

Urteil vom 23. November 2021, VIII R 17/19

Zur steuerlichen Anerkennung einer Innengesellschaft bürgerlichen Rechts

ECLI:DE:BFH:2021:U.231121.VIIIR17.19.0

BFH VIII. Senat

HGB § 230, EStG § 4 Abs 4, EStG § 12, EStG § 18 Abs 1 Nr 1, FGO § 125 Abs 1, FGO § 121 S 1, FGO § 72 Abs 2 S 2, FGO § 143 Abs 2, FGO § 144, BGB § 705, EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013 , EStG VZ 2014 , EStG VZ 2015

vorgehend FG München, 17. Mai 2019, Az: 6 K 756/18

Leitsätze

1. Ein zwischen dem Angehörigen eines freien Berufs und seinem minderjährigen Kind zivilrechtlich wirksam geschlossenes, als stille Gesellschaft bezeichnetes Gesellschaftsverhältnis führt --da es an einem Handelsgewerbe i.S. des § 230 HGB fehlt-- zur Entstehung einer Innengesellschaft bürgerlichen Rechts, die einer stillen Gesellschaft einkommensteuerlich gleichsteht.
2. Eine solche Innengesellschaft bürgerlichen Rechts zwischen nahen Angehörigen kann steuerlich auch dann anerkannt werden, wenn die Beteiligung oder die zum Erwerb der Beteiligung aufzuwendenden Mittel dem in die Gesellschaft aufgenommenen Angehörigen unentgeltlich zugewendet worden sind. Voraussetzung ist jedoch, dass die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten, d.h. sie müssen zivilrechtlich wirksam sein, inhaltlich dem unter fremden Dritten Üblichen entsprechen und auch wie unter fremden Dritten vollzogen werden.
3. Bei der Prüfung der Frage, ob der geschlossene Vertrag wie zwischen fremden Dritten vollzogen wird, kommt insbesondere der Umsetzung bzw. dem Vollzug der Einlagebestimmungen, den Gewinnbeteiligungsregelungen und der Beachtung der Informations- und Kontrollrechte Bedeutung zu.

Tenor

Das Verfahren betreffend die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr 2008 wird eingestellt.

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg, vom 17.05.2019 - 6 K 756/18 betreffend die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Streitjahre 2009 bis 2015 aufgehoben.

Die Sache wird insoweit an das Finanzgericht München, Außensenate Augsburg, zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob Gewinnbeteiligungen aus "stillen Gesellschaften", die der Kläger und Revisionskläger (Kläger) an seine minderjährigen Kinder gezahlt hat, als Betriebsausgaben abziehbar sind.
- 2 Der Kläger ist Zahnarzt. Er betreibt im Zuständigkeitsbereich des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eine Einzelpraxis. Die hieraus erzielten Einkünfte ermittelte er in den Jahren 2008 bis 2015 (Streitjahre)

durch Einnahmen-Überschussrechnung.

