

Urteil vom 13. November 2025, IV R 24/23

Mitunternehmerrisiko eines stillen Gesellschafters

ECLI:DE:BFH:2025:U.131125.IVR24.23.0

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, FGO § 48 Abs 1 Nr 2 Buchst a, FGO § 48 Abs 2, AO § 179 Abs 2 S 2, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG VZ 2016 , EStG VZ 2017 , EStG VZ 2018 , HGB § 230

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 23. Februar 2023, Az: 3 K 2942/20

Leitsätze

1. 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. Erforderlich ist ein Gesellschafterbeitrag, durch den das Vermögen des Gesellschafters belastet werden kann. Demgegenüber reicht der bloße Verzicht auf eine spätere Gewinnbeteiligung nicht aus (Bestätigung der Rechtsprechung).
2. Ebenso wenig reicht es für ein (schwach ausgeprägtes) Mitunternehmerrisiko aus, wenn ohne Verlustbeteiligung und Nachschusspflicht für den stillen Gesellschafter allein das Risiko besteht, dass er keine Gewinnbeteiligung erhält und damit seine als Einlageleistung versprochenen Dienstleistungen und etwaige Kosten vergeblich aufgewendet hat.
3. Eine atypisch stille Gesellschaft kann als Innengesellschaft nicht Beteiligte eines finanzgerichtlichen Verfahrens sein, das die Gewinnfeststellung betrifft. Befugt zur Erhebung der Klage ist nach § 48 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Finanzgerichtsordnung i.d.F. des Kreditzweitmarktförderungsgesetzes vom 22.12.2023 (BGBl. 2023 I Nr. 411) --FGO n.F.-- der Klagebefugte im Sinne des § 48 Abs. 2 Satz 1 FGO n.F. und damit der (gemeinsame) Empfangsbevollmächtigte. Er handelt im eigenen Namen im Interesse der Feststellungsbeteiligten und damit für diese als gesetzlicher Prozessstandschafter.

Tenor

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 23.02.2023 - 3 K 2942/20 sowie die Gewinnfeststellungsbescheide für 2016 bis 2018 vom 02.10.2020 beziehungsweise vom 07.10.2020 und die Einspruchsentscheidung vom 03.11.2020 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

I.

- 1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob stille Beteiligungen an einer GmbH zur Begründung einer atypisch stillen Gesellschaft geführt haben, deren Einkünfte gesondert und einheitlich festzustellen sind.
- 2 Die beigeladene GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom ...2014 gegründet. Gegenstand des Unternehmens sind Tätigkeiten im Immobilienbereich. Alleingesellschafter ist H. In der Gründungsurkunde der GmbH wurde der Beigeladene R --in seiner Eigenschaft als Empfangsbevollmächtigter der (streitigen) GmbH & atypisch still zugleich Kläger und Revisionskläger (Kläger)-- zum alleinvertretungsberechtigten und von den Beschränkungen des § 181

des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) befreiten Geschäftsführer bestellt; Zustimmungsvorbehalte bestehen nicht. Am ...2017 wurde Einzelprokura für den Beigeladenen M im Handelsregister eingetragen.

3 Am 14.11.2014 erwarb die GmbH in A-Stadt, A-Straße 15, ein Mehrfamilienhaus mit 16 Wohnungen, einer Gewerbeeinheit und 20 Tiefgaragenstellplätzen zum Kaufpreis von 1.160.000 €. Unter dem 01.07.2015 schloss die GmbH mit R sowie M im Wesentlichen gleichlautende Verträge über eine "Stille Beteiligung durch Erbringung von Dienstleistungen". Als Grundlage des Vertragsschlusses wurde unter anderem die Objektkalkulation zum Objekt A-Straße in A-Stadt benannt. Zweck der Beteiligung ist die gemeinsame Gewinnerzielung (§ 1). Als Einlage war die Erbringung von Dienstleistungen vereinbart: Bei R waren dies "Geschäftsführung, Entscheidung über den An- und Verkauf, Finanzierung sowie Verwaltung des Objektes", bei M "Entscheidung über den An- und Verkauf sowie Verwaltung des Objektes [...]" (§ 2).

4 Im Übrigen war die Rechtsstellung der stillen Beteiligten auszugsweise wie folgt geregelt:

"§ 3 Gewinnbeteiligung

1. Der stille Beteiligte ist mit 33,33 % am Gewinn im Sinne folgender lit. 2. der [GmbH] beteiligt.
2. Grundlage für die Gewinnbeteiligung ist der Saldo bzw. sind die Salden auf den Objektkonten nach vollständigem Abverkauf des Objektes. (...)

Die Salden sind zu korrigieren um ausserordentliche Kosten, die keinen Objektbezug haben, sowie um rechnerische Steuern auf Einkommen und Ertrag der Gesellschaft aus dem Objekt. Des Weiteren sind die Salden zu reduzieren um objektbezogene Darlehen und Einlagen, sowie um objektbezogene Zinskosten für Darlehen.

(...)

