte zu 2. (Kläger) ist selbständiger Buchbindermeister und führte seinen Gewerbebetrieb als Einzelunternehmen.

- 2 Mit notariellem Vertrag vom 14. Dezember 2000 errichtete er die Klägerin, Revisionsklägerin und Anschlussrevisionsbeklagte zu 1. (Klägerin) mit einem Stammkapital von 100.000 €. Der Kläger war alleiniger Gesellschafter und Alleingeschäftsführer der Klägerin und erbrachte die Stammeinlage in bar.
- 3 Mit Pachtvertrag vom 30. Dezember 2000 verpachtete der Kläger die zum Betreiben der Buchbinderei erforderlichen Grundstücke und aufstehenden Gebäude des bisherigen Einzelunternehmens mit Wirkung zum 1. Januar 2001 auf unbestimmte Dauer an die Klägerin. Der jährliche Pachtzins betrug 144.000 DM. Die Klägerin übernahm ab dem 1. Januar 2001 außerdem den Warenbestand, die Geschäftsbeziehungen und das Personal des bisherigen Einzelunternehmens.
- 4 Ebenfalls mit Vertrag vom 30. Dezember 2000 schloss die Klägerin mit dem Kläger einen "Vertrag über die Errichtung der (typischen) stillen Gesellschaft".
- 5 Dieser lautet in "§ 1 Einlage des stillen Gesellschafters" wie folgt:
  - "1. Die GmbH betreibt in ... eine Buchbinderei.
  2. An diesem von der GmbH betriebenen Handelsgewerbe beteiligt sich Herr [Kläger] als stiller Gesellschafter dadurch, daß er der GmbH die Nutzung der in seinem Eigentum stehenden Mobilien zur Verfügung stellt. In gleicher Weise stellt er die Nutzung des von ihm geschaffenen Geschäftswerts zur Verfügung ...

Mit der Übernahme zur Nutzung ist jede weitere Einlage bewirkt ..."

"§ 5 Gewinn- und Verlustbeteiligung des stillen Gesellschafters" des Vertrages lautet wie folgt:

1. Der stille Gesellschafter ist am Gewinn und Verlust der GmbH beteiligt.
2. Grundlage für die Berechnung der Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters ist der Steuerbilanzgewinn der GmbH vor Abzug der Körperschaftsteuer und der Zuschläge zur Körperschaftsteuer, der Gewerbesteuer und des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters.
3. Grundlage für die Berechnung des Verlustanteils des stillen Gesellschafters bildet ebenfalls das in der Steuerbilanz ausgewiesene Ergebnis unter Berücksichtigung der nach Absatz 2 vorzunehmenden Korrekturen.
4. Die Inhaberin behält von der positiven Grundlage 20 vH, mindestens aber DM 50.000,-- als Inhaberin des Geschäfts und für die volle Außenhaftung. Ist die positive Grundlage kleiner als DM 50.000,--, steht das Ergebnis allein der Inhaberin zu.
5. Von der nach der Vorwegzuweisung nach Abs. 4 verbleibenden Grundlage erhält der stille Gesellschafter den Anteil nach Maßgabe seines Beitrags im Verhältnis zum Beitrag der GmbH. Beitrag der GmbH ist das in der Steuerbilanz zu Beginn des Geschäftsjahres ausgewiesene Eigenkapital. Der Beitrag des stillen Gesellschafters wird durch den Nutzen aus dem vorgehaltenen und nutzbaren beweglichen Anlagevermögen des stillen Gesellschafters zu Beginn des Geschäftsjahres bestimmt. Der Nutzen wird aus seinem Teilwert abgeleitet. Daher gilt die widerlegbare Vermutung, daß der Teilwert dem Buchwert entspricht. Für voll abgeschriebene Wirtschaftsgüter gelten 20 vH der historischen Anschaffungskosten als Teilwert.

Für den Nutzen aus dem Geschäftswert des [Klägers] werden DM 500.000,-- als Teilwert berücksichtigt, wenn und solange die Grundlage nach Abzug des Selbstbehalts nach Abs. 4 DM 500.000,-- erreicht ..."