- 3 Der Kläger räumte seinen Kindern A (geboren 1994), B (geboren 1996) und C (geboren 1999) am2008 mit notarieller Erklärung jeweils schenkweise eine "stille Beteiligung" in Höhe von 50.000 € an seiner Zahnarztpraxis ein. Bereits mit Beschluss vom2007 hatte das zuständige Amtsgericht eine Ergänzungspflegschaft angeordnet, deren Wirkungskreis die Vertretung der Kinder beim Abschluss eines Gesellschaftsvertrags über die Einräumung einer stillen Beteiligung an der Zahnarztpraxis des Klägers betraf. Das zuständige Amtsgericht (Vormundschaftsgericht) genehmigte die Verträge am2008.
- 4 Ausweislich der notariellen Erklärung sollten die Schenkungen mit Wirkung zum 01.01.2007 erfolgen. Zu diesem Termin sollten auch die stillen Gesellschaften beginnen. Soweit der Gesellschaftsvertrag keine abweichenden Regelungen vorsah, sollten die Bestimmungen der §§ 230 ff. des Handelsgesetzbuchs (HGB) gelten. Die Einräumung der stillen Beteiligung erfolgte laut Erklärung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge. Gegenleistungen waren nicht zu erbringen; jedoch mussten sich die Kinder den Wert der schenkweisen Zuwendung auf ihren Pflichtteil am Nachlass des Klägers anrechnen lassen. Die Pflichtteilsanrechnung galt für den Fall der Ausübung des dem Kläger zustehenden Widerrufsrechts als nicht angeordnet. Dem Kläger standen nicht nur die gesetzlichen Rückübertragungsansprüche (insbesondere §§ 528 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs) zu; er war auch berechtigt, die schenkweise Einräumung der stillen Beteiligung zu widerrufen, falls der Erwerber ohne seine Zustimmung über seine stille Beteiligung ganz oder zum Teil verfügt, z.B. indem er sie belastet. Weitere Widerrufsrechte bestanden für die Fälle der Insolvenz, der Vollstreckung und des Vorversterbens der Erwerber.
- 5 Nach den Gesellschaftsverträgen stand den stillen Gesellschaftern --soweit mit der ärztlichen Schweigepflicht des Klägers vereinbar-- ein Kontrollrecht entsprechend § 233 HGB zu. Die Geschäftsführung oblag ausschließlich dem Kläger. Zur Vornahme von Handlungen, die über den gewöhnlichen Betrieb der Praxis hinausgehen, bedurfte der Kläger der Zustimmung der stillen Gesellschafter. Ungewöhnliche Geschäfte mussten die stillen Gesellschafter bei der Gewinnberechnung und der Auseinandersetzung nicht gegen sich gelten lassen. Jeder stille Gesellschafter war mit 10 % am Jahresgewinn beteiligt, höchstens aber mit 15 % der Einlage (= 7.500 €). An einem jährlichen Verlust sollte der jeweilige stille Gesellschafter ebenfalls mit 10 %, höchstens aber mit seiner Einlage, beteiligt sein. Der auf den stillen Gesellschafter entfallende Jahresgewinn sollte bis zum 01.03. des dem Geschäftsjahr nachfolgenden Jahres ausgezahlt werden. Nach Auflösung der Gesellschaft sollten die stillen Gesellschafter ihre Einlagen und einen etwa rückständigen Gewinnanteil erhalten. Am Gewinn und Verlust aus den "noch schwebenden Praxisvorfällen" nahmen sie nicht teil. Die stillen Gesellschaften sollten mindestens bis zum 31.12.2017 laufen und sich --falls keine Kündigungen erfolgten-- jeweils um ein Jahr verlängern.
- 6 Im Zusammenhang mit der Schenkung bzw. Gründung der Gesellschaften erfolgten keine tatsächlichen Zahlungen in das Betriebsvermögen des Klägers. Dieser zahlte in den Streitjahren Gewinnbeteiligungen in Höhe von jeweils 7.500 € (gesamt: 22.500 €) auf Bankkonten seiner Kinder, über die er selbst und die Mutter der Kinder Verfügungsmacht besaßen. Ab dem Jahr 2010 wurden mit dem Kapital Wertpapiergeschäfte getätigt. Der Kläger minderte den Gewinn aus seiner selbständigen Tätigkeit in den Streitjahren um jeweils 22.500 €.
- 7 Im Anschluss an bei dem Kläger durchgeführte Außenprüfungen kürzte das FA die erklärten Betriebsausgaben der Streitjahre um jeweils 22.500 € und stellte die Gewinne des Klägers mit Bescheiden vom 02.05.2014 (2008 bis 2010), 23.07.2014 (2011), 11.11.2014 (2012) und 23.10.2017 (2013 bis 2015) entsprechend höher gesondert fest. Es war der Auffassung, die Zahlungen des Klägers an seine Kinder seien gemäß § 12 Nrn. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) als Privataufwendungen anzusehen.
- 8 Die hiergegen gerichteten Einsprüche des Klägers blieben ohne Erfolg, ebenso die nachfolgende Klage. Das Finanzgericht (FG) erachtete die Klage betreffend das Streitjahr 2008 aufgrund des steuerrechtlichen Verbots der rückwirkenden Vereinbarung von Verträgen als unbegründet. Im Übrigen sah es die Klage als unbegründet an, da bei wertender Betrachtung unter Berücksichtigung aller erkennbaren Umstände des Einzelfalls Privataufwendungen vorlägen (§ 12 EStG). Die maßgebliche Veranlassung sei in den privaten Motiven des Klägers, Steuern zu sparen und seinen Kindern einen Vorteil zukommen zu lassen, zu sehen.
- 9 Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers, die er mit der Verletzung von Bundesrecht begründet.
- 10 Nachdem der Kläger die Revision betreffend die gesonderte Feststellung für das Streitjahr 2008 in der mündlichen Verhandlung zurückgenommen hat, beantragt er, das angefochtene FG-Urteil aufzuheben und die für die Streitjahre gesondert festgestellten Gewinne unter Änderung der Feststellungsbescheide vom 02.05.2014 (2009 und 2010), vom 23.07.2014 (2011), vom 11.11.2014

