Urteil vom 19. Juli 2018, IV R 10/17

Mitunternehmerinitiative eines atypisch still Beteiligten

ECLI:DE:BFH:2018:U.190718.IVR10.17.0

BFH IV. Senat

HGB § 230, HGB § 230ff, HGB § 164, HGB § 167 Abs 3, BGB § 716 Abs 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, FGO § 60 Abs 3

vorgehend FG München, 25. April 2016, Az: 12 K 1204/15

Leitsätze

NV: Ist der stille Gesellschafter neben einer Gewinnbeteiligung und einer auf seine Einlage beschränkten Verlustbeteiligung im Falle des Ausscheidens und der Liquidation an den stillen Reserven des Betriebsvermögens einschließlich des Zuwachses an dem Firmenwert beteiligt, steht seiner Mitunternehmerstellung nicht entgegen, dass seine Initiativrechte auf die des § 233 HGB beschränkt sind .

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 26. April 2016 12 K 1204/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob der Kläger und Revisionskläger (Kläger) im Streitjahr 2004 als atypisch stiller Gesellschafter an einer inzwischen nicht mehr existenten GmbH beteiligt war.

2 Der Kläger, ein österreichischer Staatsangehöriger, wohnt in der Republik Österreich (Österreich). Ausweislich eines auf den 22. Dezember 2003 datierten Vertrags hatte er mit der A-GmbH (GmbH) vereinbart, dass er sich an dieser mit einer Einlage in Höhe von 100.000 € als stiller Gesellschafter beteiligt. Eine Anzeige an den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) über die Gründung einer atypisch stillen Gesellschaft erfolgte nicht.

3 Mitte des Jahres 2004 stellte die GmbH Insolvenzantrag. Infolge Masseunzulänglichkeit wurde das Insolvenzverfahren durch Beschluss des Amtsgerichts im Jahr 2008 eingestellt. Im Januar 2009 ist die GmbH wegen Vermögenslosigkeit im Handelsregister gelöscht worden.

4 In dem Vertrag vom 22. Dezember 2003 (GesV) heißt es auszugsweise:

5 "Vorbemerkungen

... Die Gesellschafter <der GmbH> beabsichtigen zur Stärkung des Unternehmenskapitals einen stillen Gesellschafter im Sinne des §§230 ff. HGB an der Inhaberin zu beteiligen. Zu diesem Zweck vereinbaren die Parteien was folgt:

§ 1 Einlagen des stillen Gesellschafters

(1) Der stille Gesellschafter erbringt folgende Bareinlagen: 100.000,- Euro...

§ 2 Rechtsnatur der stillen Gesellschaft

Mit Unterzeichnung dieses Vertrages entsteht eine einheitliche stille Gesellschaft mit einem stillen Gesellschafter. Die Rechtsbeziehungen zwischen den Gesellschaftern sind in diesem Vertrag abschließend geregelt.

...

§ 4 Geschäftsführung

Die Geschäftsführung steht allein der Inhaberin zu.

§ 5 Informations- und Kontrollrechte

(1) Dem stillen Gesellschafter stehen die gesetzliche Informations- und Kontrollrechte des §233 HGB zu ....

§ 6 Jahresabschluß

...

(2) Der handelsrechtliche und steuerrechtliche Jahresabschluß (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung) ist ... dem stillen Gesellschafter unverzüglich zuzusenden. ...

(3) Einwendungen des stillen Gesellschafters sind innerhalb eines Monats nach Zugang des Jahresabschlusses schriftlich geltend zu machen. Nach Ablauf dieser Frist gilt der Jahresabschluß als genehmigt.

...

§ 9 Ergebnisverteilung

...

(2) Verzinsung des Gesellschaftsanteils des stillen Gesellschafters

Der stille Gesellschafter erhält vorab jährlich eine Verzinsung von 7,5 % seiner Gesellschaftsanteile. ...

(3) Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters

Der stille Gesellschafter wird mit 25 % an dem maßgebenden Ertrag der Inhaberin gem. §8 beteiligt.