- 6 Für das Streitjahr 2001 ermittelten die Kläger Gewinnanteile für die Klägerin in Höhe von 6,9 v.H. und für den Kläger in Höhe von 93,1 v.H. Diese errechneten sich aus dem Beitrag der Klägerin in Höhe ihres Eigenkapitals von 100.000 € und dem Beitrag des Klägers in Form der Nutzungsüberlassung des Geschäftswerts in Höhe von 255.646 € (= 500.000 DM) und des beweglichen Anlagevermögens in Höhe von 1.097.628 €, mithin aus der Gegenüberstellung von Beiträgen in Höhe von 100.000 € und 1.353.274 €.
- 7 Die Kläger nahmen ein typisch stilles Gesellschaftsverhältnis an und behandelten die Gewinnanteile des Klägers bei Aufstellung der Steuerbilanz der Klägerin als Betriebsausgaben. Der Kläger erklärte die Gewinnanteile als Einkünfte des Einzelunternehmens.
- 8 Eine bei der "... GmbH & atypisch Still" durchgeführte Außenprüfung gelangte zu dem Ergebnis, dass die Voraussetzungen für eine atypisch stille Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) vorlägen.
- 9 Der Außenprüfer vertrat hinsichtlich des vom Kläger durch den Vertrag über die Errichtung der "stillen Gesellschaft" zur Nutzung überlassenen Geschäftswerts des bisherigen Einzelunternehmens die Ansicht, dass dieser faktisch im Wege der verdeckten Einlage unentgeltlich auf die Klägerin übergegangen sei und dies daher nach allgemeinen Grundsätzen zu einer Gewinnrealisierung führe. Der Geschäftswert wurde nach den Grundsätzen der indirekten Methode auf der Basis der Bewertungsparameter des Einzelunternehmens mit 646.500 DM angesetzt.
- 10 Der Prüfer ging davon aus, dass der faktische Übergang des Geschäftswerts auf die Mitunternehmerschaft zwar grundsätzlich zu Buchwerten gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) möglich sei, jedoch aufgrund der Beteiligung der Klägerin an der Mitunternehmerschaft eine anteilige Aufdeckung der stillen Reserven in Höhe von 140.937 DM (21,8 v.H. von 646.500 DM) gemäß § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG erfolgen müsse. Die Realisierung der anteiligen stillen Reserven berücksichtigte er als Sonderbetriebseinnahme des Klägers.
- 11 Für die Gewinnverteilung zwischen den Klägern nahm der Prüfer eine Gegenüberstellung der jeweiligen Beiträge der Klägerin und des Klägers vor. Ausgehend von seiner Auffassung, dass der Geschäftswert des Einzelunternehmens faktisch auf die Klägerin übergegangen sei, berücksichtigte er diesen allerdings im Rahmen der Bewertung des Beitrags der Klägerin und nicht als Beitrag des Klägers. Der Prüfer gelangte so zu einem Unternehmenswert der Klägerin (als ihrem Beitrag) in Höhe von 305.599 € und einem Beitrag des Klägers in Höhe von 1.097.628 € (Nutzungseinlage des beweglichen Anlagevermögens) und ermittelte daraus eine Gewinnverteilungsquote für die Klägerin in Höhe von 21,8 v.H. und für den Kläger in Höhe von 78,2 v.H.