(2012) und vom 23.10.2017 (2013 bis 2015) in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.03.2018 um jeweils 22.500 € herabzusetzen.

- 11 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen, soweit die Revision nicht zurückgenommen wurde.
- 12 Es hält die FG-Entscheidung für zutreffend und meint, die geschlossenen Verträge hielten einer Fremdvergleichsprüfung nicht stand.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Nachdem der Kläger die Revision betreffend die gesonderte Feststellung für das Streitjahr 2008 zurückgenommen hat, war das Verfahren insoweit einzustellen (§§ 125 Abs. 1, 121 Satz 1 i.V.m. § 72 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die förmliche Einstellung des Verfahrens war angezeigt, weil die Revision nur für ein Streitjahr zurückgenommen wurde (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24.03.2011 - IV R 46/08, BFHE 233, 162, BStBl II 2011, 692).

III.

- 14 Im Übrigen ist die Revision des Klägers begründet und führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 15 Zwar hat das FG zutreffend erkannt, dass der Kläger mangels Betriebs eines Handelsgewerbes i.S. des § 230 HGB zivilrechtlich wirksam eine Innengesellschaft bürgerlichen Rechts gegründet hat, auf die die Grundsätze für die Anerkennung einer stillen Gesellschaft entsprechend anwendbar sind. Jedoch ist die Würdigung des FG, wonach die vom Kläger in den Streitjahren 2009 bis 2015 an seine Kinder gezahlten Gewinnbeteiligungen nicht nach § 4 Abs. 4 EStG als Betriebsausgaben seiner Zahnarztpraxis abziehbar sind, lückenhaft, da sie das Gesamtergebnis des Verfahrens nicht ausschöpft. Das FG hat nicht alle entscheidungserheblichen Aspekte des Streitfalls ermittelt und seiner Überzeugungsbildung zugrunde gelegt. Dies stellt einen materiell-rechtlichen Fehler dar, der zur Aufhebung der Vorentscheidung führt. Die Sache war zur Vornahme einer neuen Gesamtwürdigung an die Vorinstanz zurückzuverweisen.
- 16 1. Gewinnbeteiligungen, die der Geschäftsinhaber an den Gesellschafter einer Innengesellschaft zahlt, sind nach den Grundsätzen der stillen Gesellschaft als Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn die Begründung der Innengesellschaft betrieblich veranlasst ist (vgl. zur stillen Unterbeteiligung BFH-Urteil vom 07.11.2018 - IV R 20/16, BFHE 262, 435, BStBl II 2019, 224). Voraussetzung hierfür ist, dass die Aufwendungen durch den Betrieb veranlasst sind. Eine solche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind (z.B. BFH-Urteil vom 14.05.2003 - X R 14/99, BFH/NV 2003, 1547, m.w.N.).
- 17 a) Von einer betrieblichen Veranlassung kann bei einem Vertrag zwischen nahen Angehörigen über die Gründung einer Innengesellschaft --ebenso wie bei sonstigen Vertragsverhältnissen-- nach ständiger Rechtsprechung des BFH nur ausgegangen werden, wenn die Vereinbarung zivilrechtlich wirksam ist, inhaltlich dem unter fremden Dritten Üblichen entspricht und auch wie unter Dritten vollzogen wird (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2003, 1547; vom 31.05.1989 - III R 91/87, BFHE 158, 16, BStBl II 1990, 10; vom 21.02.1991 - IV R 35/89, BFHE 164, 238, BStBl II 1995, 449). Dass durch einen Fremdvergleich bei Vermögenszuwendungen zwischen nahestehenden Personen das Vorliegen von Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) sachgerecht von nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung (§ 12 Nr. 1 EStG) abgegrenzt werden soll, ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (vgl. z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 27.11.2002 - 2 BvR 483/00, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2003, 171, und BFH-Urteil vom 10.10.2018 - X R 44-45/17, BFHE 263, 11, BStBl II 2019, 203).
- 18 b) Für die Beurteilung, ob Verträge zwischen nahen Angehörigen durch die Einkunftserzielung (§ 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 EStG) veranlasst oder aber durch private Zuwendungs- oder Unterhaltsüberlegungen (§ 12 Nrn. 1 und 2 EStG) motiviert sind, ist seit der Neuausrichtung der höchstrichterlichen Rechtsprechung im Anschluss an den BVerfG-Beschluss vom 07.11.1995 - 2 BvR 802/90 (BStBl II 1996, 34, unter B.I.2.) die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten maßgebend. Zwar ist weiterhin Voraussetzung, dass die vertraglichen Hauptpflichten klar und

