

Urteil vom 12. April 2021, VIII R 46/18

Zur Verfahrensaussetzung bei zweifelhafter Annahme einer typisch stillen Gesellschaft

ECLI:DE:BFH:2021:U.120421.VIIIR46.18.0

BFH VIII. Senat

FGO § 74, AO § 179 Abs 1, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 20 Abs 1 Nr 4, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 180 Abs 3 S 1 Nr 2, HGB § 230, EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013 , EStG VZ 2014

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 21. October 2018, Az: 6 K 49/17

Leitsätze

1. Erscheint es möglich, dass Einnahmen aus einer Beteiligung an einem Handelsgewerbe als atypisch stiller Gesellschafter im Rahmen einer Mitunternehmerschaft erzielt werden, muss das FG das Verfahren über die Rechtmäßigkeit des Einkommensteuerbescheides, in dem Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG erfasst sind, gemäß § 74 FGO aussetzen, bis durch einen --positiven oder negativen-- Bescheid entschieden ist, ob eine gesonderte und einheitliche Feststellung geboten ist. Unterbleibt dies, liegt ein von Amts wegen zu berücksichtigender Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens vor.
2. Bleibt das Mitunternehmerisiko eines stillen Gesellschafters hinter der Rechtsstellung zurück, die das HGB dem Kommanditisten zuweist, ist gleichwohl von einem atypisch stillen Gesellschaftsverhältnis auszugehen, wenn die Möglichkeit des stillen Gesellschafters zur Entfaltung von Mitunternehmerinitiative besonders stark ausgeprägt ist. Diese Möglichkeit kann sich bei einer GmbH & Still auch aus der Stellung des stillen Gesellschafters als Geschäftsführer oder Prokurist der GmbH ergeben (vgl. BFH-Urteil vom 13.07.2017 - IV R 41/14, BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 22.10.2018 - 6 K 49/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Hessische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) beteiligte sich als stiller Gesellschafter an der A-GmbH (GmbH), deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Vater des Klägers ist. Zuletzt belief sich seine Beteiligung auf 30.000 €, was 20 % des im Jahr 2004 auf 150.000 € erhöhten Stammkapitals der GmbH entsprach.
- 2 Nach dem Gesellschaftsvertrag vom ...2001 war der Kläger zu 20 % am Gewinn und Verlust der Gesellschaft beteiligt. Betragsmäßige Obergrenzen sah der Vertrag nicht vor (§ 8 Abs. 5 des Vertrages). An der Vermögenssubstanz und dem Firmenwert des Unternehmens war der Kläger nicht beteiligt (§ 1 Abs. 3 des Vertrages). Bei Beendigung der Gesellschaft stand ihm eine Abfindung zu, bei deren Ermittlung stille Reserven unberücksichtigt blieben (§ 12 Abs. 2 des Vertrages). Die Abfindung bestand aus der Rückzahlung der Einlage nach Saldierung mit einem bestehenden Verlustkonto und einem Anteil an den am Tag der Beendigung der Gesellschaft schwebenden Geschäften (§ 12 Abs. 3 des Vertrages). Die Geschäftsführung der stillen Gesellschaft oblag allein dem Vater des Klägers (§ 4 des Vertrages). Dem Kläger standen die Rechte nach § 716 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) zu. Außerdem war er berechtigt, den Jahresabschluss des Geschäftsinhabers und die Buchführung durch einen Wirtschaftsprüfer prüfen zu lassen (§ 5 des Vertrages).