(4) Der stille Gesellschafter ist an einem Verlust der Gesellschaft in Höhe von 80 % beteiligt. Ihm können Verluste bis maximal in Höhe seiner stillen Beteiligung zugerechnet werden.

§ 10 Die Beteiligung am Betriebsvermögen

Der stille Gesellschafter ist am Betriebsvermögen der Gesellschaft mit 25 % beteiligt. Bei der Ermittlung des Betriebsvermögens sind die stillen Reserven mit anzusetzen.

§ 11 Aktivitäten des stillen Gesellschafters

Der stille Gesellschafter sagt zu, durch geeignete Aktivitäten zur Ertragssteigerung der Inhaberin beizutragen.

...

§ 16 Kündigung

(1) Die stille Gesellschaft kann mit einer Frist von sechs Monaten zum Ablauf eines Geschäftsjahres gekündigt werden, erstmals jedoch zum 31.12.2008. ... Dem stillen Gesellschafter steht ein Kündigungsrecht ab 31.12.2006 zu.

(2) Das Recht zur Kündigung aus wichtigem Grund bleibt unberührt; ...

§ 16 Auseinandersetzungsguthaben

(1) Bei Beendigung der stillen Gesellschaft hat der stille Gesellschafter Anspruch auf ein Auseinandersetzungsguthaben, das auf den Tag der Beendigung festzustellen ist.

(2) Der Auseinandersetzungsanspruch berechnet sich aus dem Saldo des unter Berücksichtigung von §8 ermittelten Einlage- und Privatkontos, sowie seinen Anteil an den stillen Reserven einschl. des Geschäfts- oder Firmenwertes

(Vergl. hierzu §10). Am Ergebnis schwebender Geschäfte, die nicht bilanzierungspflichtig sind, nimmt der stille Gesellschafter nicht teil.

(3) ..."

6 Im Jahr 2007 war für die stille Gesellschaft beim FA für das Jahr 2003 eine nur vom Kläger unterzeichnete Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung eingereicht worden, in der die Gesellschaft als atypisch still bezeichnet und ein Verlust in Höhe von 191.606,16 € erklärt wurde. Von diesem Verlust wurde dem Kläger in der Erklärung ein Anteil in Höhe von 99.469 € zugeteilt.

7 Im Oktober 2007 lehnte das FA den Erlass des beantragten Feststellungsbescheides für 2003 mangels Vorliegens der Voraussetzungen für eine gesonderte und einheitliche Feststellung gemäß § 180 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) ab. Die Feststellung sei analog § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO mangels steuerlicher Bedeutung im Inland abzulehnen, denn die Gesellschaft sei bereits beendet. Für den Kläger sei keine steuerliche Auswirkung der Verlustfeststellung erkennbar. Außerdem bestünden erhebliche Zweifel an dem tatsächlichen Bestehen der atypisch stillen Gesellschaft. Dass die an die Gesellschaft geflossenen Zahlungen als Einlagen des Klägers im Rahmen einer atypisch stillen Beteiligung bestimmt gewesen seien, sei nicht nachgewiesen.

8 Weder das gegen diesen Bescheid durchgeführte Einspruchs- noch das im Anschluss durchgeführte Klageverfahren hatten Erfolg. Zur Begründung seines klagabweisenden Urteils vom 26. Oktober 2010 12 K 3198/08 führte das Finanzgericht (FG) im Wesentlichen aus:

Nach den vertraglichen Bestimmungen des GesV sei der Kläger nicht als Mitunternehmer anzusehen, so dass das FA mangels gemeinschaftlicher Einkunftserzielung zutreffend die Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2003 für eine GmbH & atypisch still abgelehnt habe. Schon die Präambel des GesV, derzufolge die Parteien beabsichtigten, "zur Stärkung des Unternehmenskapitals einen stillen Gesellschafter im Sinne des §§230 ff. HGB an der Inhaberin zu beteiligen", spreche dafür, dass der Kläger nach den Vorstellungen der Vertragsparteien nur die Stellung eines typisch stillen Gesellschafters haben sollte. Nach den weiteren Bestimmungen habe der Kläger auch keine ausreichende Mitunternehmerinitiative entfalten können. Sie bewege sich nur auf dem Niveau eines typisch still Beteiligten, bei dem die Informations- und Kontrollrechte dem Leitbild des § 233 des Handelsgesetzbuchs (HGB) entsprächen und der kein Mitunternehmer sei. Die eingeschränkte Mitunternehmerinitiative werde auch nicht durch ein besonders ausgeprägtes Mitunternehmerrisiko ausgeglichen. Der Kläger sei zwar an Gewinn, Verlust, stillen Reserven und dem Firmenwert beteiligt; doch auch das Mitunternehmerrisiko sei nicht voll ausgebildet, denn Verluste könnten dem Kläger nur bis zur Höhe seiner Einlage zugerechnet werden. Das sei zwar nach dem Regelstatut des HGB auch beim Kommanditisten der Fall. Die Teilnahme am Verlust bis zur Höhe der Einlage sei aber auch bei einer typisch stillen Beteiligung gesetzlich vorgesehen und eine gebräuchliche Regelung. Damit erfüllten die gesellschaftsvertraglichen Regelungen hinsichtlich des Mitunternehmerrisikos nur die Mindestanforderungen. Das allenfalls durchschnittlich ausgeprägte unternehmerische Risiko könne daher die nur schwach ausgebildete unternehmerische Initiative nicht ausgleichen.

9 Die gegen jenes Urteil erhobene Nichtzulassungsbeschwerde hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Beschluss vom 27. Juli 2011 IV B 131/10 als unzulässig verworfen.

10 Im September 2009 ging beim FA für die GmbH & atypisch still eine wiederum nur vom Kläger unterschriebene Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für das Jahr 2004 ein, in der für die Gesellschaft ein zu 100 % dem Kläger zugewiesener gewerblicher Verlust von 96.220 € erklärt wurde. Ein Jahresabschluss war der Erklärung nicht beigefügt.

11 Im September 2009 erließ das FA für die GmbH & atypisch still unter dem Vorbehalt der Nachprüfung einen Bescheid für 2004 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, in dem es die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf 0 € feststellte. Im Erläuterungstext des Bescheides ist ausgeführt, dass die atypisch stille Gesellschaft nicht anerkannt werden könne.

12 Während des hiergegen gerichteten Einspruchsverfahrens hob das FA diesen Bescheid auf und erließ unter dem Datum vom 28. Oktober 2011 einen weiteren Bescheid, in dem es die Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die GmbH & atypisch still mangels Vorliegens der Voraussetzungen des § 180 AO ablehnte. Den Einspruch wies es mit Einspruchsentscheidung vom 8. April 2015 als unbegründet zurück.

13 Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage mit Urteil vom 26. April 2016 12 K 1204/15 ab und führte zur Begründung im Wesentlichen aus:

14 Zu Recht habe das FA es abgelehnt, für das Jahr 2004 eine gesonderte und einheitliche Feststellung durchzuführen, weil zwischen dem Kläger und der GmbH keine atypisch stille Gesellschaft begründet worden sei. Zur Begründung werde zunächst auf das Urteil vom 26. Oktober 2010 12 K 3198/08 betreffend das Jahr 2003 verwiesen, da sich die vertraglichen Verhältnisse zwischen dem Kläger und der GmbH im Streitjahr 2004 nicht geändert hätten. Soweit der Kläger Urteile zitiere, aus denen sich seiner Ansicht nach ergebe, dass eine ausreichende Mitunternehmerinitiative bereits gegeben sei, wenn dem stillen Gesellschafter die Rechte nach § 233 HGB zustehen, habe der BFH in späteren Entscheidungen an dieser Auffassung nicht mehr festgehalten. Es sei auch nachvollziehbar, dass eine Mitunternehmerstellung nicht nur ein Mindestmaß an unternehmerischem Risiko, sondern auch ein Mindestmaß an unternehmerischer Entscheidungskompetenz und nicht nur ein Kontrollrecht hinsichtlich des Jahresabschlusses, wie es dem stillen Gesellschafter nach § 233 HGB zustehe, verlange.

