Urteil vom 07. November 2019, IV R 9/18

Zwei Feststellungsbescheide bei atypisch stiller Beteiligung einer Personengesellschaft

ECLI:DE:BFH:2019:U.071119.IVR9.18.0

BFH IV. Senat

AO § 171 Abs 4, AO § 179, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, AO § 181 Abs 1 S 1, FGO § 116 Abs 7 S 2, FGO § 118 Abs 2, FGO § 120 Abs 3 Nr 2 Buchst b

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 22. Juni 2017, Az: 13 K 145/11

Leitsätze

NV: Es bedarf jeweils einer selbständigen gesonderten und einheitlichen Feststellung für Unter- und Obergesellschaft, wenn Einkünfte aus der atypisch stillen Beteiligung einer Personengesellschaft an einer Kapitalgesellschaft festgestellt werden .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 23.06.2017 - 13 K 145/11 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Revision der Kläger wird zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

A.

1 Die Kläger, Revisionsbeklagten und Revisionskläger (Kläger) waren zusammen mit F (Beigeladener zu 2.) Gesellschafter der B-GbR. Die B-GbR hatte auf gepachteten Flächen eine Naturgolfanlage einschließlich eines Clubhauses errichtet und an die T-GmbH (Beigeladene zu 1.) verpachtet, deren Stammkapital je zur Hälfte von den Klägern gehalten wurde. Mit Vertrag vom 01.01.1997 beteiligte sich die B-GbR mit einer Einlage von 850.000 DM als atypisch stille Gesellschafterin an der T-GmbH. Die Einlage wurde durch Umwandlung bestehender Darlehensforderungen geleistet.

2 Für die T-GmbH und atypisch stille Gesellschafter (T-asG) wurden für die Streitjahre 1997 bis 2001 gewerbliche Einkünfte erklärt, die sich aus den Ergebnissen der für die B-GbR eingereichten Sonderbilanzen (Verluste) und dem Jahresfehlbetrag der T-GmbH zusammensetzten. Der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb zunächst erklärungsgemäß gesondert und einheitlich fest, führte allerdings als Mitunternehmer neben der T-GmbH die beiden Kläger und F anstelle der B-GbR auf und rechnete diesen die Gesamthands- und Sondergewinne anteilig zu. Die Bescheide ergingen vorläufig gemäß § 165 der Abgabenordnung (AO) in Bezug auf das Nichtvorliegen einer Liebhaberei und unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO.

3 Aufgrund einer Prüfungsanordnung vom 14.02.2003 betreffend die Jahre 1999 bis 2001, erweitert durch Prüfungsanordnung vom 21.11.2003 auf die Jahre 1997 und 1998, führte das FA eine Außenprüfung durch. Gegen die Erweiterung der Prüfungsanordnung hatte der Kläger zu 1. am 27.11.2003 Einspruch eingelegt. Noch am

gleichen Tag fand nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) ein Telefonat zwischen dem Kläger zu 1. und dem Prüfer statt, in dem vereinbart wurde, dass die Unterlagen für 1997 und 1998 am 11.12.2003 beim Kläger zu 1. abgeholt werden. Als der Prüfer am 11.12.2003 im Steuerbüro des Klägers zu 1. erschien, wurden ihm Verträge übergeben und es kam zu einem Gespräch, in dem die Gründe der Prüfungserweiterung erläutert wurden. Außerdem bat der Prüfer um Aufgliederung der Umsätze für diese beiden Jahre. Im Januar 2004 wurden dem Prüfer weitere Unterlagen zur Abholung angeboten.

4 Nach der Außenprüfung war das FA der Ansicht, weder die T-GmbH noch die B-GbR seien mit Gewinnerzielungsabsicht tätig gewesen, und hob mit Sammelbescheid vom 10.03.2006 sämtliche gesonderten und einheitlichen Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen für die T-asG gestützt auf § 164 Abs. 2 AO ersatzlos auf.

5 Unter anderem gegen diese Aufhebungsbescheide erhoben die B-GbR und die T-asG nach erfolglosem Einspruch Klage. Mit dieser wurde nicht nur das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht bestritten, sondern auch geltend gemacht, für das Jahr 1997 sei bei Ergehen des Aufhebungsbescheids Feststellungsverjährung eingetreten.