- 12** Diese Neuberechnung der Gewinnanteile legte der Prüfer als Maßstab für die Prüfung der Angemessenheit der Gewinnverteilung zwischen der Klägerin und dem Kläger zugrunde. Er errechnete einen Gewinnanteil des stillen Gesellschafters in Höhe von 680.039 DM (347.699 €) gegenüber dem bisherigen Gewinnanteil von 809.612 DM (413.948 €) sowie einen nicht angemessenen Gewinnanteil des Klägers in Höhe von 129.573 DM (66.249 €). Hinsichtlich dieses Anteils ging der Prüfer von einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) in Höhe von 129.573 DM (66.249 €) aus, die gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG mit 50 v.H., somit mit 64.786 DM, der Besteuerung zu unterwerfen sei.
- 13** Auf der Grundlage dieses Prüfungsergebnisses ermittelte der Beklagte, Revisionsbeklagte und Anschlussrevisionskläger (das Finanzamt --FA--) für die Mitunternehmerschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 910.968 DM und erließ am 30. November 2006 einen Bescheid für das Streitjahr über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG.
- 14** Der Einspruch blieb erfolglos. Die Klage war nur insoweit erfolgreich und führte zur Abänderung des Bescheids vom 30. November 2006, als für die Mitunternehmerschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 821.813,95 DM gesondert und einheitlich festgestellt wurden. Das Finanzgericht (FG) stützte seine Entscheidung im Wesentlichen darauf, dass der Geschäftswert des Einzelunternehmens faktisch auf die Klägerin und als deren Beitrag mithin auf die Mitunternehmerschaft übergegangen sei. Die Außenprüfung habe unter Berücksichtigung des von Seiten der Klägerin zur Verfügung gestellten Geschäftswerts den Unternehmenswert der Klägerin zutreffend ermittelt. Da die Kläger die Nutzungsüberlassung des Geschäftswerts als Beitrag des Klägers für die Ermittlung seines Gewinnanteils angesetzt hätten, sei diesem hinsichtlich des überhöhten Gewinnanteils eine vGA zuzurechnen. Entgegen der Auffassung des FA habe jedoch der Geschäftswert gemäß § 24 des Umwandlungssteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UmwStG) mit dem Buchwert übernommen werden können. Es sei daher beim Übergang des Geschäftswerts nicht zur anteiligen Aufdeckung von stillen Reserven gekommen, so dass beim Kläger insoweit keine Sonderbetriebseinnahmen zu erfassen seien.
- 15** Die Klägerin und der Kläger haben dagegen Revision und das FA hat unselbständige Anschlussrevision eingelegt.
- 16** Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 15 EStG). Das FG habe unzutreffend eine Beteiligungsquote der Klägerin in Höhe von 21,8 v.H. an der GmbH & atypisch Still zugrunde gelegt. Der Geschäftswert des Einzelunternehmens sei nicht mit Vertragsabschluss auf die Klägerin übergegangen und habe den Unternehmenswert der Klägerin nicht erhöht. Entsprechend den Beiträgen der Kläger sei für die Ergebnisverteilung vielmehr eine Verteilungsquote für die Klägerin in Höhe von 6,9 v.H. und für den Kläger in Höhe von 93,1 v.H. anzusetzen. Die als vGA berücksichtigte Abweichung in Höhe von 184.561 DM habe keine Rechtsgrundlage. Die vom FG festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien um die vGA (rechnerisch) in Höhe von 92.280,50 DM (= 184.561 DM : 2) zu bereinigen und damit auf 729.533,45 DM zu vermindern.
- 17** Die Kläger beantragen sinngemäß, das Urteil des FG und die Einspruchsentscheidung vom 3. Januar 2007 aufzuheben und den Bescheid vom 30. November 2006 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gesondert und einheitlich in Höhe von 729.534 DM festgestellt werden, wobei auf die Klägerin 239.796 DM und auf den Kläger 489.738 DM entfallen, sowie die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.
- 18** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen, und hinsichtlich der Anschlussrevision, das Urteil des FG insoweit aufzuheben, als es zum Nachteil des FA entschieden hat, und die Klage abzuweisen.
- 19** Es sei bereits zweifelhaft, ob die Revisionsbegründung den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a der Finanzgerichtsordnung (FGO) entspreche, da es an einer tragenden Auseinandersetzung mit der Vorentscheidung fehle. Die Vorentscheidung sei zudem zutreffend.
- 20** Die Anschlussrevision richte sich gegen die Anwendung von § 24 UmwStG. Der Kläger habe mit Nutzungsüberlassung seiner Mobilien nicht einen Betrieb (Besitzunternehmen) i.S. von § 24 UmwStG als Sachgesamtheit in die Mitunternehmerschaft eingebracht. Die Übertragung des Geschäftswerts als Einzelwirtschaftsgut richte sich nach § 6 Abs. 5 Sätze 3 und 5 EStG.
- 21** Die Kläger beantragen, die Anschlussrevision zurückzuweisen.