7. Änderungen an der Kalkulation zur Anlage A sind zwischen den Vertragsbeteiligten einstimmig abzustimmen.

§ 4 Verlustbeteiligung

1. Eine Verlustbeteiligung sowie eine Nachschusspflicht des stillen Beteiligten finden nicht statt.

§ 5 Weitere Rechte des stillen Beteiligten

1. Der stille Beteiligte hat die Einsichts- und Prüfungsrechte gemäß § 233 HGB. Insbesondere hat er Anspruch auf eine Abschrift des jährlichen Jahresabschlusses und das Recht, deren Richtigkeit anhand von Unterlagen persönlich oder unter Einschaltung eines vereidigten Wirtschaftsprüfers, Steuerberaters oder sonstig qualifizierten Beraters zu kontrollieren. Vom stillen Beteiligten geforderte Prüfungsaufwendungen gehen zu dessen Lasten.
2. Darüber hinaus hat der stille Beteiligte das Recht, sich nach vorheriger Anmeldung über die Angelegenheiten der Firma persönlich zu unterrichten und von der Geschäftsführung Auskunft zu verlangen. Er hat des Weiteren das Recht auf zeitnahe Einsicht in die Geschäftsbücher und Papiere der Firma.

§ 6 Haftung des stillen Beteiligten

1. Eine Haftung des stillen Beteiligten gegenüber Dritten und innerbetrieblich ist ausgeschlossen.
2. Für erbrachte Leistungen gibt der stille Beteiligte keine Gewährleistung, wird also von Haftungsansprüchen und Unternehmensverlusten jeglicher Art als Teilhaber und Mitarbeiter freigestellt.

§ 7 Übertragbarkeit der Rechte und Pflichten

1. Der stille Beteiligte darf die stille Beteiligung nur mit vorheriger persönlicher Zustimmung des Gesellschafters der [GmbH beziehungsweise der X-GmbH] auf einen Dritten übertragen.

§ 8 Dauer der stillen Beteiligung

Die stille Gesellschaft wird auf unbestimmte Zeit geschlossen.

§ 9 Kündigung der stillen Beteiligung

1. Der stille Beteiligte hat das Recht, das Gesellschafter-/Beteiligungsverhältnis mit einer Frist von einem Jahr zu kündigen.

(...)

§ 11 Auseinandersetzungsguthaben

1. Das Auseinandersetzungsguthaben des stillen Beteiligten bei Beendigung der Gesellschaft besteht aus seinen Einlagen und seinem Gewinnanteil bis zum Tag seines Ausscheidens.

(...)"

- 5 Auf der Grundlage der Beschlüsse der Gesellschafterversammlung vom 10.02.2016, vom 04.04.2016 und vom 09.05.2016 erfolgten Vorabausschüttungen an die stillen Gesellschafter in Höhe von jeweils 130.000 €. Nach Verkauf des Objekts A-Straße am 28.06.2016 und Eingang der letzten Kaufpreiszahlung erfolgte am 01.08.2016 eine weitere Auszahlung an die stillen Gesellschafter in Höhe von jeweils 74.000 €. Für das Objekt wurde für die stillen Gesellschafter ein "Gewinnanteil vor Steuer" in Höhe von insgesamt 396.103,71 € ermittelt.
- 6 In den Jahren 2016 bis 2018 (Streitjahre) erwarb (und veräußerte) die GmbH zahlreiche weitere Objekte.
- 7 Unter dem 01.10.2016 schloss die GmbH zu den beiden Objekten B-Stadt, dem Objekt C-Stadt sowie den Objekten D-Stadt mit der beigeladenen R GmbH, vertreten durch R, sowie mit M im wesentlichen gleichlautende Verträge über eine "Stille Beteiligung durch Erbringung von Dienstleistungen". Als Einlage war jeweils die Erbringung von Dienstleistungen (Geschäftsführung, Entscheidung über den An- und Verkauf, Finanzierung sowie Verwaltung der in der Vertragsgrundlage aufgeführten Objekte) vereinbart.
- 8 Unter dem 26.01.2017 schloss die GmbH zu den Objekten E-Stadt und den beiden Objekten in F-Stadt mit der R GmbH und M weitere Verträge über "Stille Beteiligung durch Erbringung von Dienstleistungen" ab. Unter der Überschrift "Einlage" heißt es in § 2 des Vertrags mit der R GmbH:

"1. Der stille Beteiligte beteiligt sich an der [GmbH] mit der folgenden Dienstleistung: Finanzierung sowie Verwaltung der in der Vertragsgrundlage aufgeführten Objekte. Diese Einlage in Form der Dienstleistung ist mit dem Gründungsgesellschafter der [GmbH] stets abzustimmen."
- 9 Der Vertrag mit M lautet:

"1. Der stille Beteiligte beteiligt sich an der [GmbH] mit der folgenden Dienstleistung: Vorbereitung zur Entscheidung über den An- und Verkauf, Verwaltung der in der Vertragsgrundlage aufgeführten Objekte. Diese Einlage in Form der Dienstleistung ist mit dem Gründungsgesellschafter der [GmbH] stets abzustimmen."
- 10 Weitere, den Verträgen vom 26.01.2017 entsprechende Verträge mit der R GmbH und M vom 17.11.2017 liegen zum Objekt G-Stadt, G-Straße 47, vor.
- 11 Ein weiterer --undatiertes-- im Wesentlichen den Verträgen vom 01.10.2016 entsprechender Vertrag über die stille Beteiligung durch Erbringung von Dienstleistungen mit der R GmbH und der M-GmbH & Co. KG (M KG), vertreten durch den Gesellschafter M-GmbH, diese vertreten durch M als Liquidator, liegt für das Objekt H-Stadt, die beiden Objekte in I-Stadt, das Objekt J-Stadt, das Objekt G-Stadt, G-Straße 32-34, die beiden Objekte K-Stadt sowie ein weiteres Objekt in L-Stadt ... vor. Als Einlage war jeweils die Erbringung von Dienstleistungen (Geschäftsführung, Entscheidung über den An- und Verkauf, Finanzierung sowie Verwaltung der in der Vertragsgrundlage aufgeführten Objekte) vereinbart.
- 12 In den Streitjahren erfolgten weitere Auszahlungen an die stillen Beteiligten: An R und M am 04.10.2016 in Höhe von jeweils 29.000 € und am 27.11.2017 in Höhe von jeweils 30.000 € für die beiden Objekte B-Stadt, an die R GmbH und M am 29.06.2017 in Höhe von jeweils 34.000 € für das Objekt C-Stadt, am 16.08.2017 in Höhe von jeweils 55.555 € für das Objekt E-Stadt und am 12.03.2018 in Höhe von jeweils 22.037,84 € für das Objekt F-Stadt.
- 13 R und M sind seit vielen Jahren im Immobilienbereich tätig. Sie halten vergleichbare stille Beteiligungen an weiteren GmbH, die Immobilien erwerben und wieder veräußern. R ist Gesellschafter-Geschäftsführer, M Prokurist weiterer GmbH, deren Unternehmensgegenstand unter anderem der Erwerb, die Veräußerung, die Vermittlung und die Verwaltung von Immobilien ist.

- 14** Die stille Beteiligte R GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 25.08.2016 gegründet. Gegenstand des Unternehmens ist der Verkauf, die Vermittlung und die Verwaltung von gewerblichen und wohnungswirtschaftlichen Immobilien sowie die Beteiligung an anderen Unternehmen und das Verwalten von eigenen sogenannten Bestandsimmobilien. Alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer ist R. An der stillen Beteiligten M KG ist M als Kommanditist mit einer Einlage von 51.129,19 € beteiligt.
- 15** In den für die Streitjahre beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eingereichten Bilanzen der GmbH sind keine Einlagen der stillen Gesellschafter ausgewiesen. Anlagevermögen ist nicht vorhanden. Personalaufwand fiel bei der GmbH in den Streitjahren nicht an. Der Gesellschafter H gewährte der GmbH am 16.12.2016 ein Darlehen über 70.000 € und am 13.01.2017 ein weiteres Darlehen über 75.000 €.
- 16** Die GmbH behandelte die eingegangenen stillen Beteiligungen als sogenannte typisch stille Beteiligungen. Die an die stillen Beteiligten ausgezahlten Gewinnbeteiligungen unterwarf sie dem Kapitalertragsteuerabzug und behandelte sie in den Gewinn- und Verlustrechnungen für die Streitjahre als Betriebsausgaben.
- 17** Das FA veranlagte die GmbH zunächst erklärungsgemäß zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 2016 und 2017. Nachdem der Kläger (R als Empfangsbevollmächtigter) erfolglos aufgefordert worden war, Feststellungserklärungen für die (atypisch) stille Gesellschaft abzugeben, erließ das FA am 31.08.2018 beziehungsweise 14.06.2019 Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellung) für 2016 und 2017 und schätzte die Besteuerungsgrundlagen. Dagegen legte R (als Geschäftsführer der GmbH) Einspruch ein. Nach Durchführung einer steuerlichen Außenprüfung, die ebenfalls von einer atypisch stillen Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) ausging, erließ das FA am 30.09.2020 geänderte Gewinnfeststellungsbescheide für 2016 und 2017. Darin wurden für die GmbH & atypisch still mit den Beteiligten GmbH, R, M und R GmbH Einkünfte (Gewinn aus Gesamthandsbilanz) in Höhe von 589.281,57 € (2016) beziehungsweise 280.070,41 € (2017) festgestellt, die der GmbH sowie --in Höhe der jeweils ausgezahlten Gewinne-- R und M (2016) beziehungsweise R, der R GmbH und M (2017) zugerechnet wurden.
- 18** Am 07.10.2020 erließ das FA einen entsprechenden Gewinnfeststellungsbescheid für 2018, in dem Einkünfte (Gewinn aus Gesamthandsbilanz) in Höhe von 69.400 € auf die GmbH, M und die R GmbH verteilt wurden. Auch gegen diesen Bescheid wandte sich R (als Geschäftsführer der GmbH) im Wege des Einspruchs.
- 19** Das FA legte die Einsprüche als solche der GmbH & atypisch still aus und wies diese mit Einspruchsentscheidung vom 03.11.2020 als unbegründet zurück. Vorliegend sei die Vermögenseinlage durch die "Einlage" von Arbeitskraft oder sonstigen Dienstleistungen erbracht worden. Die stillen Beteiligten hätten (insbesondere durch das Risiko vergeblicher Aufwendungen) Mitunternehmerisiko getragen und (durch ihre Tätigkeit für die GmbH) Mitunternehmerinitiative entfaltet.
- 20** Mit Urteil vom 23.02.2023 - 3 K 2942/20 wies das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg die Klage des Klägers (als Empfangsbevollmächtigter der GmbH & atypisch still; vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13.07.2017 - IV R 41/14, BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, Rz 16) ab. Die Klage sei zulässig, insbesondere sei der Kläger als Klage- und Empfangsbevollmächtigter der GmbH & atypisch still nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) a.F. klagebefugt. Sie sei aber unbegründet, da die stillen Beteiligungen als sonstige Innengesellschaften des bürgerlichen Rechts im Sinne der §§ 705 ff. BGB (unter II.3.a der Entscheidungsgründe) die Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft erfüllten.
- 21** Es bestehe ein --schwach ausgeprägtes-- Mitunternehmerisiko der stillen Beteiligten (unter II.3.b der Entscheidungsgründe). Zwar sei keine Verlustbeteiligung oder Nachschusspflicht vorgesehen. Es bestehe aber das Risiko, dass die stillen Gesellschafter die von ihnen als Einlage erbrachten Dienstleistungen und damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen (zum Beispiel Reisekosten) vergeblich erbracht hätten und den Gegenwert ihrer Dienstleistungen und selbst getragenen Aufwendungen nicht erstattet bekämen. Ihr Risiko sei damit auf den Verlust der erbrachten Einlagen beschränkt. Zudem sei in den Verträgen ein Anspruch auf Beteiligung an den stillen Reserven und einem etwaigen Geschäftswert der GmbH zwar nicht ausdrücklich geregelt. Die stillen Gesellschafter seien jedoch über ihre Gewinnbeteiligung auch an den Wertsteigerungen des Vermögens der GmbH (Umlaufvermögen) beteiligt; Anlagevermögen habe es nicht gegeben.
- 22** Dieses schwache Mitunternehmerisiko werde auf der Grundlage der bei Gründung der GmbH getroffenen mündlichen Übereinkunft und der Verträge über die stille Beteiligung durch eine starke Mitunternehmerinitiative kompensiert (unter II.3.c der Entscheidungsgründe). Die stillen Gesellschafter seien durch die von ihnen zu erbringenden Dienstleistungen maßgeblich an der Geschäftsführung der Innengesellschaft beteiligt gewesen. Die