15 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

16 Nach der Rechtsprechung des BFH seien bei einem stillen Gesellschafter die Kontrollrechte nach § 233 HGB als Mitunternehmerinitiative ausreichend, wenn, wie im Streitfall, Mitunternehmerrisiko dadurch gegeben sei, dass der stille Gesellschafter an Gewinn und Verlust und im Falle seines Ausscheidens oder bei Beendigung der Gesellschaft auch an den stillen Reserven und am Geschäftswert beteiligt sei.

17 Der Kläger beantragt,
das FG-Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 8. April 2015 aufzuheben und das FA unter Aufhebung des Bescheids vom 28. Oktober 2011 zu verpflichten, für die atypisch stille Gesellschaft eine gesonderte und einheitliche Feststellung durchzuführen, die laufenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Gesamthand auf ./. 96.220,05 € festzustellen und in vollem Umfang dem Kläger zuzurechnen.

18 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

19 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat es verfahrensfehlerhaft unterlassen, die GmbH, vertreten durch ihre(n) Nachtragsliquidator(en), zum Verfahren notwendig beizuladen (dazu 1.). Der Senat sieht von der Möglichkeit einer Beiladung im Revisionsverfahren ab, da die Vorentscheidung auch aus anderen Gründen aufzuheben (dazu 2.) und die Sache mangels Spruchreife an das FG zurückzuverweisen ist (dazu 3. und 4.).

20 1. Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO sind Dritte (notwendig) beizuladen, wenn sie an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Dies gilt nicht für Mitberechtigte, die nach § 48 FGO nicht klagebefugt sind. Klagen nicht alle von mehreren nach § 48 FGO Klagebefugten, müssen deshalb die übrigen Klagebefugten mit Ausnahme solcher, die unter keinem denkbaren Gesichtspunkt von dem Ausgang des Rechtsstreits betroffen sind, zum Verfahren beigeladen werden (z.B. BFH-Urteil vom 13. April 2017 IV R 25/15, Rz 8). Eine unterbliebene notwendige Beiladung stellt einen vom Revisionsgericht von Amts wegen zu prüfenden Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens dar (z.B. BFH-Urteil vom 12. Mai 2016 IV R 27/13, Rz 17).

21 a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind bei einem negativen Feststellungsbescheid neben der Gesellschaft nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO auch die Gesellschafter selbst nach Nr. 4 oder Nr. 5 klagebefugt (z.B. BFH-Urteile vom 19. Januar 2017 IV R 50/13 und IV R 5/16, jeweils Rz 15, m.w.N.).

22 aa) Vorliegend ist streitig, ob zwischen dem Kläger und der GmbH im Streitjahr eine atypisch stille Gesellschaft bestand. Klagebefugt gegen den negativen Feststellungsbescheid, durch den das FA die Durchführung eines Feststellungsverfahrens abgelehnt hat, war danach neben dem Kläger auch die GmbH als weitere Gesellschafterin der (vermeintlich atypisch) stillen Gesellschaft. Da sie selbst keine Klage erhoben hat, war sie nach § 60 Abs. 3

Satz 1 FGO notwendig beizuladen. Dass sie nach den Feststellungen des FG bereits im Handelsregister gelöscht ist, steht ihrer Beiladung nicht entgegen. Sie wird in einem solchen Fall von einem Nachtragsliquidator vertreten, der zu diesem Zweck ggf. noch zu bestellen ist.