# Entscheidungsgründe

B. Die Revision der Kläger ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO; unter I.). Die zulässige (unselbständige) Anschlussrevision des FA ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (unter II.).

## 23 I. Revision der Kläger

24 1. Die Revision ist ordnungsgemäß begründet und deshalb nicht unzulässig, wie das FA geltend macht.

25 a) Nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO muss die Revisionsbegründung die bestimmte Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt. Dies erfordert, dass die erhobene Rüge eindeutig erkennen lassen muss, welche Norm des Bundesrechts der Revisionskläger für verletzt hält. Ferner muss der Revisionskläger die Gründe tatsächlicher und rechtlicher Art angeben, die nach seiner Auffassung das erstinstanzliche Urteil als unrichtig erscheinen lassen. Denn er ist gehalten, Inhalt, Umfang und Zweck des Revisionsangriffs von vornherein klarzustellen. Demgemäß muss sich der Revisionskläger mit den tragenden Gründen des finanzgerichtlichen Urteils auseinandersetzen und darlegen, weshalb er diese für unrichtig hält (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--, vgl. z.B. Urteile vom 25. Juni 2003 X R 66/00, BFH/NV 2004, 19; vom 25. August 2009 I R 88, 89/07, BFHE 226, 296; vom 9. Dezember 2014 IV R 29/14, BFHE 247, 449; Beschluss vom 10. Mai 2012 IV R 47/10, BFH/NV 2012, 1608).

26 b) Die Revisionsbegründung der Kläger lässt die aus ihrer Sicht verletzte Rechtsnorm, nämlich § 15 EStG, erkennen. Die Ausführungen in der Revisionsbegründungsschrift enthalten zwar teilweise keine konkrete Auseinandersetzung mit dem Urteil des FG, aber doch eingehende Ausführungen zu den im Urteil behandelten Rechtsfragen. Die Begründung macht insoweit deutlich, dass sich die Kläger von den Argumenten des FG nicht haben überzeugen lassen und dass sie weiter an ihrer schon im Klageverfahren ausführlich begründeten Rechtsansicht festhalten. Wenn alle Argumente angesprochen sind und mehr zu den Streitfragen nicht zu sagen ist, bedarf es keiner weiter gehenden Revisionsbegründung (vgl. z.B. BFH-Zwischenurteil vom 26. Juli 2006 X R 43/05, BFH/NV 2007, 55; BFH-Urteil in BFHE 247, 449; BFH-Beschluss vom 20. September 1993 X R 57/91, BFH/NV 1994, 720).

27 2. In der Sache hat die Revision der Kläger Erfolg.

28 a) Streitgegenstand des Verfahrens ist nicht die Frage, ob die stille Gesellschaft als Mitunternehmerschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu beurteilen ist. Denn es ist bereits bestandskräftig festgestellt, dass die Kläger eine Mitunternehmerschaft in Gestalt einer atypisch stillen Gesellschaft begründet haben. Dies ist zwischen den Beteiligten auch nicht mehr streitig, so dass der Senat von weiteren Ausführungen dazu absieht.

29 Angefochten sind mit der Klage aber sowohl die Gesamthöhe der Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft als auch deren Verteilung auf die Mitunternehmer. Zudem ist auch der Sonderbilanzgewinn des Klägers Gegenstand des Rechtsstreits. Denn der Kläger wendet sich auch dagegen, dass das FA ihm den steuerpflichtigen Teil der streitigen vGA als Sonderbetriebseinnahme zugerechnet hat.