Geschäfte der Innengesellschaft hätten die Beteiligten in arbeitsteiligem Zusammenwirken gemeinschaftlich geführt. Wenngleich H "das letzte Wort" gehabt habe, seien die zentralen Entscheidungen von den Beteiligten gemeinsam getroffen worden. Die Bedeutung der Tätigkeit von R und M spiegele sich auch in der vereinbarten Gewinnverteilung von je 1/3 wider. Im Übrigen ergebe sich die stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative auch aus der Stellung des R als Geschäftsführer beziehungsweise des M als Prokurist (ab Februar 2017).

- 23** Bei Gesamtwürdigung der Umstände seien die Streitgegenständlichen stillen Beteiligungen als atypisch stille Beteiligungen anzusehen. Ein eher schwach ausgeprägtes Mitunternehmerrisiko werde durch die ausgeprägten Möglichkeiten der stillen Beteiligten zur Entfaltung von Mitunternehmerinitiative kompensiert. Im Gegensatz zum gesetzlichen Leitbild der stillen Beteiligung, in dem sich ein stiller Gesellschafter mit einer Vermögenseinlage an dem Handelsgewerbe eines Anderen beteilige, stellten sich die Verhältnisse im Streitfall umgekehrt dar: Die stillen Beteiligten betrieben in Gestalt ihrer als Einlage erbrachten Dienstleistungen das Geschäft, zu dem der Geschäftsherr das Kapital beisteuere.
- 24** Dagegen richtet sich die Revision des Klägers (als Empfangsbevollmächtigter der GmbH & atypisch still), mit der die Verletzung materiellen Rechts (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG--; § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung --AO--) und Verfahrensmängel (§ 96 Abs. 1 FGO, Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO) gerügt werden.
- 25** Es liege keine stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative der Stillen vor. Zudem fehle es an einem (schwachen) Mitunternehmerrisiko. Eine Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven einschließlich eines Geschäftswerts habe nicht bestanden. Die stillen Gesellschafter hätten auch kein eigenes Vermögen eingesetzt. Das Risiko, keine Vergütung für die erbrachten Dienstleistungen zu erhalten, reiche nicht aus.
- 26** Weiterhin habe das FG die § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO dadurch verletzt, dass es nicht zumindest die Gewinnfeststellung für 2016 aufgehoben habe. Wenn sich Mehrere als stille Gesellschafter an einer GmbH beteiligten, seien nur dann nicht auch mehrere gesonderte Feststellungen durchzuführen, wenn sich die stillen Gesellschafter am gesamten Betrieb des Inhabers des Handelsgeschäfts und nicht nur an einzelnen Betriebszweigen oder Geschäftsbereichen beteiligten. Das sei hier aber nicht der Fall gewesen.
- 27** Daneben beruhe das Urteil auf mehreren Verfahrensmängeln. Das FG habe gegen den klaren Inhalt der Akten verstoßen, indem es die erfolgten Ausschüttungen und die maßgeblichen Verträge über die stillen Beteiligungen nicht berücksichtigt sowie allein einzelne Aussagefragmente des Zeugen H über die Mitwirkung der stillen Gesellschafter seiner Entscheidung zugrunde gelegt habe. Schließlich habe das FG ein Überraschungsurteil erlassen und damit den Anspruch des --nicht sachkundig vertretenen-- Klägers auf rechtliches Gehör verletzt. Er, der Kläger, habe nicht damit rechnen müssen, dass eine Klage aus einem Grund abgewiesen werde, den weder die Beteiligten noch das Gericht zuvor in das Verfahren eingeführt hätten, zumal, wenn dies zudem mit einer rechtlich fehlerhaften Begründung geschehe. Dies sei vorliegend in Bezug auf zwei entscheidungstragende Umstände der Fall, und zwar die Annahme eines "mündlichen Rahmenvertrags" sowie die Annahme von Mitunternehmerrisiko unter Hinweis auf die Aussage des Zeugen H, dass die Beteiligten bei Beginn ihrer Zusammenarbeit mündlich übereingekommen seien, dass die GmbH den Stillen einen fiktiven Gewinn auf der Grundlage der Objektkalkulation habe auszahlen sollen, wenn ein Objekt nicht veräußert werde.
- 28** Der Kläger beantragt,
das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 23.02.2023 - 3 K 2942/20, die Einspruchsentscheidung vom 03.11.2020 sowie die Gewinnfeststellungsbescheide für 2016 bis 2018 vom 02.10.2020 beziehungsweise vom 07.10.2020 aufzuheben.
- 29** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 30** Das FG habe Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko nach umfangreicher Sachverhaltsermittlung angenommen. Diese Tatsachenfeststellung sei einer revisionsrechtlichen Überprüfung entzogen. Damit habe die Vorinstanz rechtsfehlerfrei über das Vorliegen einer atypisch stillen Beteiligung entschieden.