6 Das FG kam zu dem Ergebnis, dass Feststellungsverjährung auch für 1997 nicht eingetreten sei, weil noch im Dezember 2003 Prüfungshandlungen auch für 1997 vorgenommen worden seien, zumindest aber eine einvernehmliche Verschiebung des Prüfungsbeginns auf das Jahr 2004 stattgefunden habe. Die B-GbR und die T-GmbH hätten mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt. Eine mitunternehmerische stille Gesellschaft an der T-GmbH sei aber nicht begründet worden. Die in die Beteiligung umgewandelten Darlehen seien nicht werthaltig gewesen, so dass die stille Gesellschafterin mangels einer werthaltigen Einlage kein Mitunternehmerrisiko getragen habe. Stattdessen sei eine typisch stille Gesellschaft entstanden, aus der Einkünfte aus Kapitalvermögen gesondert und einheitlich festzustellen seien. Das FG hob deshalb die angefochtenen Bescheide auf und stellte negative Einkünfte aus Kapitalvermögen für die Streitjahre fest.

7 Gegen die Nichtzulassung der Revision legte das FA Nichtzulassungsbeschwerde ein, der der Senat in Bezug auf die Klage der T-asG mit Beschluss vom 28.03.2018 - IV B 52/17 stattgab. Das Verfahren wurde als Revisionsverfahren IV R 9/18 fortgeführt. Die zugleich eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde der B-GbR wurde verworfen. Innerhalb eines Monats nach Zustellung des Beschlusses über die teilweise Zulassung der Revision durch den erkennenden Senat legten auch die Kläger Revision ein.

8 Das FA beantragt,

1. das Urteil des FG vom 23.06.2017 – 13 K 145/11 aufzuheben und die Klage abzuweisen,

2. die Revision der Kläger zurückzuweisen.

9 Die Kläger beantragen,

1. das Urteil des FG vom 23.06.2017 – 13 K 145/11 und die Aufhebungsbescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 1997 bis 2001 für die T-GmbH und atypische stille Gesellschafter vom 10.03.2006 sowie die Einspruchsentscheidung vom 29.04.2011 aufzuheben,

2. die Revision des FA zurückzuweisen.

10 Die Kläger rügen eine Verletzung von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. §§ 179, 180 AO und § 6 Abs. 1 Nr. 5 sowie § 7 EStG. Sie machen geltend, dass die gesonderten und einheitlichen Feststellungen der (negativen) Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die atypisch stille Gesellschaft nicht hätten aufgehoben werden dürfen. Zwischen der T-GmbH und der B-GbR sei wirksam eine mitunternehmerschaftliche atypisch stille Gesellschaft begründet worden. Insbesondere habe die B-GbR als stille Gesellschafterin Mitunternehmerrisiko getragen. Die eingelegte Forderung sei nicht wertlos gewesen. Auch Gewinnerzielungsabsicht habe bei der atypisch stillen Gesellschaft vorgelegen. Für 1997 habe schon wegen Eintritts der Feststellungsverjährung kein Aufhebungsbescheid mehr erlassen werden dürfen.

Entscheidungsgründe

B.

11 Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben. Die Sache ist spruchreif und die Klage abzuweisen (I.). Die Revision der Kläger ist als unbegründet zurückzuweisen (II.).

12 I. Die Revision des FA führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

13 1. Die Klage ist zwar zulässig (a), hätte aber als unbegründet abgewiesen werden müssen (b).

14 a) Zwischen den Beteiligten besteht im Nachgang zu der Darlegung des Senates in dem Beschluss über die --abgelehnte-- Aussetzung der Vollziehung vom 25.07.2019 - IV S 4/18 und den Erörterungen im Rahmen der mündlichen Verhandlung kein Streit mehr darüber, dass die beiden Kläger eine zulässige Klage erhoben haben.

15 b) Die Klage ist jedoch unbegründet und hätte von dem FG abgewiesen werden müssen. Denn das FA hatte zu Recht die Gewinnfeststellungsbescheide für die T-asG betreffend den Streitzeitraum aufgehoben. Der Aufhebung steht die Feststellungsverjährung nicht entgegen (dazu unter aa). Die Gewinnfeststellungsbescheide waren aufzuheben, weil sie gegenüber den unzutreffenden Feststellungsbeteiligten ergangen waren (bb).

16 aa) Zutreffend hat das FG entschieden, dass der Aufhebung keine Feststellungsverjährung entgegensteht.

17 (1) Nach § 181 Abs. 1 Sätze 1 und 2, § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO begann die Feststellungsfrist für das Streitjahr 1997, bei dem alleine Streit über den Eintritt der Feststellungsverjährung besteht, mit Ablauf des Jahres 1999, da die Feststellungserklärung für 1997 im Jahre 1999 bei der Finanzbehörde abgegeben wurde. Der Ablauf der regulären Feststellungsfrist von vier Jahren (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) zum 31.12.2003 wurde jedoch wegen des Beginns der Außenprüfung nach § 171 Abs. 4 Satz 1 Alternative 1 AO noch im Jahr 2003 gehemmt.

