# Urteil vom 04. April 2023, IV R 19/20

**Angemessenheit der Gewinnbeteiligung eines typisch stillen Gesellschafters**

ECLI:DE:BFH:2023:U.040423.IVR19.20.0

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 4 Abs 4, FGO § 118 Abs 2, FGO § 74, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 4 Abs 4, EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , AO § 179 Abs 2 S 2, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, HGB § 230, HGB §§ 230ff

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 02. Juli 2020, Az: 11 K 339/18

## Leitsätze

1. NV: Ist der Betriebsausgabenabzug der Gewinnanteile des stillen Gesellschafters der Höhe nach streitig, besteht aber die Möglichkeit, dass eine atypisch stille Beteiligung am Handelsgewerbe einer Personengesellschaft vorliegt, ist das Verfahren zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte der Personengesellschaft gemäß § 74 FGO auszusetzen, bis durch einen --ggf. negativen-- Bescheid geklärt ist, ob für die stille Gesellschaft ihrerseits eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte durchzuführen ist. Abweichendes ergibt sich nicht daraus, dass der stille Gesellschafter in dem Gewinnfeststellungsbescheid der Personengesellschaft nicht in den Kreis der feststellungsbeteiligten Mitunternehmer aufgenommen worden ist und diese selbständige Regelung des Bescheids in Bestandskraft erwachsen ist (insoweit Aufgabe der im BFH-Urteil vom 19.02.2009 - IV R 83/06, BFHE 224, 340, BStBl II 2009, 798 vertretenen Rechtsauffassung).

2. NV: Es fehlt an dem für eine Mitunternehmerstellung des stillen Gesellschafters erforderlichen Mitunternehmerrisiko, wenn der Stille weder am Verlust der Gesellschaft noch an den stillen Reserven beteiligt ist. Erforderlich ist ein Gesellschafterbeitrag, durch den das Vermögen des Gesellschafters belastet werden kann (Bestätigung der Rechtsprechung).

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 02.07.2020 - 11 K 339/18 aufgehoben.

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

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob eine typisch stille oder eine atypisch stille Beteiligung an einer Personengesellschaft vorliegt sowie ob und ggf. in welcher Höhe der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters im Fall einer typisch stillen Beteiligung als Betriebsausgabe der Personengesellschaft berücksichtigt werden kann.

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), ehemals T KG, ist im Bereich der ... tätig. Das Unternehmen war ursprünglich von W betrieben worden. Später wurde sein Sohn K in die Leitung des Unternehmens eingebunden. Für den weiteren Sohn H bestand seit 1967 eine stille Beteiligung. Danach war H mit 5 %, höchstens 20 % seiner Einlage, am Gewinn der Klägerin beteiligt.

**3** Im Zuge der Regelung der Unternehmensnachfolge traf W im Jahr 1978 (u.a.) folgende testamentarische Regelung:

"Mein gewerbliches Vermögen, zur Zeit bestehend aus [...] soll zu je 50 % meinen beiden Söhnen zufallen. Bei der [T KG] soll mein Sohn [H] unter Zusammenfassung seiner bisherigen stillen Beteiligung mit dem von ihm ererbten Anteil an meiner Beteiligung atypisch stiller Gesellschafter entsprechend der von Herrn Wirtschaftsprüfer [...] im Anschluss an unsere gemeinsame Besprechung entworfenen Vertragsfassung (3. Entwurf vom 23. September 1978) werden."

**4** W verstarb am ... 1983. Er war zu diesem Zeitpunkt mit einem Kapitalanteil von 2 Mio. DM (25 %) als Komplementär an der T KG beteiligt. Weiterer Komplementär war K mit einem Kapitalanteil von 4 Mio. DM (50 %). Daneben hielt die X-Handelsgesellschaft einen Kommanditanteil von 2 Mio. DM (25 %); Gesellschafter dieser Gesellschaft waren W (86,36 %) und dessen Ehefrau (13,64 %).

**5** In Erfüllung des Testaments von W schlossen die T KG, vertreten durch ihren geschäftsführenden Gesellschafter K, und H am 11.11.1983 einen Vertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft, der u.a. folgende Regelungen enthielt:

"[...]

§ 2 Dauer der stillen Gesellschaft - Kündigung
(1) Die stille Gesellschaft [...] gilt als auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Sie kann von beiden Seiten mit einer Frist von drei Jahren zum Schluß des Kalenderjahres, frühestens jedoch zum 31. Dezember 1998, gekündigt werden. Zu Lebzeiten des [H] ist eine Kündigung durch die Geschäftsinhaberin ausgeschlossen und durch [H] nur zulässig, wenn [K] nicht mehr Mehrheitsgesellschafter der Geschäftsinhaberin ist oder das Unternehmen veräußert. [...]

(3) Das den Vertragspartnern zustehende Recht, das Gesellschaftsverhältnis aus wichtigem Grunde vorzeitig zu kündigen, bleibt unberührt. [...]

§ 4 Geschäftsführung und Vertretung
(1) Zur Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft ist allein die Geschäftsinhaberin berechtigt und verpflichtet. Ihre Geschäftsführerbefugnis unterliegt keinerlei Beschränkungen, erstreckt sich insbesondere auch auf Handlungen, die über den gewöhnlichen Geschäftsverkehr hinausgehen. Weder die Geschäftsführerin noch ihre persönlich haftenden Gesellschafter dürfen, ohne vorher die ausdrückliche Zustimmung des stillen Gesellschafters einzuholen, Bürgschaften gleich welcher Art übernehmen. [...]

(3) Die Geschäftsinhaberin bedarf jedoch der vorher einzuholenden Zustimmung des stillen Gesellschafters, wenn sie einen neuen Gesellschafter [...] aufnehmen will [...].