Entscheidungsgründe

- 31** Die Revision des Klägers ist begründet. Das FG ist zutreffend von der Zulässigkeit der Klage ausgegangen (dazu 1.). Es hat allerdings die Anforderungen an ein --zumindest schwach ausgeprägtes-- Mitunternehmerrisiko der stillen Gesellschafter als Voraussetzung für eine Mitunternehmerstellung zu Unrecht herabgesetzt. Sein Urteil ist daher aufzuheben (dazu 2.). Der BFH kann in der Sache selbst entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die Klage ist begründet. Die Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre und die Einspruchsentscheidung sind aufzuheben (dazu 3.).
- 32** 1. Das FG ist zutreffend von der Zulässigkeit der Klage ausgegangen, die sich gegen die in den Gewinnfeststellungsbescheiden selbständig getroffene Feststellung richtet, wonach zwischen den genannten Feststellungsbeteiligten eine Mitunternehmerschaft besteht (zu dieser selbständigen Feststellung z.B. BFH-Urteil vom 12.06.2025 - IV R 28/22, BStBl II 2025, 910, Rz 20, m.w.N.). Insbesondere die Klagebefugnis des Klägers ist zu bejahen.
- 33** a) Die Vorinstanz ist davon ausgegangen, dass der Kläger als Klage- und Empfangsbevollmächtigter der GmbH & atypisch still im Sinne von § 48 Abs. 2 Satz 1 FGO a.F. nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 FGO a.F. klagebefugt ist.
- 34** b) Dies ist jedenfalls im Ergebnis zutreffend.
- 35** aa) Nach der Rechtsprechung des BFH kann eine atypisch stille Gesellschaft als Innengesellschaft nicht Beteiligte eines finanzgerichtlichen Verfahrens sein, das die Gewinnfeststellung betrifft. Die Rolle des nicht vorhandenen Geschäftsführers übernimmt bei der atypisch stillen Gesellschaft gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2, Abs. 2 FGO a.F. der Empfangsbevollmächtigte. Diesem stehen deshalb dieselben prozessualen Befugnisse zu wie einem vertretungsberechtigten Geschäftsführer nach dem Regeltatbestand des § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 FGO a.F.; er handelt im eigenen Namen im Interesse der Feststellungsbeteiligten und damit für diese als gesetzlicher Prozessstandschafter (vgl. nur BFH-Urteil vom 13.07.2017 - IV R 41/14, BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, Rz 16, m.w.N.).
- 36** bb) Nach dem im Streitfall anwendbaren § 48 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a FGO i.d.F. des Kreditweitzweckförderungsgesetzes vom 22.12.2023 (BGBl. 2023 I Nr. 411) --FGO n.F.-- (zur Anwendbarkeit für Verfahren, die bei Inkrafttreten der Norm am 01.01.2024 bereits anhängig waren, s. BFH-Urteil vom 08.08.2024 - IV R 1/20, BFHE 286, 25, BStBl II 2025, 122, Rz 25) kann bei nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen (und in sonstigen Fällen) der Klagebefugte im Sinne des § 48 Abs. 2 FGO n.F. Klage gegen Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen erheben. Klagebefugt im Sinne des § 48 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a FGO n.F. ist der gemeinsame Empfangsbevollmächtigte im Sinne des § 183a Abs. 1 Satz 1 AO oder des § 6 Abs. 1 Satz 1 der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 der Abgabenordnung (§ 48 Abs. 2 Satz 1 FGO n.F.). Ein gemeinsamer Empfangsbevollmächtigter soll nach § 183a Abs. 1 Satz 1 AO bestellt werden, wenn die Feststellungsbeteiligten keine rechtsfähige Personenvereinigung bilden; dieser ist ermächtigt, für sie alle Verwaltungsakte und Mitteilungen in Empfang zu nehmen, die nach der Abgabenordnung und den Steuergesetzen mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung zusammenhängen. Damit entspricht die Rechtslage im Ergebnis der Rechtslage vor der Änderung durch das Kreditweitzweckförderungsgesetz.
- 37** cc) Demnach folgt die Klagebefugnis des Klägers als Klagebefugter im Sinne des § 48 Abs. 2 Satz 1 FGO n.F. beziehungsweise gemeinsamer Empfangsbevollmächtigter im Sinne des § 183a Abs. 1 Satz 1 AO aus § 48 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a FGO n.F. Gegen die Annahme des FG, der Kläger sei als gemeinsamer Empfangsbevollmächtigter der atypisch stillen Gesellschaft als nicht rechtsfähiger Innengesellschaft (Levedag in Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, 10. Aufl., Rz 20.99; Steinhauß in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 48 FGO Rz 95a) bestellt worden und aufgetreten, bestehen keine Bedenken. Er ist als Geschäftsführer der GmbH jedenfalls wie ein Empfangsbevollmächtigter aufgetreten und hat sich vom FA als solcher behandeln lassen.
- 38** 2. Allerdings hat das FG die Anforderungen an ein --zumindest schwach ausgeprägtes-- Mitunternehmerrisiko der stillen Gesellschafter als Voraussetzung für eine Mitunternehmerstellung gegenüber der ständigen Rechtsprechung des BFH zu Unrecht herabgesetzt. Sein Urteil ist daher aufzuheben.
- 39** a) Gemäß § 179 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO werden einkommensteuerpflichtige Einkünfte gesondert und einheitlich festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Bei einem Gewerbebetrieb sind diese Voraussetzungen erfüllt, wenn mehrere Personen den Betrieb als Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG führen. In die Feststellung der Einkünfte sind dann alle Mitunternehmer einzubeziehen.