18 Der Beginn der Außenprüfung i.S. des § 171 Abs. 4 AO setzt voraus, dass neben dem --hier unstreitig erfolgten-- Erlass einer förmlichen Prüfungsanordnung tatsächliche Prüfungshandlungen für die in der Prüfungsanordnung genannten Steuerarten und Besteuerungszeiträume vorgenommen wurden, auch wenn dies nur stichprobenweise erfolgte. Bei der Prüfungshandlung muss es sich um eine Maßnahme handeln, die für den Steuerpflichtigen als Prüfungshandlung erkennbar ist und geeignet erscheint, sein Vertrauen in den Ablauf der Verjährungsfrist zu beseitigen. Darunter fallen Handlungen des Prüfers zur Ermittlung des Steuerfalls. Als solche Handlungen kommen am Prüfungsort das informative Gespräch, das Verlangen nach Belegen und Unterlagen oder Auskünften, ggf. auch von Dritten, in Betracht (vgl. dazu Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26.04.2017 - I R 76/15, BFHE 258, 210, BStBl II 2017, 1159, Rz 21 f., m.w.N.).

19 Nach den Feststellungen des FG haben im Jahr 2003 solche Prüfungshandlungen in Gestalt des Schreibens des Prüfers vom 21.11.2003 und durch Maßnahmen im Rahmen des Besuchs des Prüfers im Steuerbüro des Klägers zu 1. am 11.12.2003 stattgefunden.

20 (2) Unabhängig davon wurde nach Feststellung und Auffassung des FG am 11.12.2003 auch eine Vereinbarung zwischen dem Kläger zu 1. und dem Prüfer über ein Hinausschieben des Prüfungsbeginns auf das Jahr 2004 getroffen, die die Voraussetzungen des § 171 Abs. 4 Satz 1 Alternative 2 AO erfüllt.

21 (3) Der Senat ist an die Feststellungen des FG nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden, denn die Kläger haben die Feststellungen nicht mit einer ordnungsmäßigen Verfahrensrüge angegriffen. Ihr Vorbringen beschränkt sich auf die Rüge, das Urteil beruhe auf nicht hinreichenden Tatsachenfeststellungen und gehe von einem fehlerhaften Sachverhalt aus. Selbst wenn darin die Rüge zu sehen sein sollte, dass Vorschriften über das Verfahren verletzt worden seien, würde diese den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO nicht genügen und könnte deshalb der Bindungswirkung des § 118 Abs. 2 FGO nicht entgegenstehen.

22 bb) Die Gewinnfeststellungsbescheide waren aufzuheben, weil sie nicht gegenüber den richtigen Feststellungsbeteiligten ergangen waren.

23 (1) Festzustellen waren die Besteuerungsgrundlagen für die aus der T-GmbH und der B-GbR bestehende atypisch stille Gesellschaft.

24 Nach § 179 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO werden die körperschaft- und einkommensteuerpflichtigen Einkünfte gesondert und einheitlich festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Mehrere Personen sind an

den Einkünften beteiligt, wenn sie den Tatbestand der Einkunftserzielung in einer Gesellschaft oder Gemeinschaft erfüllen. Ist dies der Fall, so ist für jede Gesellschaft/Gemeinschaft ein selbständiges gesondertes und einheitliches Feststellungsverfahren durchzuführen (BFH-Urteile vom 21.10.2015 – IV R 43/12, BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517, Rz 23, 25, und vom 13.10.2016 – IV R 20/14, Rz 30, m.w.N.).

25 Beteiligt sich eine Personengesellschaft (Obergesellschaft) atypisch still am Gewerbe einer Kapitalgesellschaft, so sind zunächst für die atypisch stille Gesellschaft (Untergesellschaft) als selbständiges Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und der Einkünftequalifikation die vom Inhaber des Handelsgeschäfts 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. Der Feststellungsbescheid hat Bindungswirkung für die Einkommen- und Körperschaftsteuerbescheide der Gesellschafter. Für eine atypisch stille Gesellschaft, die aus einer GmbH als Inhaberin des Handelsgeschäfts und einer GbR als atypisch stiller Gesellschafterin besteht, sind in der Folge die in dem entsprechenden Grundlagenbescheid festgestellten Einkünfte einerseits in den Körperschaftsteuerbescheid der GmbH und andererseits in den die GbR betreffenden weiteren Bescheid über eine gesonderte und einheitliche Feststellung von deren Einkünften zu übernehmen (vgl. BFH-Urteile vom 12.02.2015 - IV R 48/11, Rz 32, und in BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517, Rz 24).