- 3 Neben dem Kläger war --zu denselben Bedingungen-- auch Herr B als stiller Gesellschafter an der GmbH beteiligt. Letzterer war wie der Kläger, dem im Jahr 2002 Einzelprokura erteilt wurde, leitender Angestellter der GmbH.
- 4 In den Streitjahren flossen dem Kläger aus der stillen Beteiligung Einnahmen in Höhe von 109.037 € (2012), von 120.985 € (2013) und von 184.709 € (2014) zu, die er bei seinen Einkünften aus Kapitalvermögen erklärte. Zudem beantragte er jeweils die Durchführung der Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sowie die Überprüfung des Steuereinhalts nach § 32d Abs. 4 EStG und legte Steuerbescheinigungen der GmbH vor. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erfasste in den Einkommensteuerfestsetzungen der Streitjahre die Zahlungen als dem tariflichen Steuersatz unterliegende Einkünfte aus Kapitalvermögen.
- 5 Das Finanzgericht (FG) gab der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 166 mitgeteilten Gründen statt. Das FA habe zu Unrecht angenommen, dass die Einnahmen des Klägers aus dessen stiller Beteiligung an der GmbH dem tariflichen Einkommensteuersatz unterworfen seien. Die Anwendung des Steuersatzes von 25 % sei nicht ausgeschlossen, denn es bestehe kein Näheverhältnis zwischen dem Kläger und dessen Vater i.S. von § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG.
- 6 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, die es mit der Verletzung materiellen Bundesrechts begründet.
- 7 Das FA beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil des FG vom 22.10.2018 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 10 Es liegt ein von Amts wegen zu beachtender Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens vor, da das FG das Verfahren über die Rechtmäßigkeit der Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre nicht gemäß § 74 FGO ausgesetzt hat, um den --ggf. negativen-- Abschluss eines Verfahrens zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte abzuwarten. Dieser Verfahrensfehler führt somit auch ohne Rüge im Revisionsverfahren zur Aufhebung des Urteils und Zurückverweisung, damit das FG die gebotene Aussetzung des Verfahrens vornehmen kann (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22.02.2017 - I R 35/14, BFHE 258, 1, BStBl II 2018, 33, m.w.N.).
- 11 1. Ein Feststellungsverfahren ist im Streitfall durchzuführen, weil es zumindest möglich erscheint, dass der Kläger --anders als von den Beteiligten angenommen-- die streitigen Gewinnbeteiligungen als atypisch stiller Gesellschafter im Rahmen einer Mitunternehmerschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezogen hat und diese daher in einer gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung zu erfassen sind.
- 12 a) Einkommensteuerpflichtige Einkünfte sind gemäß § 179 Abs. 1 i.V.m. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) gesondert und einheitlich festzustellen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Bei einem Gewerbebetrieb ist diese Voraussetzung erfüllt, wenn mehrere Personen den Betrieb als Unternehmer (Mitunternehmer) führen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Mitunternehmer in diesem Sinne ist auch, wer sich am Betrieb eines anderen als atypisch stiller Gesellschafter bzw. diesem ähnlicher Innengesellschafter beteiligt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 12.05.2016 - IV R 27/13, BFH/NV 2016, 1559; vom 13.07.2017 - IV R 41/14, BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133; vom 01.03.2018 - IV R 38/15, BFHE 260, 543, BStBl II 2018, 587; vom 19.07.2018 - IV R 10/17, BFH/NV 2018, 1268; vom 07.11.2006 - VIII R 5/04, BFH/NV 2007, 906; vom 09.12.2002 - VIII R 20/01, BFH/NV 2003, 601, m.w.N.).
- 13 b) Ein Verfahren zur gesonderten und einheitlichen Feststellung muss bereits dann durchgeführt werden, wenn zweifelhaft ist oder es nur möglich erscheint, dass Einkünfte vorliegen, an denen mehrere im Inland ansässige Personen beteiligt sind (z.B. BFH-Urteile vom 17.12.2003 - I R 47/02, BFH/NV 2004, 771; in BFHE 258, 1, BStBl II 2018, 33; vom 19.02.2020 - I R 38/17, BFH/NV 2021, 1). Dabei macht es keinen Unterschied, ob die Zweifel