eindeutig vereinbart sind sowie entsprechend dem Vereinbarten durchgeführt werden. Jedoch schließt nicht mehr jede geringfügige Abweichung einzelner Sachverhaltsmerkmale vom Üblichen die steuerrechtliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses aus. Vielmehr sind einzelne Kriterien des Fremdvergleichs im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung unter dem Gesichtspunkt zu würdigen, ob sie den Rückschluss auf eine privat veranlasste Vereinbarung zulassen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 28.10.2020 - X R 1/19, BFHE 270, 505, BStBl II 2021, 283; vom 12.05.2016 - IV R 27/13, BFH/NV 2016, 1559; vom 17.07.2014 - IV R 52/11, BFHE 246, 349; in BFH/NV 2003, 1547, m.w.N.).

- 19** c) Gesellschaftsverträge zwischen nahen Angehörigen können nach der Rechtsprechung des BFH auch dann anerkannt werden, wenn die Beteiligung oder die zum Erwerb der Beteiligung aufzuwendenden Mittel dem in die Gesellschaft aufgenommenen Angehörigen unentgeltlich zugewendet worden sind. Dies gilt aber nur unter der Voraussetzung, dass die vorgenannten Bedingungen für die Anerkennung erfüllt sind (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 2016, 1559, und in BFHE 246, 349).
- 20** aa) Dem inhaltlichen Fremdvergleich halten zwischen Eltern und Kindern abgeschlossene Verträge über eine Innengesellschaft stand, wenn dem Kind nach dem Gesellschaftsvertrag und den ergänzenden gesetzlichen Vorschriften wenigstens annäherungsweise diejenigen Rechte eingeräumt werden, die im Vergleich einem stillen Gesellschafter nach dem Regelstatut der §§ 230 ff. HGB typischerweise zukommen (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2003, 1547, m.w.N.). Einschränkungen dieser Rechte, insbesondere hinsichtlich der Gewinnausschüttung, der Kontroll- und Informationsrechte oder aber der Kündigungsmöglichkeiten (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 2003, 1547; vom 25.09.1969 - IV R 179/68, BFHE 97, 298, BStBl II 1970, 114; vom 22.01.1970 - IV R 178/68, BFHE 98, 205, BStBl II 1970, 416; in BFHE 164, 238, BStBl II 1995, 449; in BFHE 158, 16, BStBl II 1990, 10; vgl. auch Buge in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 20 EStG Rz 169, m.w.N.; Fleischer/Thierfeld, Stille Gesellschaft im Steuerrecht, 9. Aufl., 65, Rz 2.6.3., jeweils m.w.N.) können --je nach Ausgestaltung-- ebenso zur Nichtanerkennung der Innengesellschaft führen wie Widerrufs- oder Rückfallklauseln (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 27.01.1994 - IV R 114/91, BFHE 174, 219, BStBl II 1994, 635; vom 16.05.1989 - VIII R 196/84, BFHE 157, 508, BStBl II 1989, 877, m.w.N.). Danach sind auch dann, wenn die Beteiligung dem Angehörigen zivilrechtlich wirksam unentgeltlich zugewendet worden ist, die im Rahmen der Schenkung getroffenen Bestimmungen in die Gesamtwürdigung einzubeziehen, wenn diese Einschränkungen der Gesellschafterrechte zur Folge haben. Im Rahmen der steuerlichen Gesamtwürdigung können auch die Motive, die zur Gründung der Gesellschaft geführt haben, berücksichtigt werden. Dies gilt insbesondere im Zusammenhang mit der Würdigung einzelner, die Rechte eines beteiligten Kindes beschränkender Vertragsbestimmungen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2003, 1547, unter II.4.a).