30 b) Dem FG ist nicht darin zu folgen, dass das FA zu Recht die festzustellenden Einkünfte um eine vGA erhöht, diese als Sonderbetriebseinnahme qualifiziert und damit zusammenhängend eine geänderte Verteilung der Einkünfte auf die Kläger vorgenommen hat.

31 aa) Begründet der Inhaber eines Handelsgewerbes an seinem gesamten Betrieb eine atypisch stille Gesellschaft, wird diese ertragsteuerlich als Mitunternehmerschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG behandelt. Das Unternehmen des Inhabers des Handelsgewerbes wird ertragsteuerlich für die Dauer des Bestehens der atypisch stillen Gesellschaft der Mitunternehmerschaft zugeordnet (BFH-Urteil vom 24. April 2014 IV R 34/10, BFHE 245, 253, Rz 24). Das Betriebsvermögen des Inhabers des Handelsgewerbes wird dadurch mitunternehmerisches Vermögen, welches vom Inhaber des Handelsgewerbes im eigenen Namen, aber für Rechnung der Mitunternehmerschaft verwaltet wird. Demgemäß steht auch der erwirtschaftete Gewinn der Mitunternehmerschaft zu und wird auf die Mitunternehmer, also den Inhaber des Handelsgewerbes und den stillen Gesellschafter, nach den Abreden im Gesellschaftsvertrag über die stille Gesellschaft verteilt.

32 bb) Der gesellschaftsvertraglich festgelegten Gewinnverteilung ist grundsätzlich steuerrechtlich zu folgen (BFH-Urteil vom 16. September 2014 VIII R 21/11, BFH/NV 2015, 191, m.w.N.; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10. November 1980 GrS 1/79, BFHE 132, 244, BStBl II 1981, 164, unter C.I.2.). Das gilt auch dann, wenn die

Gesellschafter ihrer Gewinnverteilung fehlerhafte Tatsachen oder Rechtsansichten zugrunde gelegt haben, sofern sie die Gewinnverteilungsabrede tatsächlich durchführen. Weil für Zwecke der Besteuerung insoweit allein an den wirtschaftlich tatsächlich verwirklichten Sachverhalt angeknüpft wird (§ 41 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung --AO--), ist in einem solchen Fall auch ohne Bedeutung, ob und ggf. inwieweit die durchgeführte Gewinnverteilungsabrede rechtlich angreifbar wäre.