- 40** b) Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist oder --in Ausnahmefällen-- eine diesem wirtschaftlich vergleichbare Stellung innehat, Mitunternehmerisiko trägt und Mitunternehmerinitiative entfaltet sowie die Absicht zur Gewinnerzielung hat (z.B. BFH-Urteil vom 22.06.2017 - IV R 42/13, BFHE 259, 258, Rz 32, m.w.N.).
- 41** aa) Mitunternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie zum Beispiel Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführer, Prokuristen oder andere leitende Angestellte 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 Handelsgesetzbuch (HGB) zustehen oder die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 BGB a.F. entsprechen (ständige Rechtsprechung, vgl. nur BFH-Urteile vom 04.04.2023 - IV R 19/20, Rz 39, m.w.N.; vom 02.07.2025 - IV R 36/22, Rz 37).
- 42** bb) Mitunternehmerisiko 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 vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751). Erforderlich ist ein Gesellschafterbeitrag, durch den das Vermögen des Gesellschafters belastet werden kann; hierbei handelt es sich um die Mindestvoraussetzung für die Übernahme eines Mitunternehmerisikos (BFH-Urteile vom 13.07.2017 - IV R 41/14, BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, Rz 31 f.; vom 04.04.2023 - IV R 19/20, Rz 40; vom 02.07.2025 - IV R 36/22, Rz 38; s.a. Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl., § 15 Rz 208). Ein Mitunternehmerisiko kann sich dementsprechend auch aus einem Haftungsrisiko ergeben. Demgegenüber reicht der bloße Verzicht auf eine spätere Gewinnbeteiligung hierfür nicht aus (BFH-Urteile vom 13.07.2017 - IV R 41/14, BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, Rz 32; vom 04.04.2023 - IV R 19/20, Rz 40; vom 02.07.2025 - IV R 36/22, Rz 38).
- 43** cc) 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 (BFH-Urteil vom 04.04.2023 - IV R 19/20, Rz 41, m.w.N.).
- 44** dd) Mitunternehmer ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH auch, wer sich am Betrieb eines Anderen als atypisch stiller Gesellschafter beziehungsweise 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, das heißt, 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 (BFH-Urteil vom 04.04.2023 - IV R 19/20, Rz 42, m.w.N.).
- 45** c) Gegen diese Rechtsgrundsätze hat das FG teilweise verstoßen, indem es die Anforderungen an ein --zumindest schwach ausgeprägtes-- Mitunternehmerisiko der stillen Gesellschafter herabgesetzt hat.
- 46** aa) Das FG hat seiner Entscheidung zumindest konkludent den Rechtssatz zugrunde gelegt, dass ein schwach ausgeprägtes Mitunternehmerisiko auch ohne Verlustbeteiligung und Nachschusspflicht der Stillen bestehen kann, wenn das Risiko besteht, dass die stillen Gesellschafter keine Gewinnbeteiligung erhalten und sie damit ihre als Einlageleistung versprochenen Dienstleistungen und etwaige Kosten wie Reisekosten vergeblich aufgewendet haben.
- 47** Dies lässt sich mit der zuvor dargestellten ständigen Rechtsprechung des BFH nicht in Einklang bringen. Wenngleich die (abdingbare) Vermögenseinlage des stillen Gesellschafters im Sinne des § 230 Abs. 1 HGB einen bilanzierungsfähigen Beitrag voraussetzt, kann der (stets erforderliche) Gesellschafterbeitrag im Sinne des § 705 BGB a.F. zwar auch in der Erbringung von Dienstleistungen bestehen. Dies reicht zur Begründung einer stillen Gesellschaft aus (Kauffeld in Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, 10. Aufl., Rz 7.1b, 7.2, 7.6). Das Versprechen künftiger Dienstleistungen stellt jedoch keinen Gesellschafterbeitrag dar, der mit einer Belastung des Vermögens des stillen Beteiligten einhergeht. Mitunternehmerisiko ist damit nicht verbunden.