- 21** bb) Bei der Prüfung der Frage, ob der geschlossene Vertrag wie zwischen fremden Dritten vollzogen wird, kommt insbesondere der Umsetzung bzw. dem Vollzug der Einlagebestimmungen, den Gewinnbeteiligungsregelungen und der Beachtung der Informations- und Kontrollrechte Bedeutung zu. In diesem Zusammenhang kann auch der Tatsache, dass die beteiligten Kinder minderjährig sind, Bedeutung beizumessen sein. Übt ausschließlich der Unternehmer selbst die dem minderjährigen Kind zustehenden Informations- und Kontrollrechte aus, ist dies im Rahmen der Gesamtwürdigung ebenso zu berücksichtigen wie die Tatsache, dass der Unternehmer die auf ein Konto des minderjährigen Kindes überwiesenen Gewinnbeteiligungen nicht wie fremdes, sondern wie eigenes Vermögen verwaltet (vgl. hierzu die Grundsätze zur Zurechnung von Einkünften aus Kapitalanlagen, die unentgeltlich minderjährigen Kindern übertragen wurden, z.B. BFH-Beschluss vom 03.03.2016 - VIII B 25/14, BFH/NV 2016, 1021).
- 22** 2. Ausgehend von diesen Grundsätzen hält die vom FG vorgenommene Würdigung zur fremdüblichen Gestaltung und Durchführung der zwischen dem Kläger und seinen Kindern geschlossenen Gesellschaften einer revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand. Das FG hat bei seiner Würdigung wesentliche Einzelfallumstände, die für die Beurteilung der Fremdüblichkeit hätten abgewogen werden müssen, nicht berücksichtigt (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 263, 11, BStBl II 2019, 203, m.w.N.). Seine Entscheidung war daher aufzuheben.
- 23** a) Zwar ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass die Schenkungen und Gesellschaftsverträge zivilrechtlich wirksam sind (zu den Formerfordernissen z.B. Söhn in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz E 1110 ff.; Kulosa, Der Betrieb 2014, 972, 973 ff.; Fleischer/Thierfeld, a.a.O., 59 ff., Rz 2.6.2.). Ebenso hat es ohne Rechtsfehler angenommen, dass die zivilrechtliche Wirksamkeit der zwischen dem Kläger und seinen Kindern geschlossenen Verträge nicht dadurch berührt wird, dass --entgegen der anderslautenden Bezeichnung der Vertragsbeteiligten-- keine stillen Gesellschaften i.S. der §§ 230 ff. HGB entstehen konnten, weil der Kläger kein Handelsgewerbe betreibt, sondern Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielt (vgl. BFH-Urteile vom 02.03.1995 - IV R 62/93, BFHE 177, 113, BStBl II 1995, 413; in BFH/NV 2003, 1547; vgl. auch HHR/Buge, § 20 EStG

Rz 151; Levedag in Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, 9. Aufl., Rz 20.7). Dieser Umstand führt lediglich dazu, dass eine (zivilrechtlich wirksame) Innengesellschaft bürgerlichen Rechts entstanden ist (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2003, 1547; vom 21.09.1989 - IV R 126/88, BFH/NV 1990, 692), die einer stillen Gesellschaft einkommensteuerlich gleichsteht (vgl. HHR/Brandt, § 18 EStG Rz 20; Korn in Korn, § 18 EStG Rz 22).