23 bb) Eine Beteiligung der (vermeintlich atypisch) stillen Gesellschaft selbst im Wege der notwendigen Beiladung kommt hingegen nicht in Betracht. Denn eine atypisch stille Gesellschaft kann als Innengesellschaft nicht Beteiligte eines finanzgerichtlichen Verfahrens sein, das die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung betrifft. Gleiches gilt, wenn nach einem negativen Feststellungsbescheid eine gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung begehrt wird. Die Rolle des nicht vorhandenen Geschäftsführers übernimmt bei der atypisch stillen Gesellschaft gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2, Abs. 2 FGO, § 183 AO der Empfangsbevollmächtigte als Klagebevollmächtigter. Diesem stehen deshalb dieselben prozessualen Befugnisse zu wie einem vertretungsberechtigten Geschäftsführer nach dem Regeltatbestand des § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 FGO; er handelt im eigenen Namen im Interesse der Feststellungsbeteiligten und damit für diese als gesetzlicher Prozessstandschafter (z.B. BFH-Urteil vom 1. März 2018 IV R 38/15, BFHE 260, 543, m.w.N.). Fehlt, wie hier, ein Klagebevollmächtigter i.S. des § 48 Abs. 2 FGO, ist gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO klagebefugt jeder Gesellschafter, gegen den der Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte. Im Streitfall verbleibt es also bei einer Beteiligung allein des Klägers und der (noch beizuladenden) GmbH als den einzigen Gesellschaftern der (vermeintlich atypisch) stillen Gesellschaft.

24 b) Da das FG somit verfahrensfehlerhaft eine notwendige Beiladung unterlassen hat, war sein Urteil aufzuheben.

25 c) Das dem Senat von § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO eröffnete Ermessen, eine notwendige Beiladung im Revisionsverfahren nachzuholen, übt er dahin aus, die unterbliebene Beiladung nicht nachzuholen, sondern die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen. Dies ist im Streitfall zweckmäßig und ermessensgerecht. Denn der Zweck einer Beiladung im Revisionsverfahren, eine Zurückverweisung der Sache an die Vorinstanz zu vermeiden, kann nicht erreicht werden, weil das angefochtene Urteil schon aus anderen Gründen aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen ist (dazu 2. bis 4.).

26 2. Zu Unrecht hat das FG eine Gewinnfeststellung 2004 für die (vermeintlich) atypisch stille Gesellschaft schon mit der Begründung abgelehnt, dass das Mitunternehmerrisiko des Klägers allenfalls durchschnittlich ausgeprägt sei und durch die nach den gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen nur schwach ausgebildete Initiative nicht ausgeglichen werden könne.

27 a) Nach § 179 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2 und § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO werden gesondert und einheitlich festgestellt die körperschaft- und einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Mehrere Personen sind an Einkünften beteiligt, wenn sie den Tatbestand der Einkunftserzielung in einer Gesellschaft oder Gemeinschaft erfüllen. Bei einem Gewerbebetrieb ist diese Voraussetzung erfüllt, wenn mehrere Personen den Betrieb als Unternehmer (Mitunternehmer) führen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Mitunternehmer in diesem Sinne ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH auch, wer sich am Betrieb eines Anderen als atypisch stiller Gesellschafter bzw. diesem ähnlicher Innengesellschafter beteiligt. Beteiligt sich eine natürliche Person atypisch still am Gewerbe einer Kapitalgesellschaft, so sind folglich für die atypisch stille Gesellschaft als selbständiges Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation die vom Inhaber des Handelsgeschäfts (der Kapitalgesellschaft) und dem atypisch stillen Gesellschafter gemeinschaftlich erzielten Einkünfte nach § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festzustellen (z.B. BFH-Urteil vom 13. Juli 2017 IV R 41/14, BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133).

28 b) Kennzeichnend für den Mitunternehmer ist, dass er zusammen mit anderen Personen eine Unternehmerinitiative (Mitunternehmerinitiative) entfalten kann und ein Unternehmerrisiko (Mitunternehmerrisiko) trägt.

29 aa) Mitunternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie z.B. Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen. Ausreichend ist allerdings schon die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach dem HGB zustehen oder die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) entsprechen (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751).

30 bb) Mitunternehmerrisiko bedeutet gesellschaftsrechtliche oder eine dieser wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme

am Erfolg und Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens. Dieses Risiko wird regelmäßig durch Beteiligung an Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts vermittelt (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751).