- 33** cc) Für die Gewinnverteilung zwischen dem Inhaber des Handelsgewerbes und dem atypisch stillen Gesellschafter gelten aber Besonderheiten, wenn Inhaber des Handelsgewerbes eine Kapitalgesellschaft und der stille Gesellschafter zugleich Gesellschafter der Kapitalgesellschaft ist oder einem solchen nahesteht.
- 34** (1) Der unter bb) dargestellte Grundsatz erfährt Einschränkungen, wenn für die Gewinnverteilung nicht allein die Verhältnisse der Gesellschafter in der atypisch stillen Gesellschaft und insbesondere ihre Beiträge zum Gesellschaftszweck maßgebend sind, sondern die Verteilung von anderen Beziehungen zwischen den Gesellschaftern beeinflusst ist, die ihre Grundlage nicht im stillen Gesellschaftsverhältnis haben. Dies können verwandtschaftliche, aber auch wirtschaftliche Beziehungen außerhalb des stillen Gesellschaftsverhältnisses sein. Der Einfluss, den diese Beziehungen auf die Gewinnverteilung nehmen, muss korrigiert werden; insoweit handelt es sich nämlich um die Verwendung bereits erzielter Einkünfte, die die Zurechnung des erzielten Einkommens nicht beeinflussen kann. Da die Gewinnverteilung bei einer GmbH & atypisch Still strukturell mit derjenigen bei einer GmbH & Co. KG vergleichbar ist, gelten die vom Senat (BFH-Urteile vom 15. November 1967 IV R 139/67, BFHE 90, 399, BStBl II 1968, 152; vom 23. August 1990 IV R 71/89, BFHE 162, 401, BStBl II 1991, 172, unter 1. und 2. der Gründe) für die Gewinnverteilung bei einer GmbH & Co. KG aufgestellten Rechtsgrundsätze bei einer atypisch stillen Gesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & atypisch Still entsprechend. Insbesondere dann, wenn sich der alleinige Gesellschafter einer GmbH an dieser zugleich als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt, kann die Gewinnverteilung der atypisch stillen Gesellschaft durch das Gesellschaftsverhältnis der GmbH beeinflusst sein, so dass die vertragliche Gewinnverteilung für Zwecke der Zurechnung der Einkünfte einer Korrektur bedarf.
- 35** Das ist etwa dann der Fall, wenn die GmbH im Interesse des stillen Gesellschafters auf eine Gewinnbeteiligung verzichtet, die ihr unter Fremden eingeräumt worden wäre. Dieser Verzicht darf auf den Gewinnanteil der GmbH nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG keinen Einfluss haben.
- 36** (2) Der GmbH wird bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte der Mitunternehmerschaft gemäß § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO der angemessene Gewinnanteil zugerechnet, denn die Korrektur der Gewinnverteilung findet im Rahmen der Verteilung des Gewinns der Mitunternehmerschaft statt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 90, 399, BStBl II 1968, 152; vom 9. Juni 1994 IV R 47/92, IV R 48/92, BFH/NV 1995, 103; vom 24. März 1998 I R 79/97, BFHE 186, 64, BStBl II 1998, 578).
- 37** Zwar nimmt die GmbH mit dem Verzicht auf den erreichbaren Gewinnanteil den Verzicht auf eine Vermögensmehrung in Kauf und wendet gleichzeitig ihrem Gesellschafter im Hinblick auf das Gesellschaftsverhältnis außerhalb der Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zu. Eine dadurch eintretende Minderung des Einkommens der Kapitalgesellschaft würde ertragsteuerlich die Voraussetzungen einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) erfüllen. Infolge der Korrektur der Gewinnverteilung auf der Ebene der Mitunternehmerschaft kommt es jedoch nicht zu der von § 8 Abs. 3 KStG vorausgesetzten Minderung des Einkommens der Kapitalgesellschaft. Denn der für die GmbH festgestellte Gewinnanteil ist in festgestellter Höhe bei der Veranlagung der Kapitalgesellschaft anzusetzen (§ 182 Abs. 1 AO; vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 12. Februar 2015 IV R 48/11, BFH/NV 2015, 1075, m.w.N.).
- 38** (3) Die einem atypisch stillen Gesellschafter gegenüber vorgenommene vGA führt bei diesem zu einer Sonderbetriebseinnahme i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG im Rahmen der atypisch stillen Gesellschaft. Diese ist, wenn der stille Gesellschafter eine natürliche Person ist, nach dem Teileinkünfteverfahren gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG zu 40 v.H. bzw. im Streitjahr nach dem Halbeinkünfteverfahren zu 50 v.H. steuerfrei.
- 39** Nach ständiger Rechtsprechung des Senats seit dem Urteil vom 15. Oktober 1998 IV R 18/98 (BFHE 187, 250, BStBl II 1999, 286) ist der Anteil des Gesellschafters einer GmbH, der an dieser zugleich als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt ist, dem Sonderbetriebsvermögen II dieses Gesellschafters bei der Mitunternehmerschaft zuzuordnen, sofern die GmbH nicht noch einer anderen als der im Interesse der atypisch stillen Gesellschaft liegenden Geschäftstätigkeit von nicht ganz untergeordneter Bedeutung nachgeht. Daran ist weiter festzuhalten, es sei denn, dass der (Doppel-)Gesellschafter im Hinblick auf die Geringfügigkeit seiner Beteiligung an der GmbH auf deren Geschäftsführung keinen Einfluss ausüben kann (BFH-Urteil vom 16. April 2015 IV R 1/12, BFHE 249, 511, BStBl II 2015, 705).