- 48** Das BFH-Urteil vom 13.07.2017 - IV R 41/14 (BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133) steht dem nicht entgegen. Zwar führt der Senat dort im Hinblick auf die Voraussetzung eines das Vermögen des Gesellschafters belastenden Gesellschafterbeitrags aus (Rz 32): "Ein solcher Beitrag kann in der Übernahme einer Bar- oder Sacheinlage, aber auch in der unentgeltlichen Überlassung von Anlagevermögen zur Nutzung (Nutzungseinlage) oder einem (Forderungs-)Verzicht auf ein Entgelt für im Interesse der Gesellschaft tatsächlich geleistete Arbeit bestehen." Dies ist indes so zu verstehen, dass ein das eigene Vermögen belastender Gesellschafterbeitrag durch Verzicht auf ein Dienstleistungsentgelt (nur) dann gegeben ist, wenn die Dienstleistung (bei Abschluss des Gesellschaftsvertrags) bereits erbracht worden und damit der Anspruch auf das Entgelt bereits entstanden ist (anders wohl Levedag in Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, 10. Aufl., Rz 20.76). Wird die Forderung in die Gesellschaft eingebracht (beziehungsweise verzichtet der Gesellschafter auf die Forderung), belastet dieser Gesellschafterbeitrag das Vermögen des stillen Gesellschafters. Hingegen geht das Versprechen der zukünftigen Erbringung von Dienstleistungen (Leistungseinlage) nicht mit dem Einsatz persönlichen Vermögens als Mindestvoraussetzung für die Übernahme von Mitunternehmerisiko (BFH-Urteil vom 13.07.2017 - IV R 41/14, BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, Rz 31 f.) einher.
- 49** Vor diesem Hintergrund ist ohne Bedeutung, dass nach der von der Vorinstanz in Bezug genommenen Rechtsprechung des BFH auf eine Beteiligung des stillen Gesellschafters am Verlust, an den stillen Reserven und am Geschäftswert gänzlich verzichtet werden kann, wenn dieser Ausschluss durch eine besonders stark ausgeprägte ("geschäftsführergleiche") Mitunternehmerinitiative kompensiert wird (vgl. Urteile vom 28.01.1982 - IV R 197/79, BFHE 135, 297, BStBl II 1982, 389, unter 2. [Rz 11]; vom 11.12.1990 - VIII R 122/86, BFHE 163, 346, unter 1.b [Rz 23]; vom 12.04.2021 - VIII R 46/18, BFHE 273, 22, BStBl II 2021, 614, Rz 20). Dieser Rechtsprechungsgrundsatz ändert nichts daran, dass eigenes Vermögen des Gesellschafters belastet werden muss (BFH-Urteil vom 13.07.2017 - IV R 41/14, BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, Rz 31 f.). Daran fehlt es im Streitfall.
- 50** Soweit der erkennende Senat im Urteil vom 28.01.1982 - IV R 197/79 (BFHE 135, 297, BStBl II 1982, 389) in einer ähnlichen Situation ein Mitunternehmerisiko angenommen hat, obschon der Stille keine Einlage geleistet hat, hält er daran jedenfalls für Fälle wie den vorliegenden nicht fest.
- 51** bb) Zugleich ist das FG davon ausgegangen, dass eine Beteiligung an den stillen Reserven auch ohne entsprechende Regelung in den Beteiligungsverträgen bestehen kann, wenn die Gesellschaft kein Anlagevermögen besitzt, sich Wertsteigerungen des Umlaufvermögens jedoch in der Gewinnbeteiligung niederschlagen können.
- 52** Auch damit verkennt die Vorinstanz die höchstrichterliche Rechtsprechung. Das Merkmal des Mitunternehmerrisikos setzt eine (unternehmerische) Beteiligung an den stillen Reserven der Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens voraus. Die Teilhabe am (laufenden) Gewinn aus der Veräußerung von Umlaufvermögen stellt keine mitunternehmerisikobegründende Beteiligung an den stillen Reserven und am Geschäftswert dar, sondern eine bloße Gewinnbeteiligung.
- 53** cc) Vor dem Hintergrund dieser beiden materiellen Fehler kann die Vorentscheidung keinen Bestand haben. Das angefochtene Urteil ist daher aufzuheben.
- 54** 3. Die Sache ist spruchreif. Der Senat kann daher in der Sache selbst entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre sowie die Einspruchsentscheidung sind aufzuheben.
- 55** a) Die stillen Gesellschafter haben kein --zumindest schwaches-- Mitunternehmerisiko getragen. Wenngleich sie in erheblicher Weise am Gewinn beteiligt wurden, haben sie keinen Gesellschafterbeitrag geleistet, der ihr Vermögen belasten kann. Die nach dem Beteiligungsvertrag zu erbringenden Dienstleistungen reichen dafür nicht aus. Gleiches gilt für etwaige (vergebliche) Aufwendungen wie zum Beispiel Reisekosten.
- 56** Nach den zwischen den Parteien getroffenen Vereinbarungen waren die Stillen auch nicht an den Verlusten der Gesellschaft beteiligt und mussten keine Nachschüsse leisten. Eine Haftung war sowohl im Außen- als auch im Innenverhältnis ausgeschlossen.
- 57** Ebenso wenig bestand eine Beteiligung der stillen Gesellschafter an den stillen Reserven des Anlagevermögens. Die Beteiligung am (laufenden) Gewinn aus der Veräußerung der zum Umlaufvermögen gehörenden Grundstücke genügt nicht. Das Auseinandersetzungsguthaben der stillen Gesellschafter bestand allein in ihren Einlagen (nicht rückzahlbare Vermögenspositionen) sowie in den Gewinnanteilen bis zum Tag des Ausscheidens.