(4) Die Geschäftsinhaberin bedarf ferner der Zustimmung des [H], falls sie ihr Unternehmen als Ganzes oder so wesentliche Teile davon veräußern will, daß die Veräußerung der Teile einer Aufgabe der bisherigen Tätigkeit gleichkommt. [H] kann in diesem Fall entweder verlangen, daß statt an den Dritten zu den gleichen Bedingungen an ihn veräußert wird, oder er kann seine Zustimmung davon abhängig machen, daß er an dem Veräußerungsgewinn mit 150 % seines Gewinnbezugsrechtes im Sinne von § 5 dieses Vertrages partizipiert. [H] darf seine Zustimmung nur verweigern, wenn er eines der beiden ihm eingeräumten Optionsrechte geltend macht, die Geschäftsinhaberin aber die Erfüllung verweigert.

(5) Unbeschadet der [H] nach §§ 338 ff HGB zustehenden Informationsrechte kann er verlangen, dass ihm eine Ausfertigung des jährlichen Abschlußberichtes des Wirtschaftsprüfers und Abschriften der Außenprüfungsberichte zugestellt werden. [...]

§ 5 Gewinn- und Verlustbeteiligung
[...]

(3) Der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters beträgt 20 % des Gewinnes der Geschäftsinhaberin, und zwar des Gewinnes vor Abzug des zwanzigprozentigen Gewinnanteiles. [...]

(4) An einem Verlust nimmt der stille Gesellschafter nicht teil. Er erhält jedoch nach Verlustjahren erst dann wieder

einen Gewinnanteil, wenn die Verlustanteile, die in den Verlustjahren bei einer zwanzigprozentigen Beteiligung auf den stillen Gesellschafter entfallen wären, aber von der Geschäftsinhaberin getragen worden sind, durch entsprechende Gewinngutschriften ausgeglichen sind. [...]

§ 9 Auseinandersetzung
(1) Wird die stille Gesellschaft, gleichgültig aus welchem Grund, aufgelöst, so gilt nicht § 4 Abs. 4 dieses Vertrages. Das Auseinandersetzungsguthaben des stillen Gesellschafters entspricht vielmehr dem Nominalbetrag seiner Einlage am Tage der Auflösung. An den stillen Reserven ist er ebensowenig beteiligt wie an den zur Zeit der Auflösung schwebenden Geschäften. [...]"

6 In der Folgezeit wurde der Anteil des H am Gewinn der T KG vereinbarungsgemäß berechnet. In den Streitjahren entwickelte sich der Gewinnanteil wie folgt:

| | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 |
|---|---|---|---|---|
| Einlage | 1.513.367 € | 1.722.091 € | 2.048.050 € | 2.323.077 € |
| Gewinnanteil | 790.418 € | 1.364.687 € | 2.161.282 € | 1.833.510 € |
| Gewinnanteil/Einlage | 52,23 % | 79,25 % | 105,53 % | 78,93 % |

7 K schied im Jahr 2000 aus der Geschäftsführung der Klägerin aus. Das gesamte Festkapital der Klägerin wird seit 2010 von der Y-GmbH & Co. KG gehalten, die K nach dem Erwerb der Anteile von seiner Mutter gegründet hatte. In den Streitjahren hielt K eine (unbelastete) Kommanditbeteiligung von 52 % an der Y-GmbH & Co. KG sowie eine weitere Kommanditbeteiligung von 48 %, an der Unterbeteiligungen seiner ... Kinder ... bestanden.

8 Aufgrund der über den Gesamtzeitraum stark schwankenden Ergebnisbeteiligung kam es seit Abschluss des Vertrags über die stille Beteiligung immer wieder zu rechtlichen Auseinandersetzungen zwischen der Klägerin und H. In den Jahren 2008 und 2009 bemühte sich die Klägerin (erfolglos) um eine Auflösung der stillen Beteiligung gegen Abfindungszahlung. Im Jahr 2014 schlossen die Klägerin und H einen Vertrag über die Änderung des Vertrags über die stille Beteiligung, wonach eine ordentliche Kündigung der stillen Gesellschaft bis zum 31.12.2023 ausgeschlossen und im Anschluss daran zum Schluss eines jeden Geschäftsjahrs mit einer Frist von drei Jahren möglich sein sollte. Davon abweichend war die stille Gesellschaft vorzeitig mit gleicher Frist kündbar, wenn H vor dem 31.12.2023 versterben sollte. H verstarb im Jahr 2018. Daraufhin kündigte die Klägerin mit Schreiben vom 23.11.2018 die stille Beteiligung.

9 In den Jahren 2011 bis 2016 wurde eine Außenprüfung für die Streitjahre 2006 bis 2009 bei der Klägerin durchgeführt. Dabei vertrat die Betriebsprüfung die Auffassung, dass die Argumente für die Annahme einer atypisch stillen Gesellschaft zwar überwögen, die steuerliche Beurteilung indes nicht geändert werden solle. Allerdings müsse das Gewinnbezugsrecht auf eine angemessene Obergrenze von 35 % des Einlagekontos begrenzt werden. Der zwischen nahen Angehörigen geschlossene Vertrag über die stille Beteiligung sei nicht fremdüblich, da (bereits bei Vertragsschluss) trotz fehlender Möglichkeit zur ordentlichen Kündigung keine Obergrenze für den Gewinnanteil vereinbart und zudem die Gewinnverteilungsabrede (später) nicht an die veränderten wirtschaftlichen Verhältnisse angepasst worden sei.

10 Vor diesem Hintergrund erließ der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) am 25.09.2017 geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2006 bis 2009 sowie Gewerbesteuermessbescheide für 2008 und 2009, in denen u.a. der Betriebsausgabenabzug für die Zahlungen an H auf 35 % der Einlage begrenzt wurde. In der Folgezeit änderte das FA die angefochtenen Bescheide aus im Klageverfahren nicht mehr streitigen Gesichtspunkten, zuletzt am 13.11.2018 (Teil-Abhilfebescheide).