- 40** Im Streitfall hielt der Kläger sämtliche Anteile an der Klägerin, deren Tätigkeit auch ganz der Mitunternehmerschaft diente. Die GmbH-Anteile des Klägers waren danach Bestandteil seines notwendigen Sonderbetriebsvermögens II bei der atypisch stillen Gesellschaft. Folge daraus ist, dass offene und verdeckte Gewinnausschüttungen der Klägerin an den Kläger Sonderbetriebseinnahmen im Rahmen der Mitunternehmerschaft darstellen.
- 41** dd) Indessen hat das FG zu Unrecht die Gewinnverteilung zwischen der Klägerin und dem Kläger als unangemessen beanstandet und dem Kläger unzutreffend eine vGA als Sonderbetriebseinnahme zugerechnet. Das FG ist rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass der Geschäftswert "faktisch" auf die Klägerin und damit auf die Mitunternehmerschaft übergegangen sei. Es hat deshalb zu Unrecht den Geschäftswert des Einzelunternehmens bei der Berechnung der Gewinnanteile als Beitrag der Klägerin berücksichtigt.
- 42** (1) Der Kläger hat den Geschäftswert seines Einzelunternehmens nicht auf die Klägerin übertragen. Zwar hat er Wirtschaftsgüter seines bisherigen Einzelunternehmens teils der Klägerin verpachtet, teils der atypisch stillen Gesellschaft zur Nutzung überlassen. Da Verpachtung und Nutzungsüberlassung aber nicht zu einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums und damit nicht zu einem Rechtsträgerwechsel führen, können sie für sich genommen nicht als Übertragung der Güter gewürdigt werden.
- 43** (2) Die Nutzungsüberlassung hat auch nicht mittelbar zum Übergang des Geschäftswerts des Einzelunternehmens des Klägers auf die Klägerin geführt.
- 44** (a) Der Geschäftswert ist Ausdruck der Gewinnchancen eines Unternehmens, soweit sie nicht in einzelnen Wirtschaftsgütern verkörpert sind, sondern durch den Betrieb eines lebenden Unternehmens gewährleistet erscheinen. Er wird durch die Gewinnaussichten bestimmt, die losgelöst von der Person des Unternehmers aufgrund besonderer, dem Unternehmen eigener Vorteile (z.B. Ruf, Kundenkreis, Organisation, usw.) höher oder gesicherter erscheinen als bei einem anderen Unternehmen mit sonst vergleichbaren Wirtschaftsgütern (vgl. BFH-Urteil vom 18. Februar 1993 IV R 40/92, BFHE 171, 422, BStBl II 1994, 224, m.w.N.).
- 45** (b) Wird ein Einzelbetrieb im Wege echter Betriebsaufspaltung dahingehend umstrukturiert, dass sich der Unternehmer auf die Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen an eine neu gegründete Betriebsgesellschaft beschränkt, erhält der bisherige Einzelbetrieb die Funktion eines Besitzunternehmens. Der Geschäftswert des Einzelbetriebs geht in diesem Zusammenhang weder unter noch geht er auf die Betriebsgesellschaft über; er verbleibt im Besitzunternehmen (vgl. BFH-Urteil vom 14. Januar 1998 X R 57/93, BFHE 185, 230, m.w.N.). Im Betriebsunternehmen kann sich während der Dauer der Betriebsaufspaltung ein neuer, eigenständiger Geschäftswert bilden.
- 46** (c) Danach ist im Streitfall der Geschäftswert des Einzelbetriebs des Klägers nicht auf die Klägerin übergegangen. Er hat weder das Vermögen der Klägerin erhöht noch kann er i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG in das mitunternehmerische Vermögen der atypisch stillen Gesellschaft übertragen worden sein. Der nicht übergegangene Geschäftswert des Einzelunternehmens durfte daher bei der Berechnung des Gewinnanteils der Klägerin nicht berücksichtigt werden. Folglich sind keine Anhaltspunkte ersichtlich, dass die von den Klägern nach dem Verhältnis des Werts der Einlagen des stillen Gesellschafters und des Werts des Beitrags der GmbH ermittelten Quoten für die Gewinnbeteiligung an der GmbH & atypisch Still im Streitjahr in Höhe von 6,9 v.H. für die Klägerin und in Höhe von 93,1 v.H. für den Kläger unangemessen wären.
- 47** c) Da das Urteil des FG nicht den vorstehenden Rechtsgrundsätzen entspricht, ist es aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif, da im Urteil des FG keine nachvollziehbaren und vollständigen Feststellungen für die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der GmbH & atypisch Still getroffen worden sind. Der im Urteil des FG (Seite 30) für die Berechnung enthaltene Verweis auf die Anlagen 1 bis 6 zum Schriftsatz des FA vom 17. Oktober 2008 genügt bereits deshalb nicht, weil jene Berechnungen ebenfalls die unter B.I.2.b dd dargestellten Mängel aufweisen. Das FG hat zudem keine Feststellungen zur Zurechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf die Feststellungsbeteiligten getroffen. Es hat die erforderlichen Feststellungen daher im zweiten Rechtsgang nachzuholen.
- 48** II. Anschlussrevision des FA
- 49** Die nach § 155 FGO i.V.m. § 554 der Zivilprozessordnung zulässige Anschlussrevision des FA ist unbegründet. Das FG hat im Ergebnis zutreffend eine Gewinnerhöhung aufgrund der Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG verneint.