- 24** b) Allerdings hält weder der vom FG durchgeführte inhaltliche Fremdvergleich der revisionsrechtlichen Prüfung stand, noch reichen seine Feststellungen zur Durchführung des vertraglich Vereinbarten aus, um die Versagung des streitigen Betriebsausgabenabzugs zu begründen.
- 25** aa) So hat sich das FG nicht hinreichend mit der Frage auseinandergesetzt, ob den Kindern des Klägers vertraglich wenigstens annäherungsweise diejenigen Rechte eingeräumt wurden, die einem stillen Gesellschafter nach dem Regelstatut der §§ 230 ff. HGB typischerweise zustehen. Seinen Ausführungen ist insbesondere nicht zu entnehmen, welche Regelungen als fremdüblich anzusehen sind und inwieweit sich im konkreten Streitfall Abweichungen ergeben. Zudem hat sich das FG weder mit der vertraglich vereinbarten Laufzeit noch mit den Kündigungsmöglichkeiten befasst. Die Regelungen zu den Folgen des Versterbens eines Vertragsbeteiligten, eines Inhaberwechsels und zur Auseinandersetzung nach Auflösung der Gesellschaft hat es ebenfalls nicht in seiner Würdigung berücksichtigt. Auch die im Rahmen der Schenkung bestimmten Widerrufsmöglichkeiten des Klägers, die u.a. dann bestehen, wenn der Erwerber ohne die Zustimmung des Klägers über seine stille Beteiligung ganz oder zum Teil verfügt, indem er sie z.B. belastet, hat das FG nicht in seine Betrachtung einbezogen.
- 26** Dem Umstand, dass dem Betrieb des Klägers im Zusammenhang mit der Gesellschaftsgründung keine zusätzlichen Mittel zugeflossen sind, hat das FG demgegenüber im Rahmen seiner Würdigung eine besondere Bedeutung beigemessen, ohne sich in diesem Zusammenhang mit der Rechtsprechung des BFH (Urteile in BFH/NV 2016, 1559, und in BFHE 246, 349) auseinanderzusetzen. Danach können Gesellschaftsverträge zwischen nahen Angehörigen auch dann anerkannt werden, wenn --wie im Streitfall-- die Beteiligung oder die zum Erwerb der Beteiligung aufzuwendenden Mittel dem in die Gesellschaft aufgenommenen Angehörigen unentgeltlich zugewendet worden sind, sofern die vorgenannten Anerkennungsvoraussetzungen (vgl. oben unter III.1.a) erfüllt sind. Dies wäre geboten gewesen, da es der Zuführung von Mitteln gleich zu erachten sein kann, wenn vom Kapitalkonto des Geschäftsherrn Beträge zur Erfüllung der Einlageverpflichtungen der Gesellschafter umgebucht werden und diese während der Dauer der Gesellschaft der Verlustverrechnung unterliegen.
- 27** bb) Auch die Feststellungen zur Durchführung des vertraglich Vereinbarten sind lückenhaft. Das FG hat zwar festgestellt, dass der Kläger die Gewinnbeteiligungen auf Bankkonten der Kinder ausgezahlt hat. Unklar ist allerdings, ob dies jeweils nach Maßgabe der Vereinbarungen in § 4 des Gesellschaftsvertrags geschehen ist. Zur Ausübung der Informations- und Kontrollrechte führt das FG aus, faktisch habe sich der Kläger bis zur Volljährigkeit der Kinder selbst kontrolliert. Allerdings ist nicht ersichtlich, ob sich das FG insoweit tatsächlich mit der Vertragsdurchführung befasst oder --aufgrund der Minderjährigkeit der Kinder und einer (wohl) fehlenden, über die Gesellschaftsgründung hinausgehenden Bestellung eines Ergänzungspflegers-- lediglich Mutmaßungen angestellt hat. Ebenfalls lückenhaft sind die Feststellungen des FG zu der Frage der freien Verfügbarkeit der Gewinnbeteiligungen für die Gesellschafter. Diese fehlt insbesondere auch dann, wenn die Auszahlung auf Konten der Kinder erfolgt, über die der Kläger Verfügungsbefugter ist, und er das entsprechende Guthaben nicht tatsächlich wie fremdes Vermögen verwaltet, sondern wie eigenes Vermögen behandelt.
- 28** 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Sie war daher an das FG zurückzuverweisen, da dieses keinen Fremdvergleich anhand der vom BFH aufgestellten Kriterien (s. hierzu III.1.) vorgenommen hat. Die von der Vorinstanz bisher festgestellten Tatsachen lassen weder einen sicheren Schluss auf eine private noch auf eine betriebliche Veranlassung der Gewinnbeteiligungen zu. Das FG wird daher eine erneute Gesamtwürdigung vorzunehmen haben.
- 29** a) Hierzu weist der Senat darauf hin, dass insbesondere auch die Regelungen zum Widerrufsvorbehalt (Ziff. IV. der Schenkungserklärung) einer inhaltlichen Fremdvergleichsprüfung zu unterziehen sind. U.a. wird zu prüfen sein, ob die Bestimmung unter Ziff. IV.a zum Widerrufsrecht im Falle einer Verfügung des Erwerbers als fremdüblich anzusehen ist. Ebenso wird zu klären sein, ob die Widerrufsmöglichkeit für den Fall des Vorversterbens des Erwerbers (Ziff. IV.d) möglicherweise in Widerspruch zu der gesellschaftsvertraglichen Bestimmung zum Versterben des Gesellschafters in § 5 Abs. 2 des Vertrags steht, nach der die Erben des Gesellschafters berechtigt sind, das Gesellschaftsverhältnis fortzusetzen.
- 30** Das FG wird auch den tatsächlichen Vollzug der Auszahlung der Gewinnansprüche nach Maßgabe des § 4 des Gesellschaftsvertrags zu prüfen haben. Neben der Pünktlichkeit der Zahlungen wird --wegen der unterjährigen Gründung der Gesellschaft in Bezug auf die im Jahr 2009 für das Jahr 2008 gezahlten Gewinnansprüche-- auch