rechtlicher oder tatsächlicher Natur sind. In beiden Fällen entspricht es dem materiell-rechtlichen Zweck des Feststellungsverfahrens und der dem § 179 AO zugrunde liegenden Kompetenzverteilung, eine inhaltlich identische Sachbehandlung gegenüber allen potentiell betroffenen Steuerpflichtigen sicherzustellen (z.B. BFH-Urteile in BFHE 258, 1, BStBl II 2018, 33; in BFH/NV 2021, 1). Ein Feststellungsverfahren ist auch dann durchzuführen, wenn das für dieses Verfahren zuständige Finanzamt gleichzeitig für die Festsetzung der Einkommensteuer aller möglicherweise an den Einkünften beteiligter Steuerpflichtiger zuständig ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 258, 1, BStBl II 2018, 33, m.w.N.). Es kann nur unterbleiben, wenn offensichtlich ein Fall von geringer Bedeutung i.S. des § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO vorliegt (vgl. BFH-Urteil vom 09.06.2015 - X R 38/12, BFH/NV 2015, 1588).

- 14** 2. Nach diesen Grundsätzen erweist sich die Entscheidung des FG als verfahrensfehlerhaft. Im Streitfall kommt in Betracht, dass der Kläger die streitigen Einnahmen als atypisch stiller Gesellschafter im Rahmen einer Mitunternehmerschaft erzielt hat und diese daher im Rahmen einer gesonderten und einheitlichen Feststellung zu erfassen sind (hierzu unter a und b). Es liegt auch nicht offensichtlich ein Fall von geringer Bedeutung vor (hierzu unter c).
- 15** a) Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch Einnahmen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter oder aus partiarischen Darlehen, es sei denn, dass der Gesellschafter oder Darlehensgeber als Mitunternehmer anzusehen ist. Mitunternehmer ist derjenige Gesellschafter, der kumulativ Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerisiko trägt (z.B. BFH-Urteile in BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133; vom 21.10.2015 - IV R 43/12, BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517, m.w.N.).
- 16** aa) Mitunternehmerinitiative bedeutet dabei vor allem Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie z.B. Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführer, Prokuristen oder andere leitende Angestellte obliegen. Ausreichend ist schon die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach dem Handelsgesetzbuch (HGB) zustehen oder die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 BGB entsprechen (BFH-Urteile in BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, und in BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517).
- 17** bb) Mitunternehmerisiko trägt, wer gesellschaftsrechtlich oder diesem Status wirtschaftlich vergleichbar am Erfolg oder Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens teilnimmt. Dieses Risiko wird regelmäßig durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts vermittelt (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751; BFH-Urteile in BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, und in BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517).
- 18** cc) Die angesprochenen Merkmale können im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein und ein geringeres mitunternehmerisches Risiko kann durch eine besonders starke Ausprägung des Initiativrechts ausgeglichen werden und umgekehrt. Beide Merkmale müssen jedoch vorliegen. Ob dies der Fall ist, ist unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung einer Person insgesamt bestimmenden Umstände zu würdigen (z.B. BFH-Urteile in BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, und in BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517). Im Rahmen der gebotenen Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalles (vgl. BFH-Urteil vom 18.02.1993 - IV R 132/91, juris) kann die Bezeichnung des Vertragsverhältnisses durch die Vertragsschließenden selbst als stille Gesellschaft lediglich als Indiz berücksichtigt werden (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 1268, m.w.N.). Diese Grundsätze gelten auch für die stille Beteiligung am Unternehmen einer GmbH (BFH-Urteile in BFH/NV 2003, 601; in BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133).
- 19** dd) Das volle Mitunternehmerisiko eines atypisch stillen Gesellschafters ist im Regelfall dadurch gekennzeichnet, dass das Unternehmen im Innenverhältnis (d.h. mit schuldrechtlicher Wirkung) auf gemeinsame Rechnung und Gefahr des Geschäftsinhabers sowie des stillen Gesellschafters geführt wird. Der Stille muss daher nicht nur am laufenden Unternehmenserfolg beteiligt sein. Darüber hinaus müssen die Regelungen des Gesellschaftsvertrages die Gewähr dafür bieten, dass er (grundsätzlich) im Falle der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses entsprechend seinem Gewinnanteil Anspruch auf den Zuwachs der stillen Reserven des Betriebsvermögens einschließlich des Zuwachses an dem --nach den üblichen Methoden des Geschäftsverkehrs ermittelten-- Firmenwert hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, m.w.N.).
- 20** ee) Bleibt das Mitunternehmerisiko des stillen Gesellschafters --etwa mangels einer in die steuerrechtliche Beurteilung einzubeziehenden Beteiligung am Firmenwert-- hinter der Rechtsstellung zurück, die das HGB dem Kommanditisten zuweist, so kann nur dann von einem atypisch stillen Gesellschaftsverhältnis ausgegangen werden, wenn bei Würdigung der Gesamtumstände des Streitfalles seine Möglichkeit zur Entfaltung von