- 50** 1. Die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG können schon deshalb nicht vorliegen, weil Wirtschaftsgüter nicht nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG auf die Mitunternehmerschaft übertragen worden sind.
- 51** a) Nach § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG ist der Teilwert anzusetzen, soweit in den Fällen des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht. § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG setzt danach die Übertragung von Wirtschaftsgütern auf die Mitunternehmerschaft voraus.
- 52** b) Es bedarf im Streitfall keiner Entscheidung, ob bei einer atypisch stillen Gesellschaft eine Übertragung i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG dadurch vorgenommen werden kann, dass ein Wirtschaftsgut vom stillen Gesellschafter auf den Inhaber des Handelsgewerbes zur Aufnahme in das der Mitunternehmerschaft gewidmete Vermögen übertragen wird. Denn der Kläger hat keine Wirtschaftsgüter seines Einzelbetriebsvermögens auf die Klägerin übertragen (s. oben B.I.2.b dd).
- 53** 2. Durch die Überlassung von Wirtschaftsgütern zur Nutzung durch die atypisch stille Gesellschaft kann die Eigenschaft von Sonderbetriebsvermögen des Klägers bei der Mitunternehmerschaft begründet worden sein. Ob dies i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG als Überführung solcher Güter aus dem Einzelbetriebsvermögen des Klägers in dessen Sonderbetriebsvermögen bei der Mitunternehmerschaft zu würdigen sein kann, bedarf im Streitfall keiner Entscheidung. Denn eine solche Überführung wäre zum Buchwert erfolgt und bliebe ohne Auswirkung auf den Gewinn der Mitunternehmerschaft. § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG findet auf eine Überführung i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG nach seinem insoweit eindeutigen Wortlaut keine Anwendung.
- 54** III. Nebenentscheidungen
- 55** 1. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 56** Der von den Klägern gestellte Antrag, die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären, ist im Revisionsverfahren unzulässig. Die Entscheidung nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört sachlich zum Kostenfestsetzungsverfahren. Zuständig dafür ist das FG als Gericht des ersten Rechtszugs (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 14. Mai 2009 IV R 47/07, BFHE 225, 116, BStBl II 2009, 900, unter II.3.; vom 19. Februar 2013 IX R 7/10, BFHE 240, 258, BStBl II 2013, 436, Rz 22, jeweils m.w.N.).
- 57** 2. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten durch Urteil ohne mündliche Verhandlung (vgl. §§ 121 Satz 1, 90 Abs. 2 FGO).

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