26 Eine besondere gesonderte Feststellung nach § 179 Abs. 2 Sätze 2 und 3 AO kommt nur in Betracht, wenn keine unmittelbare gesellschaftsrechtliche Beteiligung des betroffenen Feststellungsbeteiligten besteht, sondern die mittelbare Beteiligung am Feststellungsgegenstand auf einer steuerrechtlichen Zuordnung beruht, wie etwa bei der echten Unterbeteiligung. Dies ist bei der atypisch stillen Beteiligung einer GbR an einer GmbH nicht der Fall (näher dazu BFH-Urteil in BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517, Rz 26, m.w.N.).

27 (2) Der Aufhebungsbescheid vom 10.03.2006 hat im Ergebnis zu Recht die Gewinnfeststellungsbescheide (ersatzlos) aufgehoben, denn diese hatten die unzutreffenden Feststellungsbeteiligten bezeichnet.

28 Die aufgehobenen Gewinnfeststellungsbescheide hatten für die Feststellung der Einkünfte einer atypisch stillen Gesellschaft --bestehend aus der T-GmbH als Inhaberin des Handelsgewerbes und der B-GbR als atypisch still Beteiligte-- fehlerhaft als Feststellungsbeteiligte neben der T-GmbH nicht die B-GbR, sondern deren Gesellschafter R (Kläger zu 1.), E (Kläger zu 2.) und F bezeichnet. Damit wurden in unzulässiger Weise auf Ebene der Untergesellschaft --der T-asG-- die Obergesellschafter (R, E und F) anstatt der Obergesellschaft erfasst. Aus den Feststellungen des FG ergibt sich jedoch unmissverständlich, dass der Vertrag über die Begründung einer atypisch stillen Gesellschaft vom 01.01.1997 zwischen der T-GmbH und der B-GbR, nicht zwischen der T-GmbH und R, E und F geschlossen worden war.

29 Auch bei Zugrundelegung der Rechtsansicht des FG, dass es sich bei der Beteiligung der B-GbR an der T-GmbH um eine typisch stille Beteiligung handele und deshalb Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG vorlägen, wären die Gewinnfeststellungsbescheide der Jahre 1997 bis 2001 aufzuheben gewesen. Denn es hätte dann zum einen an einer gemeinschaftlichen Einkünfteerzielung zwischen den --angenommenen-- typisch still Beteiligten und der Inhaberin des Handelsgewerbes (T-GmbH) gefehlt, zum anderen hätte auch hier auf Grundlage der festgestellten vertraglichen Vereinbarungen ein Beteiligungsverhältnis der T-GmbH nur zu der B-GbR, nicht zu deren Gesellschaftern bestanden.

30 2. Die Sache ist spruchreif.

31 Auf Grundlage der Feststellungen des FG steht fest, dass die Gewinnfeststellungsbescheide betreffend die Jahre 1997 bis 2001 unzutreffende Feststellungsbeteiligte bezeichneten. Die Bescheide waren im Zeitpunkt ihrer nach § 164 Abs. 2 AO möglichen Aufhebung auch noch nicht verjährt. Die gegen die Aufhebung gerichtete Klage ist deshalb abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

32 II. Die Revision der Kläger ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

33 Da R und E die Kläger des Verfahrens (dazu oben unter B.I.1.a) wie auch die zutreffenden Revisionsbeklagten sind, sind sie auch richtigerweise als die Revisionskläger anzusehen.

34 Die Revision der Kläger ist zulässig, auch wenn die Zulassung der Revision auf der Nichtzulassungsbeschwerde des FA beruht. Dass sich die Zulassung der Revision auch zu Gunsten eines anderen Verfahrensbeteiligten auswirkt, lässt sich aus § 116 Abs. 7 Satz 2 FGO folgern (BFH-Urteil vom 06.10.2010 – II R 29/09, Rz 27). Dort ist geregelt, dass mit der Zustellung der stattgebenden Entscheidung über die Nichtzulassungsbeschwerde für die übrigen

Beteiligten die Revisions- und Revisionsbegründungsfrist beginnt. Diese Regelung liefe ins Leere, wenn die Revision anderer Beteiligter nicht statthaft wäre.

35 Die Revision der Kläger ist darauf gerichtet, die Aufhebungsbescheide vom 10.03.2006 zu beseitigen und dadurch das Wiederaufleben der Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre 1997 bis 2001 zu erreichen. Da diese Bescheide im Ergebnis zu Recht aufgehoben wurden und die Klage abzuweisen war (dazu oben unter B.I.), ist die Revision der Kläger zurückzuweisen.

36 III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 und Abs. 2, § 139 Abs. 4 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de