31 cc) Diese beiden Hauptmerkmale der Mitunternehmerstellung können zwar im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein. Sie müssen jedoch beide vorliegen. Ob dies zutrifft, ist unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung einer Person insgesamt bestimmenden Umstände zu würdigen (ständige Rechtsprechung, z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751).

32 c) Geht es um die Mitunternehmereigenschaft eines Kommanditisten, muss der Gesellschafter nach dem Gesellschaftsvertrag und der tatsächlichen Durchführung zumindest eine Stellung haben, die nicht wesentlich hinter derjenigen zurückbleibt, die handelsrechtlich das Bild des Kommanditisten bestimmt (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751).

33 aa) Nach den Bestimmungen des HGB ist der Kommanditist einerseits am laufenden Gewinn, im Falle seines Ausscheidens und der Liquidation auch an den stillen Reserven (einschließlich eines Firmenwerts), andererseits nach Maßgabe des § 167 Abs. 3 HGB am Verlust beteiligt (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751). Als Initiativrechte des Kommanditisten sieht das HGB insbesondere Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte vor.

34 Wird damit das handelsrechtliche Bild eines Kommanditisten umschrieben, darf die Stellung, die ein Kommanditist nach dem Gesellschaftsvertrag und seiner tatsächlichen Durchführung hat, nicht wesentlich hinter diesem Bild zurückbleiben, um noch als Mitunternehmer anerkannt zu werden. Daraus folgt andererseits, dass es sich bei den dargestellten Voraussetzungen nicht um Mindestvoraussetzungen handelt, jenseits derer ein Kommanditist generell nicht mehr als Mitunternehmer angesehen werden kann.

35 bb) Ausgehend von den dargestellten Grundsätzen scheidet eine Mitunternehmerstellung eines Kommanditisten, dessen Risiko dem handelsrechtlichen Bild eines Kommanditisten entspricht, also nicht bereits deshalb aus, weil seine Initiativrechte nur in den Rechten als Gesellschafter in der Gesellschafterversammlung und den Kontrollrechten, wie sie § 166 HGB dem Kommanditisten einräumt, bestehen (z.B. BFH-Urteil vom 30. Juli 1975 I R 174/73, BFHE 116, 497, BStBl II 1975, 818; vgl. auch BFH-Urteil vom 10. November 1987 VIII R 166/84, BFHE 152, 325, BStBl II 1989, 758). Auch ein Kommanditist, dessen Widerspruchsrecht nach § 164 HGB ausgeschlossen ist, kann danach grundsätzlich noch Mitunternehmer sein, ohne dass sein Mitunternehmerrisiko über das beschriebene typische Risiko eines Kommanditisten hinaus erhöht sein müsste.