11 Mit Einspruchsentscheidung vom 23.11.2018 wurde der Einspruch der Klägerin "gegen den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2008", mit dem sie sich gegen die Angemessenheitsprüfung gewandt hatte, "über den Teilabhilfebescheid vom 13. November 2018 hinaus als unbegründet zurückgewiesen".

12 Mit der anschließenden Klage wandte sich die Klägerin gegen die Bescheide für die Jahre 2006 bis 2009 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und für die Jahre 2008 und 2009 über den

Gewerbesteuermessbetrag und berief sich in der Sache darauf, dass die Grundsätze für Verträge zwischen nahen Angehörigen nicht anzuwenden seien, da es sich bei den Vertragsbeteiligten nicht um nahe Angehörige gehandelt und zudem ein Interessengegensatz bestanden habe. Mit Urteil vom 02.07.2020 - 11 K 339/18 änderte das Finanzgericht (FG) die angefochtenen Bescheide dahingehend, dass weitere Betriebsausgaben in Höhe von 356.825,22 € (2006), 848.428,02 € (2007), 1.648.528,27 € (2008) bzw. 708.169,47 € (2009) berücksichtigt wurden, wobei bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. c des Gewerbesteuergesetzes um 412.132,07 € (2008) bzw. 177.042,36 € (2009) erhöht wurde.

**13** Dagegen richtet sich die Revision, mit der das FA eine Verletzung materiellen Rechts rügt.

**14** Zu Unrecht gehe das FG von einer typisch stillen Gesellschaft aus. Für das FG komme dem Merkmal der Beteiligung an den stillen Reserven ein solches Gewicht zu, dass bei seinem Fehlen --auch bei Vorliegen anderer für eine mitunternehmerische Beteiligung sprechender Merkmale-- eine Einordnung als atypisch stille Beteiligung ausgeschlossen sei. Dies entspreche der gefestigten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH). Das FG verneine die Beteiligung an den stillen Reserven jedoch in Verkennung des Rechtsbegriffs oder in fehlerhafter Auslegung des Vertrags über die stille Gesellschaft. Zwar enthalte § 9 die ausdrückliche Regelung, dass der stille Gesellschafter bei Auflösung der stillen Gesellschaft nicht an den stillen Reserven beteiligt sei. Jedoch sei in § 4 des Vertrags geregelt, dass im Fall der --nur mit Zustimmung des Stillen möglichen-- Veräußerung des Unternehmens der stille Gesellschafter am Veräußerungsgewinn mit 150 % seines Gewinnbezugsrechts partizipiere. Dies stelle eine Beteiligung an den stillen Reserven dar. Die Vorinstanz hätte ihre Entscheidung nicht ausschließlich darauf stützen dürfen, dass in § 9 des Vertrags eine Beteiligung an den stillen Reserven explizit ausgeschlossen sei. Der positiv geregelte Realisierungstatbestand reiche insbesondere vor dem Hintergrund des Ausschlusses des Kündigungsrechts aus, um eine Beteiligung an den stillen Reserven vermitteln zu können. Hierbei handele es sich zudem um eine im Revisionsverfahren überprüfbare Rechtsfrage.

**15** Die Rechtsprechung erachte es für die Annahme einer atypisch stillen Gesellschaft als ausreichend, wenn in puncto Mitunternehmerinitiative zwar nur die Rechte eines stillen Gesellschafters bestünden, aber dies auf der Ebene des Mitunternehmerrisikos durch Verlustbeteiligung und Beteiligung an den stillen Reserven kompensiert werde. Selbst wenn ein Vetorecht nicht in allen außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen bestanden habe, sondern nur bei der Aufnahme weiterer Gesellschafter, der Veräußerung und der Bürgschaft, sei Mitunternehmerinitiative im Streitfall zu bejahen, weil sie doch in wesentlichen Geschäftsbereichen bestanden habe. Die Beteiligung an den Zugewinnen der Substanz sei zwar allein im Veräußerungsfall und eine Verlustbeteiligung ausschließlich über die Verrechnung mit zukünftigen Gewinnen zu verzeichnen gewesen, indes sei ein Mitunternehmerrisiko dadurch gegeben, dass die Veräußerung des Unternehmens nur mit Zustimmung des Stillen habe erfolgen können und dieser am Veräußerungsgewinn mit 150 % seines Gewinnbezugsrechts partizipiert hätte.

**16** Sowohl das Merkmal der Verlustbeteiligung als auch das Merkmal der Beteiligung an den stillen Reserven sei vor dem Hintergrund des weitgehenden Ausschlusses des Kündigungsrechts zu beurteilen. Zu Lebzeiten von H sei die Beteiligung faktisch unkündbar gewesen. Erst nach der Änderung des Gesellschaftsvertrags im Jahr 2014 sei die Beteiligung nicht mehr als atypisch still zu beurteilen gewesen.

**17** Zudem habe die Vorinstanz die Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs zu Unrecht abgelehnt.

**18** Das FA beantragt,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 02.07.2020 - 11 K 339/18 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

**19** Die Klägerin beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen,

hilfsweise, das Verfahren an das Niedersächsische FG zurückzuverweisen.

**20** Zur Begründung verweist sie auf die angefochtene Entscheidung und führt ergänzend aus, das FA widerspreche sich, wenn es einerseits von einer atypisch stillen Gesellschaft und damit von einer Mitunternehmerschaft ausgehe, andererseits aber den Betriebsausgabenabzug auf ein (vermeintlich) angemessenes Maß begrenzen wolle und daher die Aufhebung des angegriffenen Urteils und Klageabweisung beantrage; bei einer atypisch stillen Beteiligung stelle der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters keine Betriebsausgabe dar.