deren Höhe zu überprüfen sein. Ferner wird das FG die tatsächliche Ausübung der vertraglich vereinbarten Kontroll- und Informationsrechte und die tatsächliche Verwaltung der Konten der Kinder unter Berücksichtigung der dargelegten Grundsätze hinterfragen müssen.

- 31** Zweifelhaft erscheint, ob dem vom Kläger genannten Motiv, er habe seine Kinder an die Praxis bzw. den Beruf des Zahnarztes heranführen wollen, mit Blick auf das Alter der Kinder und die bestehenden berufsrechtlichen Zugangsbeschränkungen im Rahmen der Gesamtwürdigung der Anerkennungsvoraussetzungen wesentliche Bedeutung beigemessen werden kann.
- 32** b) Schließlich weist der Senat darauf hin, dass --wäre die Vertragsgestaltung und -durchführung nach Maßgabe der dargelegten Grundsätze als fremdüblich zu beurteilen-- die Anerkennung des Betriebsausgabenabzugs nicht nach Maßgabe der Entscheidung des X. Senats (BFH-Urteil vom 21.10.1992 - X R 99/88, BFHE 170, 41, BStBl II 1993, 289) zu versagen ist. Die dortigen Erwägungen zu einer fehlenden endgültigen Vermögensverschiebung zwischen Schenker und Beschenktem in den Fällen einer stillen Beteiligung ohne Verlustbeteiligung bei schenkweiser Zuwendung des als Einlage zu verwendenden Geldbetrags sind nicht auf den Streitfall übertragbar. Anders als im Fall des X. Senats fehlt es im Streitfall an einer hinreichenden Vergleichbarkeit mit den Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger seinen Kindern Geldbeträge zuwendet, die diese dem Vater sogleich wieder als "Darlehen" zur Verfügung zu stellen haben. Schenkt der Kläger --wie im Streitfall-- seinen Kindern zivilrechtlich wirksam die Einlage und vereinbart mit ihnen im Rahmen des fremdüblich ausgestalteten und vollzogenen Gesellschaftsvertrags nicht nur eine Gewinn-, sondern auch eine Verlustbeteiligung, so ist der Vollzug der schenkweisen Zuwendung der Einlage nicht auf den Zeitpunkt der Auflösung der (stillen) Gesellschaft verschoben.
- 33** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung ergibt sich aus § 143 Abs. 2 FGO. Auch bei nur teilweiser Zurückverweisung der Sache muss dem FG die Entscheidung über die gesamten Kosten des Verfahrens übertragen werden (z.B. BFH-Urteil vom 28.11.2019 - IV R 43/16, BFH/NV 2020, 511; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 144 Rz 2, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de