36 d) Mitunternehmer ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH auch, wer sich am Betrieb eines Anderen als atypisch stiller Gesellschafter bzw. diesem ähnlicher Innengesellschafter beteiligt (z.B. BFH-Urteile in BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133; vom 12. Mai 2016 IV R 27/13, Rz 21, m.w.N.). Kann es --vorbehaltlich der erforderlichen Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls-- für die Mitunternehmereigenschaft eines Kommanditisten, wie dargestellt, ausreichen, dass er nach dem Gesellschaftsvertrag und der tatsächlichen Durchführung zumindest eine Stellung hat, die nicht wesentlich hinter derjenigen zurückbleibt, die handelsrechtlich das Bild des Kommanditisten bestimmt, so muss dies ebenso für die Mitunternehmereigenschaft eines Gesellschafters gelten, der sich atypisch still an einer Gesellschaft beteiligt. Trägt er ein dem Bild eines Kommanditisten entsprechendes Risiko, d.h. ist er neben einer Gewinnbeteiligung und einer auf seine Einlage beschränkten Verlustbeteiligung im Falle des Ausscheidens und der Liquidation an den stillen Reserven des Betriebsvermögens einschließlich des Zuwachses an dem Firmenwert beteiligt, so steht seiner Mitunternehmerstellung nicht von vornherein entgegen, dass seine Initiativrechte auf die des § 233 HGB beschränkt sind, die denen des § 166 HGB im Kern entsprechen (z.B. BFH-Urteil vom 13. Juni 1989 VIII R 47/85, BFHE 157, 192, BStBl II 1989, 720; vgl. ferner BFH-Urteile vom 9. Dezember 2002 VIII R 20/01, BFH/NV 2003, 601; vom 7. November 2006 VIII R 5/04, BFH/NV 2007, 906; vom 11. Dezember 1990 VIII R 122/86, BFHE 163, 346; vom 27. Januar 1994 IV R 114/91, BFHE 174, 219, BStBl II 1994, 635, zur Mitunternehmerstellung eines Unterbeteiligten an einem Kommanditanteil; vom 2. Oktober 1997 IV R 75/96, BFHE 184, 418, BStBl II 1998, 137). Dem steht nicht entgegen, dass der Erwerber eines Gesellschaftsanteils kein Mitunternehmer wird, wenn ihm zwar einige, aber nicht alle Mitgliedschaftsrechte übertragen werden (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 6. Mai 2015 II R 34/13, BFHE 250, 197, BStBl II 2015, 821, zur unentgeltlichen Übertragung eines Kommanditanteils unter Nießbrauchsvorbehalt). Denn in einem solchen Fall geht es nicht um die hier streitige Frage, ob für den Gesellschaftsanteil überhaupt eine Mitunternehmerstellung vorliegt, sondern um die davon zu unterscheidende Frage, ob eine bestehende Mitunternehmerstellung auf den Erwerber des Gesellschaftsanteils übergegangen ist. Ausgehend von dem Grundsatz, dass an einem Gesellschaftsanteil nur eine einzige

Mitunternehmerstellung begründet werden kann, ist der Erwerber eines Gesellschaftsanteils nur dann Inhaber der daran bestehenden Mitunternehmerstellung geworden, wenn Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko vollständig auf ihn übergegangen sind (z.B. BFH-Urteile vom 1. März 2018 IV R 15/15, zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehen, Rz 31; vom 22. Juni 2017 IV R 42/13, BFHE 259, 258, Rz 35).

37 e) Ausgehend von den dargestellten Grundsätzen durfte das FG die Klage nicht mit der Begründung abweisen, der Kläger sei schon deshalb kein Mitunternehmer einer atypisch stillen Gesellschaft mit der GmbH, weil sein Mitunternehmerrisiko wegen der auf seine Einlage beschränkten Verlustbeteiligung allenfalls durchschnittlich ausgeprägt gewesen sei und deshalb durch eine nur schwach ausgebildete Mitunternehmerinitiative nicht habe ausgeglichen werden können.

38 Nach den den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG sieht der Vertrag vom 22. Dezember 2003 die Beteiligung des Klägers an den stillen Reserven einschließlich eines Firmenwertes und eine Gewinnbeteiligung sowie eine auf die Einlage beschränkte Verlustbeteiligung vor. Damit entspricht sein Risiko insoweit demjenigen, das handelsrechtlich das Bild eines Kommanditisten bestimmt, und bleibt nicht etwa hinter diesem zurück. Wie dargelegt, kann in einem solchen Fall die Mitunternehmerstellung eines (atypisch) still Beteiligten nicht schon mit der Begründung abgelehnt werden, eine auf die Rechte nach § 233 HGB beschränkte Stellung begründe keine ausreichende Mitunternehmerinitiative.

39 3. Die Vorentscheidung erweist sich auch nicht aus anderen Gründen im Ergebnis als richtig. Insbesondere konnte die Durchführung der vom Kläger begehrten gesonderten und einheitlichen Feststellung nicht mit Blick auf seine Staatsangehörigkeit und seinen Wohnsitz im Ausland unterbleiben, wie heute unter den Beteiligten auch nicht mehr streitig ist.