**21** Das FA gehe zu Unrecht von einer atypisch stillen Beteiligung aus. Die Initiativrechte des Stillen blieben hinter denen des § 233 des Handelsgesetzbuchs (HGB) zurück, so dass nur von einer sehr schwach ausgeprägten

Mitunternehmerinitiative auszugehen sei. Es fehle zudem das Mitunternehmerrisiko. Die Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters liege bei 17 % (20 % des Steuerbilanzgewinns, jedoch erst nach Berücksichtigung des Gewinnvorabs der Alleingesellschafterin von 15 %). Nur für den (sehr) theoretischen Fall der ganzen oder teilweisen Veräußerung des Unternehmens --der nicht eingetreten sei-- erhöhe sich die Gewinnbeteiligung auf 150 % der regulären Gewinnbeteiligung, d.h. auf 30 % (bzw. nach Berücksichtigung des Gewinnvorabs auf 25,5 %) des Steuerbilanzgewinns. Hierbei handele es sich allerdings allein um eine besondere Regelung über die Geschäftsführung. Am Verlust nehme der stille Gesellschafter gar nicht teil. Es sei lediglich ein "statistischer Verlustvortrag" (Minderung zukünftiger Gewinnanteile durch Verluste) vorgesehen, eine Minderung der Einlage finde gerade nicht statt. Eine Beteiligung an den stillen Reserven bei Beendigung der Gesellschaft erfolge nicht, der Stille erhalte vielmehr nur seine Einlage zurück. Die Anwendbarkeit des § 4 Abs. 4 des Vertrags (erhöhte Gewinnbeteiligung bei Veräußerung des Unternehmens) sei ausdrücklich ausgeschlossen. Das FA verwechsele realisierte und nicht realisierte stille Reserven.

**22** Zu Unrecht schließe das FA von der bestehenden gesellschaftsrechtlichen Rechtsmacht von K und H, den Vertrag über die stille Gesellschaft abschließen zu können, auf das Fehlen eines Interessengegensatzes. Dies widerspreche dem BFH-Urteil vom 19.02.2009 - IV R 83/06 (BFHE 224, 340, BStBl II 2009, 798). Das FA verkenne, dass das FG einen Interessengegensatz zwischen der Klägerin und H festgestellt habe. Daher bleibe kein Raum für einen Fremdvergleich.

**23** Entgegen der Ansicht des FA habe das FG beim Fremdvergleich nicht berücksichtigen müssen, dass es anfänglich keine Kündigungsmöglichkeit --aufgrund der unklaren Zivilrechtslage habe eine solche erst im Jahr 2014 vereinbart werden können-- und keine Obergrenze für das Gewinnbezugsrecht gegeben habe. Der BFH habe mit Urteil in BFHE 224, 340, BStBl II 2009, 798 nicht entschieden, dass eine Gewinnverteilungsabrede ohne Obergrenze grundsätzlich nicht fremdüblich sei, sondern dies gerade offengelassen.

**24** Schließlich werde die vom FA befürwortete starre Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs auf 35 % der Einlage gerügt. Nach der Rechtsprechung des BFH sei bei einer unangemessenen Einlagerendite die (noch) angemessene Einlagerendite in eine Gewinnbeteiligung umzurechnen.

**25** Vorsorglich werde Gegenrüge erhoben. Wenn im Revisionsverfahren wider Erwarten Rechtsfehler festgestellt werden sollten, wäre die Entscheidung des FG gleichwohl aus anderen Gründen richtig. Hätte das FG nicht das Bestehen eines Interessengegensatzes festgestellt, hätte es Feststellungen zur Angemessenheit der Höhe der Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters und zu den Hintergründen bzw. Motiven im Rahmen der Begründung der stillen Gesellschaft treffen müssen. Die Vorinstanz habe indes keine Feststellungen zur Rendite in den Jahren 1983 bis 1987 und zu deren Angemessenheit getroffen. Es werde sich dann ergeben, dass die Einlagerendite angemessen gewesen sei.

**26** Selbst wenn die Gewinnbeteiligung nicht fremdüblich gewesen sei, sei der überhöhte Gewinnanteil trotzdem abzugsfähig. Im Streitfall sei ein "lästiger Gesellschafter" aus dem Unternehmen herausgedrängt worden. Das FG habe keinerlei Feststellungen zu den Motiven der Beteiligten (W, K, H) getroffen. Es werde sich ergeben, dass K versucht habe, H aus der Gesellschafterstellung und Geschäftsführung der Klägerin herauszuhalten und Einfluss auf seinen Vater (W) sowie dessen testamentarische Gestaltung zu nehmen, da er H als für die Übernahme unternehmerischer Verantwortung nicht geeignet angesehen habe. In der Literatur sei anerkannt, dass Gewinnbeteiligungen sog. "lästiger Gesellschafter" (anstelle einer einmaligen Abfindung) in voller Höhe Betriebsausgaben darstellten (Bezugnahme auf Brandis/Heuermann/Schallmoser, § 16 EStG Rz 336).

## Entscheidungsgründe

II.

**27** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

**28** Das FG hat das Klageverfahren verfahrensfehlerhaft nicht nach § 74 FGO ausgesetzt, bis durch einen --positiven oder negativen-- Bescheid entschieden ist, ob eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte für die stille Gesellschaft geboten ist (dazu unter 1.). Sollte von einer typisch stillen Beteiligung des H auszugehen sein, weist der Senat für den zweiten Rechtsgang darauf hin, dass die bisherigen Feststellungen und rechtlichen

Erwägungen des FG einen uneingeschränkten Betriebsausgabenabzug der Gewinnanteile nicht rechtfertigen (dazu unter 2.).