Mitunternehmerinitiative besonders stark ausgeprägt ist (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133; in BFH/NV 2007, 906, m.w.N.). Nach der Rechtsprechung des BFH kann eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative sogar den Ausschluss des stillen Gesellschafters von der Beteiligung am Verlust, den stillen Reserven und dem Geschäftswert kompensieren (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 28.01.1982 - IV R 197/79, BFHE 135, 297, BStBl II 1982, 389; vom 11.12.1990 - VIII R 122/86, BFHE 163, 346).

- 21** (1) Für die Annahme einer besonders stark ausgeprägten Mitunternehmerinitiative genügt es nicht, dass die Kontrollbefugnisse des § 233 HGB beispielsweise im Sinne der Rechte nach § 716 BGB ausgedehnt werden. Erforderlich ist vielmehr, dass dem Stillen --sei es als Geschäftsführer, sei es als Prokurist oder leitender Angestellter-- Aufgaben der Geschäftsführung, mit denen ein nicht unerheblicher Entscheidungsspielraum und damit auch Einfluss auf grundsätzliche Fragen der Geschäftsleitung verbunden ist, zur selbständigen Ausübung übertragen werden; der stille Gesellschafter muss wie ein Unternehmer auf das Schicksal des Unternehmens Einfluss nehmen können. Dies kann zwar auch bei Einräumung umfassender Weisungsrechte zu bejahen sein. Nicht ausreichend sind hingegen bloße Zustimmungsvorbehalte oder nur faktische --d.h. rechtlich nicht abgesicherte-- Möglichkeiten der Einflussnahme auf die Unternehmensführung (vgl. BFH-Urteil in BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, m.w.N.).
- 22** (2) Die rechtlichen Grundlagen für die personenbezogen auf den einzelnen Mitunternehmer zu betrachtende Mitunternehmerinitiative müssen grundsätzlich in dem Unternehmen selbst angelegt sein. Für die Gewichtung der Mitunternehmerinitiative eines stillen Gesellschafters sind daher grundsätzlich die gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen der stillen Gesellschaft selbst heranzuziehen; ihnen kommt regelmäßig besonderes Gewicht zu (vgl. BFH-Urteil in BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, m.w.N.). Allerdings ist bei einer GmbH & Still die Möglichkeit des stillen Gesellschafters zur Entfaltung einer besonders stark ausgeprägten Mitunternehmerinitiative nicht nur anhand des Gesellschaftsvertrages der stillen Gesellschaft zu beurteilen. Diese kann sich vielmehr auch aus der Stellung als Organ der GmbH ergeben, denn der GmbH-Geschäftsführer, der zugleich stiller Gesellschafter ist, wird über die GmbH --formal gesehen nur mittelbar-- als stiller Gesellschafter "im Dienst der Personengesellschaft" tätig, weil bei einer GmbH & Still deren Unternehmensgegenstand regelmäßig mit dem des Inhabers des Handelsgewerbes (d.h. der GmbH) identisch ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, m.w.N.).
- 23** Bei der Prüfung der gesteigerten Mitunternehmerinitiative des Inhabers einer stillen Beteiligung an einer GmbH kommt es mithin darauf an, ob Geschäftsführungsbefugnisse oder anderweitige Direktionsrechte, die der stille Gesellschafter z.B. als leitender Angestellter der GmbH hat, rechtlich abgesichert sind (vgl. Levedag in Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, 9. Aufl., Rz 20.76; BFH-Beschluss vom 21.01.2010 - IV B 128/08, BFH/NV 2010, 1425).
- 24** b) Ausgehend von diesen Grundsätzen durfte das FG nicht ohne weiteres annehmen, der Kläger sei nicht als Mitunternehmer anzusehen und erziele als typisch stiller Gesellschafter Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG. Es ist vielmehr unklar --und somit im Rahmen eines noch durchzuführenden Feststellungsverfahrens zu entscheiden--, ob der Kläger als typisch oder atypisch stiller Gesellschafter anzusehen ist.
- 25** Die Annahme einer Mitunternehmerstellung des Klägers kommt in Betracht, weil die geringere Ausprägung des Mitunternehmerrisikos des Klägers (möglicherweise) in Anbetracht seiner (spätestens ab 2002 bestehenden) Tätigkeit als leitender Angestellter und Prokurist der GmbH durch eine stärkere Ausprägung seiner Mitunternehmerinitiative ausgeglichen worden sein könnte.
- 26** Nach den Feststellungen des FG bzw. den Regelungen des Gesellschaftsvertrages vom ...2001 war der Kläger zu 20 % am Gewinn und Verlust der Gesellschaft beteiligt, ohne dass betragsmäßige Obergrenzen vereinbart waren. Jedoch war er weder an den stillen Reserven noch am Geschäftswert beteiligt. Sein mitunternehmerisches Risiko blieb mithin hinter der Rechtsstellung zurück, die das HGB dem Kommanditisten zuweist.
- 27** Allerdings könnte dieses Defizit durch eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative ausgeglichen sein. Zwar oblag nach dem Vertrag vom ...2001 die Geschäftsführung der stillen Gesellschaft allein dem Vater des Klägers, während dem Kläger die Rechte nach § 716 BGB zustanden und er den Jahresabschluss und die Buchführung durch einen Wirtschaftsprüfer prüfen lassen konnte. Jedoch war der Kläger seit 2002 auch leitender Angestellter und Prokurist der GmbH, so dass es keinesfalls ausgeschlossen erscheint, dass ihm als solchem Aufgaben der Geschäftsführung, mit denen ein nicht unerheblicher Entscheidungsspielraum und damit auch ein Einfluss auf grundsätzliche Fragen der Geschäftsleitung verbunden war, zur selbständigen Ausübung übertragen waren (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 906, m.w.N.).