- 58** b) Ob die stillen Beteiligten eine --stark ausgeprägte-- Mitunternehmerinitiative entfaltet haben, kann der Senat offenlassen. Ohne zumindest schwaches Mitunternehmerisiko vermag auch eine stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative eine Mitunternehmerstellung nicht zu begründen.
- 59** c) Ebenso wenig muss der Senat dazu Stellung nehmen, ob das FG --trotz der unterschiedlichen Immobilienprojekte mit jeweils eigenen Beteiligungsverträgen und unterschiedlichen stillen Beteiligten-- zu Recht von einer (einheitlichen) Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und in der Konsequenz von einer (einheitlichen) Gewinnfeststellung im Sinne von § 179 Abs. 1, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO ausgegangen ist. Dagegen ließe sich anführen, dass sich die Beteiligten nicht "an dem Handelsgewerbe" (§ 230 Abs. 1 HGB) der GmbH beteiligt haben, sondern an einzelnen Immobilienprojekten, und das in unterschiedlicher personeller Zusammensetzung. Dies spricht für mehrere eigenständige stille Gesellschaften, für die jeweils eigene Gewinnfeststellungsbescheide zu erlassen wären (vgl. zur Durchführung einer einheitlichen Gewinnfeststellung unter der Voraussetzung, dass sich die stillen Gesellschafter am gesamten Betrieb des Inhabers des Handelsgeschäfts beteiligen, BFH-Urteil vom 15.10.1998 - IV R 18/98, BFHE 187, 250, BStBl II 1999, 286, unter II.1. [Rz 31], auf das auch das vom FG in Bezug genommene BFH-Urteil vom 12.04.2021 - VIII R 46/18, BFHE 273, 22, BStBl II 2021, 614, Rz 30, verweist). Darauf kommt es jedoch mangels Qualifikation der Beteiligungsverhältnisse als atypisch stille Gesellschaften (Mitunternehmerschaften) nicht an.
- 60** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1, § 139 Abs. 4 FGO. Die Beigeladenen haben weder Sachanträge gestellt noch das Verfahren anderweitig wesentlich gefördert, so dass eine Erstattung ihrer außergerichtlichen Kosten nicht angezeigt ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de