**29** 1. Das FG hat das Klageverfahren verfahrensfehlerhaft nicht nach § 74 FGO ausgesetzt, um den --ggf. negativen-- Abschluss eines Verfahrens zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte (§ 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung --AO--) für die (a)typisch stille Gesellschaft abzuwarten. Hierin liegt ein Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens, der von Amts wegen zu berücksichtigen ist und zu einer Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung führt, damit das FG die gebotene Aussetzung des Verfahrens vornehmen kann.

**30** a) Nach § 74 FGO kann das Gericht, wenn die Entscheidung des Rechtsstreits ganz oder zum Teil von dem Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abhängt, das den Gegenstand eines anderen anhängigen Rechtsstreits bildet oder von einer Verwaltungsbehörde festzustellen ist, anordnen, dass die Verhandlung bis zur Erledigung des anderen Rechtsstreits oder bis zur Entscheidung der Verwaltungsbehörde auszusetzen sei. Erscheint es möglich, dass Einnahmen aus einer Beteiligung an einem Handelsgewerbe als atypisch stiller Gesellschafter im Rahmen einer Mitunternehmerschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erzielt werden, muss daher das FG das Verfahren über die Rechtmäßigkeit eines Bescheids, der von einer typisch stillen Beteiligung ausgeht, gemäß § 74 FGO aussetzen, um den --ggf. negativen-- Abschluss eines Verfahrens zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte (§ 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO) für die (a)typisch stille Gesellschaft abzuwarten (BFH-Urteile vom 12.04.2021 - VIII R 46/18, BFHE 273, 22, BStBl II 2021, 614, und vom 22.02.2017 - I R 35/14, BFHE 258, 1, BStBl II 2018, 33, Rz 16).

**31** 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 Personen beteiligt sind. 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, Rz 16, und in BFHE 273, 22, BStBl II 2021, 614, Rz 13, m.w.N.).

**32** b) In Anwendung dieser Grundsätze hätte das FG das die T KG betreffende Klageverfahren wegen gesonderter und einheitlicher Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2006 bis 2009 aussetzen müssen, bis durch einen --ggf. negativen-- Bescheid geklärt ist, ob für die stille Gesellschaft (dann als "T KG & atypisch still") eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte durchzuführen ist. Denn nach den Feststellungen der Betriebsprüfung und nach dem Vorbringen des FA im Revisionsverfahren erscheint eine atypisch stille Gesellschaft und damit eine Mitunternehmerschaft zumindest möglich. Daher ist die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache zurückzuverweisen, damit das FG die gebotene Aussetzung des Verfahrens vornehmen kann.

**33** c) Dem steht nicht entgegen, dass die Gewinnfeststellungsbescheide --soweit nicht der laufende Gesamthandsgewinn im Streit steht-- bestandskräftig geworden sind. Soweit der erkennende Senat im Urteil in BFHE 224, 340, BStBl II 2009, 798 (unter II.2.b) in einem vergleichbaren Fall davon ausgegangen ist, die Annahme einer Mitunternehmerstellung scheide bereits deshalb aus, weil der Stille nicht in den Kreis der feststellungsbeteiligten Mitunternehmer aufgenommen worden und diese selbständige Regelung des Bescheids in Bestandskraft erwachsen sei, hält er daran nicht mehr fest.

**34** Begründet der Inhaber eines Handelsgewerbes an seinem gesamten Betrieb eine stille Gesellschaft und ist die Gesellschaft ertragsteuerlich als Mitunternehmerschaft anzusehen, weil der stille Gesellschafter Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerrisiko trägt, entsteht eine atypisch stille Gesellschaft als eigenständige Mitunternehmerschaft. Deren Mitunternehmer sind der Inhaber des Handelsgewerbes und der (atypisch) still Beteiligte. Handelt es sich bei dem Inhaber des Handelsgewerbes, an dem sich ein anderer atypisch still beteiligt, um eine Personengesellschaft, entsteht durch die Errichtung der stillen Gesellschaft eine doppelstöckige Personengesellschaftsstruktur mit der Personengesellschaft als Obergesellschaft und der atypisch stillen Gesellschaft als Untergesellschaft (z.B. BFH-Urteil vom 08.12.2016 - IV R 8/14, BFHE 256, 175, BStBl II 2017, 538, Rz 16, m.w.N.).

**35** Vor diesem Hintergrund wäre H im Fall einer atypisch stillen Beteiligung Mitunternehmer der "T KG & atypisch still" (Untergesellschaft), nicht aber Mitunternehmer der T KG (Obergesellschaft), um deren Feststellungsverfahren es vorliegend geht. Dementsprechend kann dem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die T KG auch keine entsprechende negative Bindungswirkung zukommen.

36 d) Gleichermaßen hätte das FG das Klageverfahren betreffend die Gewerbesteuermessbeträge für 2008 und 2009 aussetzen müssen. Besteht eine atypisch stille Gesellschaft, wird das Unternehmen des Inhabers des Handelsgewerbes ertragsteuerlich dieser Mitunternehmerschaft zugeordnet (BFH-Urteil in BFHE 256, 175, BStBl II 2017, 538, Rz 16). Die angegriffenen Gewerbesteuermessbescheide, denen die Annahme zugrunde liegt, dass dieses Unternehmen der T KG zuzuordnen sei, wären in diesem Fall jedenfalls der Höhe nach rechtswidrig. Auch insoweit erweist sich das Feststellungsverfahren für die atypisch stille Gesellschaft daher als vorgreiflich i.S. des § 74 FGO.

37 e) Bei der Beurteilung der Frage, ob eine atypisch stille Beteiligung vorliegt, wird von den nachfolgenden Grundsätzen auszugehen sein.