- 28** c) Von einer Aussetzung des Klageverfahrens gegen die Einkommensteuerbescheide der Streitjahre gemäß § 74 FGO kann nicht abgesehen werden, weil ein Fall von geringer Bedeutung gegeben ist.
- 29** Ein Absehen von der Aussetzung des Klageverfahrens wäre nur zulässig, wenn die Voraussetzungen des § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO offensichtlich vorliegen (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 1588, m.w.N.). Weist ein Fall hingegen rechtliche und tatsächliche Schwierigkeiten auf, so ist er nicht von geringer Bedeutung (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 1588). Dies ist im Streitfall anzunehmen, denn dieser wirft erhebliche Zweifelsfragen in Bezug auf die Einordnung des Vertrages über die stille Gesellschaft als denkbare Grundlage für eine Mitunternehmerschaft auf.
- 30** 3. Im Rahmen des (noch durchzuführenden) Feststellungsverfahrens ist die Frage des Bestehens einer Mitunternehmerschaft und der Mitunternehmerstellung des Klägers zu klären. Dabei ist ggf. auch zu prüfen, ob der weitere stille Beteiligte --trotz fehlender Prokuristenstellung-- als weiterer Mitunternehmer anzusehen ist. Über diese Frage wäre nicht in einem gesonderten, sondern in demselben Feststellungsverfahren zu entscheiden (BFH-Urteil vom 15.10.1998 - IV R 18/98, BFHE 187, 250, BStBl II 1999, 286).
- 31** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de