40 a) Nach § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO ist keine gesonderte und einheitliche Feststellung durchzuführen, wenn nur eine der an den Einkünften beteiligten Personen mit ihren Einkünften im Inland einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig ist. Ob dies der Fall ist, kann nur durch das für die gesonderte Feststellung zuständige Finanzamt im entsprechenden Feststellungsverfahren entschieden werden (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 12. November 1985 IX R 85/82, BFHE 145, 308, BStBl II 1986, 239, und vom 18. Juli 1990 I R 39/89, BFH/NV 1991, 498).

41 b) Unterstellt, zwischen dem Kläger und der GmbH bestand im Streitjahr eine atypisch stille Gesellschaft, so unterlag neben der GmbH auch der Kläger der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland). Als (nur) in Österreich wohnhafter österreichischer Staatsangehöriger war er in diesem Fall nach § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG in Deutschland beschränkt steuerpflichtig, denn zu den "Einkünften aus Gewerbebetrieb, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird", gehören auch die Gewinnanteile eines Mitunternehmers eines inländischen Betriebs. Diese Steuerpflicht des Klägers wird auch durch das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 24. August 2000 (BGBl II 2002, 735) --DBA Österreich-- nicht eingeschränkt. Denn nach Art. 7 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 7 DBA Österreich und Abs. 3 des Protokolls zu den Art. 7 und 10 DBA Österreich besteht für inländische atypisch stille Gesellschaften wie die, um die es sich im Streitfall handeln würde, das Besteuerungsrecht Deutschlands. Abweichendes ergibt sich auch nicht aus dem Umstand, dass der Kläger im Streitjahr die Zurechnung eines Verlustes begehrt. Denn nach § 50 Abs. 1 Satz 2 EStG in der im Streitjahr 2004 (noch) anzuwendenden Fassung war § 10d EStG (nur) anzuwenden, wenn Verluste in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländischen Einkünften standen und sich aus Unterlagen ergaben, die im Inland aufbewahrt wurden. Unterstellt, es handelte sich bei der zwischen dem Kläger und der GmbH vereinbarten Gesellschaft um eine atypisch stille Gesellschaft, so lagen diese Voraussetzungen vor. Ein für den Kläger aus seiner etwaigen Beteiligung an einer solchen Gesellschaft festzustellender Verlustanteil wäre also von Bedeutung für seine Besteuerung in Deutschland, denn für ihn als beschränkt Steuerpflichtiger müsste ein Verlustfeststellungsbescheid nach § 10d EStG ergehen.

42 c) Erweist sich die Entscheidung des FG, das FA habe zu Recht die Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung für die vom Kläger behauptete atypisch stille Gesellschaft abgelehnt, danach nicht als richtig, war sein Urteil --unabhängig von der fehlenden Beiladung der GmbH-- auch aus diesem Grund aufzuheben.

43 4. Die Sache ist nicht spruchreif.

44 Wie dargelegt, ist die Frage, ob ein Gesellschafter nach dem Gesellschaftsvertrag und seiner tatsächlichen Durchführung in ausreichendem Maße über Mitunternehmerrisiko und Mitunternehmerinitiative verfügt, unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung einer Person insgesamt bestimmenden Umstände

zu würdigen. Diese erforderliche Gesamtwürdigung muss das FG nun nachholen. Im Rahmen dieser Gesamtwürdigung kann die Bezeichnung des Vertragsverhältnisses durch die Vertragsschließenden selbst als stille Gesellschaft lediglich als ein Indiz berücksichtigt werden (vgl. BFH-Urteil vom 21. Oktober 1992 X R 99/88, BFHE 170, 41, BStBl II 1993, 289, unter 3.b). Bei der erforderlichen Gesamtwürdigung muss das FG insbesondere prüfen, ob der Gesellschaftsvertrag überhaupt wirksam zustande gekommen ist und auch tatsächlich durchgeführt wurde. Auf die insofern bestehenden erheblichen Zweifel hat das FA im Verwaltungs- und Klageverfahren bereits ausführlich hingewiesen. Durch die Zurückverweisung erhält das FG die Gelegenheit, diesen Zweifeln nachzugehen und die erforderliche Gesamtwürdigung vorzunehmen.

45 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

46 6. Die Entscheidung ergeht nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de