38 aa) Kennzeichnend für den Mitunternehmer ist, dass er zusammen mit anderen Personen eine Unternehmerinitiative (Mitunternehmerinitiative) entfalten kann und ein Unternehmerrisiko (Mitunternehmerrisiko) trägt (z.B. BFH-Urteil vom 19.07.2018 - IV R 10/17, Rz 28).

39 bb) 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 entsprechen (z.B. BFH-Urteil vom 19.07.2018 - IV R 10/17, Rz 29, m.w.N.).

40 cc) 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. BFH-Urteil vom 19.07.2018 - IV R 10/17, Rz 30, m.w.N.). Erforderlich ist ein Gesellschafterbeitrag, durch den das Vermögen des Gesellschafters belastet werden kann. Der bloße Verzicht auf eine spätere Gewinnbeteiligung reicht hierfür nicht aus (BFH-Urteil vom 13.07.2017 - IV R 41/14, BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, Rz 32).

41 dd) Diese beiden Hauptmerkmale der Mitunternehmerstellung können zwar im Einzelfall mehr oder weniger stark 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 (z.B. BFH-Urteil vom 19.07.2018 - IV R 10/17, Rz 31, m.w.N.).

42 ee) Mitunternehmer ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH auch, wer sich am Betrieb eines Anderen als atypisch stiller Gesellschafter bzw. diesem ähnlicher Innengesellschafter beteiligt. Kann es --vorbehaltlich der erforderlichen Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls-- für die Mitunternehmereigenschaft eines Kommanditisten 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 19.07.2018 - IV R 10/17, Rz 36, m.w.N.).

43 ff) In Anwendung dieser Grundsätze weist der Senat --ohne Bindungswirkung-- darauf hin, dass das FG zu Recht davon ausgegangen sein dürfte, dass H kein dem Bild eines Kommanditisten entsprechendes Risiko getragen hat. Denn er war allein am Gewinn der T KG beteiligt. Hingegen hatten die Beteiligten eine Verlustbeteiligung ausdrücklich ausgeschlossen, und zwar auch in Höhe der Einlage des Stillen. Es erfolgte lediglich eine Beschränkung der Gewinnbeteiligung im Anschluss an Verlustjahre (Auszahlung von Gewinnanteilen erst nach Ausgleich vorangegangener Verluste).

44 Zudem war für den Fall der Auflösung der Gesellschaft eine Beteiligung des stillen Gesellschafters an den stillen Reserven nach § 9 des Vertrags über die stille Gesellschaft ausdrücklich ausgeschlossen. Die Bestimmung in § 4 Abs. 4 des Vertrags über die stille Gesellschaft ändert daran --entgegen der Ansicht des FA-- nichts. Sie regelt allein die Geschäftsführungsbefugnis und Vertretungsmacht der Geschäftsinhaberin bzw. ihrer Organe. Soweit H die für die Veräußerung des Unternehmens als Ganzes oder seiner wesentlichen Teile erforderliche Zustimmung von einer

Erhöhung seines Gewinnbezugsrechts ab-hängig machen konnte, ist zudem zu beachten, dass mit diesen Tatbeständen nicht zwingend eine Auflösung der stillen Gesellschaft verbunden gewesen wäre.

**45** 2. Sollte von einer typisch stillen Beteiligung des H auszugehen sein, weist der Senat für den zweiten Rechtsgang darauf hin, dass die bisherigen Feststellungen und rechtlichen Erwägungen des FG einen uneingeschränkten Betriebsausgabenabzug der Gewinnanteile nicht rechtfertigen.

**46** a) Nach § 4 Abs. 4 EStG sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind, als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Dabei sind zwar bei gegenseitigen Verträgen die zivilrechtlichen Vereinbarungen grundsätzlich auch für Zwecke der Besteuerung maßgebend, da der Interessengegensatz der Vertragspartner im Allgemeinen die Vermutung begründet, dass Ausgaben, die auf einem gegenseitigen Vertrag beruhen, auch i.S. des § 4 Abs. 4 EStG durch den Betrieb veranlasst sind. Fehlt es hingegen an einem solchen Interessengegensatz, so bedarf es der Überprüfung, inwieweit Zahlungen wirtschaftlich auf dem schuldrechtlich Vereinbarten beruhen und damit durch den Betrieb veranlasst sind, oder ob sie aus sonstigen Rechtsgründen erbracht werden. Insbesondere ist eine derartige Überprüfung bei verwandtschaftlichen Beziehungen zwischen den Gesellschaftern zum Zwecke der Abgrenzung der betrieblich veranlassten Gewinnteilhabe von den ertragsteuerrechtlich nicht zu berücksichtigenden privaten und als Einkommensverwendung zu qualifizierenden Zuwendungen (§ 12 Nr. 2 EStG) geboten (BFH-Urteil in BFHE 224, 340, BStBl II 2009, 798, unter II.2.c aa, m.w.N.; zur Rechtsgrundlage für die besondere Prüfung bei Angehörigenverträgen s. Kulosa, Der Betrieb 2014, 972).

**47** b) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist der angemessene Gewinnanteil eines typisch stillen Gesellschafters nicht anhand eines konkreten Fremdvergleichs, sondern nach Maßgabe einer angemessenen Durchschnittsrendite der Einlage zu bestimmen. Die angemessene Rendite beläuft sich bei Teilhabe des Stillen an den Verlusten des Handelsgewerbes im Falle eines unentgeltlichen Erwerbs der Beteiligung auf 15 % des Nominalbetrags der Einlage. Wurde die Beteiligung hingegen vom Stillen aufgrund eigener Beiträge und damit entgeltlich erworben, erhöht sich die (noch) angemessene Rendite auf 35 %. Die genannten Anteilssätze legen indes keine starre Obergrenze für die Anerkennung des Betriebsausgabenabzugs fest. Vielmehr ist die (angemessene) Einlagerendite ausgehend von der im Zeitpunkt des Vertragsschlusses für die Zukunft (in der Regel die nächsten fünf Jahre) erwarteten Entwicklung der die Gewinnabrede bestimmenden Bezugsgröße (z.B. Bilanzgewinn) in eine angemessene prozentuale Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters umzurechnen. Dieser Anteilssatz ist dann zwar einerseits den zukünftig tatsächlich erzielten Ergebnissen zugrunde zu legen mit der Folge, dass der steuerrechtlich anzuerkennende (angemessene) Gewinnanteil des Stillen die Rendite von 35 % (bzw. 15 %) der Einlage überschreiten kann. Andererseits muss eine Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse --also insbesondere ein bei Abschluss des Gesellschaftsvertrags nicht erwarteter Gewinnsprung-- dann Anlass für eine Korrektur des angemessenen Gewinnanteilssatzes geben, wenn auch fremde Dritte die Gewinnverteilungsabrede einer Revision unterzogen hätten. Unterbleibt eine solche (fremdübliche) Korrektur, so ist hierin ein privater (d.h. nicht betrieblich veranlasster) Umstand zu sehen, der seinerseits zu einer Begrenzung des als Betriebsausgabe anzuerkennenden Gewinnanteils des stillen Gesellschafters führt. Auch im Rahmen einer solchen Gewinnbegrenzung ist dem Charakter der stillen Beteiligung als einer risikobehafteten --und damit insoweit unternehmerischen-- Teilhabe am Erfolg oder Misserfolg des Handelsgewerbes Rechnung zu tragen und die Einlagerendite entsprechend den vorstehend dargelegten Grundsätzen in einen angemessenen und der veränderten Gewinnerwartung angepassten (geringeren) Gewinnanteilssatz umzuformen (BFH-Urteil in BFHE 224, 340, BStBl II 2009, 798, unter II.2.d).

**48** c) In Anwendung dieser Grundsätze rechtfertigen die bisherigen Feststellungen des FG --bei Annahme einer typisch stillen Beteiligung-- keinen ungekürzten Betriebsausgabenabzug der Gewinnanteile des H.

**49** aa) Nach Ansicht des FG ist die Vereinbarung über die stille Beteiligung nicht einem Fremdvergleich zu unterziehen. Wenngleich W seinem Sohn H aus familiären Gründen eine Beteiligung an der Gesellschaft über seinen Tod hinaus habe zusichern wollen, habe zwischen der Klägerin, an der W im Zeitpunkt der testamentarischen Verfügung nicht mehrheitlich beteiligt gewesen sei, und H ein Interessengegensatz bestanden. Der Klägerin sei die stille Beteiligung als Folge der testamentarischen Verfügung "aufgedrängt" worden. Dementsprechend sei sie in der Folgezeit gerade in länger anhaltenden Perioden mit hohen Gewinnen bestrebt gewesen, die Zahlungen an den Stillen zu reduzieren. Letztlich sei ihr dies aber erst --nach verschiedenen rechtlichen Auseinandersetzungen-- gelungen, als eine Verjährung des erbrechtlichen Anspruchs im Raum gestanden habe. Diese Anpassung sei ein weiteres Indiz für die bestehenden Interessengegensätze.

**50** bb) Dies hält revisionsrechtlicher Prüfung nicht stand.

**51** Aufgrund der verwandtschaftlichen Beziehungen zwischen den Beteiligten im Zeitpunkt der Errichtung der stillen

Gesellschaft besteht im Streitfall keine Vermutung dafür, dass die Gewinnanteile des stillen Gesellschafters i.S. des § 4 Abs. 4 EStG durch den Betrieb der T KG veranlasst sind (vgl. auch Beschluss des Großen Senats des BFH vom 29.05.1972 - GrS 4/71, BFHE 106, 504, BStBl II 1973, 5, unter IV.2.b aa, zu der aus dem natürlichen Interessengegensatz zwischen fremden Gesellschaftern einer Personengesellschaft herrührenden Vermutung, dass die vereinbarte Gewinnverteilung dem Beitrag des Gesellschafters zur Erreichung des Gesellschaftszwecks entspricht). Die Feststellung des FG, dass zwischen der T KG und H während der Vertragslaufzeit ein Interessengegensatz bestanden habe, macht eine Angemessenheitsprüfung nicht entbehrlich. Denn es erscheint naheliegend, dass K bei Abschluss des Vertrags über die Errichtung einer stillen Gesellschaft nicht nur die Interessen der seinerzeit von ihm vertretenen T KG, an der er zu jenem Zeitpunkt mehrheitlich beteiligt war, verfolgt hat, sondern sich auch an die testamentarische Verfügung des W gebunden gefühlt und damit gesellschaftsfremde Interessen vertreten hat. Dafür spricht vor allem, dass es jedenfalls nach der testamentarischen Regelung nicht allein um die Errichtung einer stillen Gesellschaft bei der T KG ging, sondern auch --und in erster Linie-- darum, das gewerbliche Vermögen des W zur Regelung der Unternehmensnachfolge insgesamt zwischen den beiden Söhnen aufzuteilen. Wenngleich es auf der Grundlage der Feststellungen des FG nachvollziehbar erscheint, dass sich K und H aus persönlichen Gründen "nichts schenken wollten", können daher außerbetriebliche Motive für die Ausgestaltung der stillen Beteiligung des H an der T KG --etwa übergeordnete Erwägungen zur "Gesamtlösung" des Erbfalls im Interesse des Erblassers-- nicht ausgeschlossen werden. Auf eine familien- oder erbrechtlich begründete Versorgung und damit letztlich auf eine zumindest teilweise private Veranlassung deutet auch das Fehlen vertraglicher Regelungen über eine Gewinnbegrenzung sowie über die Möglichkeit zur ordentlichen Kündigung hin. Diese Gemengelage lässt die Angemessenheitsprüfung gerade notwendig erscheinen.

**52** Soweit das FG die Angemessenheit der Gewinnbeteiligung des H --hilfsweise-- bejaht hat, hält seine Begründung revisionsrechtlicher Prüfung ebenfalls nicht stand. Zwar hat das FG zutreffend auf die Gewinnsituation der Klägerin bei Errichtung der stillen Gesellschaft im Jahr 1983 abgestellt und die sehr volatile Gewinnsituation in seine Würdigung einbezogen. Soweit es allerdings davon ausgegangen ist, der Klägerin könne die Mitte der 2000er Jahre unterbliebene Korrektur der Gewinnbeteiligung auf ein fremdübliches Maß angesichts der fehlenden Möglichkeit zu einer einseitigen Anpassung nicht angelastet werden, kann der Senat dem nicht folgen. Denn das FG wird in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen haben, dass sich die Klägerin der Möglichkeit zur ordentlichen Kündigung der stillen Gesellschaft jedenfalls nach den (ausdrücklichen) vertraglichen Regelungen gerade begeben hat. Dies mag auf die erbrechtliche Verfügung von W zurückzuführen sein, macht die Angemessenheitsprüfung aber (gerade) nicht entbehrlich.

**53** cc) Auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen kann nicht beurteilt werden, ob sich der unbegrenzte Abzug der Gewinnanteile des stillen Gesellschafters --wie von der Klägerin im Revisionsverfahren geltend gemacht-- nicht unter Hinweis auf die Rechtsfigur des "lästigen Gesellschafters" rechtfertigen lässt. Zwar kann dieser Gesichtspunkt eine Abfindung als aus Sicht der leistenden Gesellschaft betrieblich veranlasst erscheinen lassen (Schmidt/Loschelder, EStG, 42. Aufl., § 4 Rz 207; vgl. auch BFH-Beschluss vom 26.10.1995 - I B 50/95, BFH/NV 1996, 438, unter 1.b, zu den betreffenden Aufwendungen einer Kapitalgesellschaft). Zudem mag der an einen lästigen Gesellschafter geleistete Gewinnanteil als Betriebsausgabe abzugsfähig sein (Brandis/Heuermann/Schallmoser, § 16 EStG Rz 336). Dies setzt bei Verträgen zwischen (nahen) Angehörigen indes voraus, dass die vereinbarte Gewinnbeteiligung einem Fremdvergleich standhält. Das FG wird insoweit also nicht nur zu prüfen haben, ob es bei Abschluss des Vertrags überhaupt um die Abfindung eines lästigen Gesellschafters ging, sondern ebenso, ob auch unter fremden Dritten ein Vertrag dieses Inhalts zur Abfindung eines lästigen Gesellschafters geschlossen worden wäre.

**54** d) Der Vollständigkeit halber weist der Senat darauf hin, dass das FA die Höhe der abzugsfähigen Gewinnanteile des (typisch) stillen Gesellschafters, sollte eine typisch stille Gesellschaft vorliegen, rechtsfehlerhaft bestimmt hat.

**55** aa) Geht man mit dem FA (zugunsten der Klägerin) von einem entgeltlichen Erwerb der Beteiligung aus, setzt die Gewinnbeteiligung von 35 % nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats eine Beteiligung des stillen Gesellschafters am Gewinn und am Verlust der Gesellschaft voraus (BFH-Urteil vom 21.09.2000 - IV R 50/99, BFHE 193, 292, BStBl II 2001, 299, unter I.3.b am Ende). Nach den Feststellungen des FG fehlte es vorliegend jedoch an einer Verlustbeteiligung des H. Die Gewinnbeteiligung war nach Verlustjahren allein der Höhe nach begrenzt. Das FG wird daher im zweiten Rechtsgang zu erwägen haben, inwiefern dieser Umstand im Rahmen der Angemessenheitsprüfung eine Herabsetzung des angemessenen Gewinnanteils des Stillen erforderlich macht. Denn auch bei Vereinbarungen zwischen fremden Dritten wird dem Teilhaber regelmäßig ein unterschiedlicher Gewinnanteilssatz zugestanden, je nachdem, ob er nur am Gewinn teilnimmt oder auch das Verlustrisiko in

begrenztem Umfang mitträgt (vgl. BFH-Urteil vom 29.03.1973 - IV R 56/70, BFHE 109, 328, BStBl II 1973, 650, unter B.4.c: Herabsetzung des Renditesatzes für eine geschenkte stille Beteiligung von 15 % auf 12 %).

**56** bb) Zudem hat das FA den Anteil der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben rechtsfehlerhaft ermittelt. Nach der Rechtsprechung des BFH legt der Anteilssatz von 35 % (bzw. ein entsprechend herabgesetzter Satz) keine starre Obergrenze für die Anerkennung des Betriebsausgabenabzugs fest. Er ist nicht als fester Anteil von der Einlage des Stillen zu ermitteln. Vielmehr ist die angemessene Einlagerendite ausgehend von der im Zeitpunkt des Vertragsschlusses erwarteten Entwicklung des Bilanzgewinns in den nächsten fünf Jahren in eine angemessene prozentuale Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters umzurechnen. Dieser Anteilssatz ist dann den zukünftig tatsächlich erzielten Ergebnissen zugrunde zu legen mit der Folge, dass der steuerrechtlich anzuerkennende (angemessene) Gewinnanteil des Stillen die Rendite von 35 % der Einlage (bzw. den entsprechend herabgesetzten Satz) überschreiten kann (vgl. BFH-Urteile in BFHE 193, 292, BStBl II 2001, 299, unter I.3.c, mit Berechnungsbeispiel; in BFHE 224, 340, BStBl II 2009, 798, unter II.2.d).

**57** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de