

Urteil vom 12. Februar 2015, IV R 48/11

Einkünftefeststellung für atypisch stille Gesellschaft als Grundlagenbescheid der beteiligten GmbH

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1, AO § 179 Abs 2 S 2, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, AO § 182 Abs 1 S 1, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 2

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 18. April 2010, Az: 6 K 139/06

Leitsätze

NV: Die Einkünfte einer atypisch stillen Gesellschaft sind gesondert und einheitlich festzustellen. Der Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für die Besteuerung der Einkünfte des Inhabers des Handelsgewerbes und des stillen Gesellschafters .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 19. April 2010 6 K 139/06 aufgehoben.

Die Sache wird an den zuständigen Vollsenat des Finanzgerichts Baden-Württemberg zurückverwiesen. Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1 A. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist Tochter und Gesamtrechtsnachfolgerin des im Jahr 2012 verstorbenen M. M war Steuerberater der A-GmbH. Gesellschafter-Geschäftsführer der A-GmbH war B.
- 2 Am 2. Januar 1995 schlossen die A-GmbH und M einen Gesellschaftsvertrag über die Gründung einer stillen Gesellschaft. Geschäftsinhaberin sollte die A-GmbH, M sollte stiller Gesellschafter sein. Die Gesellschaft sollte am 1. Januar 1995 beginnen. M verpflichtete sich, Darlehensansprüche gegen die A-GmbH in Höhe von 3.475.000 DM als Einlage zu erbringen; er war berechtigt, insgesamt Einlagen bis 5 Mio. DM zu erbringen.
- 3 Mit weiterem zwischen M und der A-GmbH geschlossenem Vertrag vom 31. Januar 1995 wurde die stille Beteiligung des Klägers in eine atypisch stille Gesellschaft umgewandelt (A-GmbH & atypisch Still).
- 4 Am 15. Juli 1996 wurde ein Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der A-GmbH gestellt. Das Verfahren wurde im November 1996 eröffnet.
- 5 M reichte am 21. August 1996 bei dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) eine Feststellungserklärung für die A-GmbH & atypisch Still betreffend das Jahr 1995 ein. Auf M sollte dabei ein Verlust von 10.939.596,38 DM entfallen.
- 6 Mit Bescheid vom 13. September 1996 lehnte das FA die gesonderte und einheitliche Feststellung für die A-GmbH & atypisch Still zunächst ab, da es an einer mitunternehmerischen Beteiligung des M fehle. Hiergegen wandten sich die Einsprüche des M sowie der A-GmbH, die mit Einspruchsentscheidung vom 25. August 1998 als unbegründet zurückgewiesen wurden. Nach Klageerhebung durch M beim Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg (12 K 270/98) wurde das FA mit Urteil vom 16. Juni 2003 verpflichtet, für 1995 einen Feststellungsbescheid auf Grundlage der eingereichten Feststellungserklärung zu erlassen.
- 7 Für die A-GmbH wurde die Körperschaftsteuererklärung 1995 am 21. August 1996 bei dem FA eingereicht.
- 8 Mit unter Vorbehalt der Nachprüfung gestelltem Bescheid vom 21. November 1996 stellte das FA den

verbleibenden Verlustabzug zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 1995 auf 9.432.096 DM fest.

- 9** Am 21. März 2002 wurde die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 1995 unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung auf 6.830.305 DM vermindert. Zur Begründung wurde auf den Bericht der Außenprüfung vom 29. Mai 2001 verwiesen. Der Bescheid wurde an B, den Liquidator der A-GmbH, adressiert.
- 10** Mit weiterem Änderungsbescheid vom 4. April 2003 wurde der zum Jahresende 1995 für die Körperschaftbesteuerung verbleibende Verlustabzug auf 6.478.159 DM vermindert. Der Bescheid wurde an B als Liquidator der A-GmbH adressiert.
- 11** Das FA erließ am 19. November 2004 einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung 1995 für die A-GmbH & atypisch Still; dieser wurde an M als Empfangsbevollmächtigten adressiert. Darin stellte das FA Einkünfte aus Gewerbebetrieb von -712.347 DM fest, die es auf die A-GmbH in Höhe von 36.985 DM und auf M in Höhe von -749.332 DM verteilte.
- 12** Der hiergegen gerichtete Einspruch des M wurde mit Einspruchsentscheidung vom 9. Februar 2006 als unbegründet zurückgewiesen. Zuvor war die A-GmbH am 27. Dezember 2005 zu dem Verfahren hinzugezogen worden.
- 13** Mit seiner gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 1995 gerichteten Klage begehrte M, "dass ein laufender Verlust von 90 % der Verlustfeststellung aus dem Körperschaftsteuerbescheid vom 21.03.2002 gleich 7.552.808 DM im Feststellungsbescheid für die atypische stille Gesellschaft festgestellt wird, wovon unter Berücksichtigung von § 15a EStG ein verrechenbarer Verlust von 5.007.500 DM für den Kläger festzustellen ist, hilfsweise den Betrag von 5.007.500 DM als Veräußerungsverlust festzustellen".
- 14** Das FG lud mit Beschluss vom 14. Dezember 2009 die A-GmbH notwendig bei; zuvor war die Sache von dem Vollsenaat auf den Einzelrichter übertragen worden.
- 15** Mit Urteil vom 19. April 2010 gab das FG der Klage im Wesentlichen statt. Der Feststellungsbescheid für 1995 wurde dahin gehend abgeändert, dass dem FA aufgegeben wurde, die geänderte Steuerfestsetzung nach Maßgabe der Urteilsgründe zu errechnen.
- 16** Mit seiner Revision macht das FA geltend, das FG habe unzutreffend eine Bindungswirkung der Körperschaftsteuerfestsetzung für die A-GmbH auf die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte der atypisch stillen Gesellschaft angenommen. Es treffe nicht zu, dass das FG den Körperschaftsteuerbescheid gegenüber der A-GmbH nur als Berechnungsgrundlage für die verfahrensgegenständliche gesonderte und einheitliche Feststellung herangezogen habe. Dann wäre es auf die Wirksamkeit der Bekanntgabe der körperschaftsteuerlichen Festsetzung nicht angekommen.
- 17** Das FA beantragt sinngemäß, das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 19. April 2010 6 K 139/06 aufzuheben und die Klage abzuweisen, hilfsweise, die Sache nach Aufhebung des FG-Urteils zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 18** Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 19** Sie hält die Revision bereits für unzulässig, hilfsweise für unbegründet.
- 20** Die Begründung der Revision entspreche nicht den Darlegungserfordernissen des Prozessrechts. Es genüge nicht, auf die Begründung einer vorangegangenen Nichtzulassungsbeschwerde zu verweisen. Auch die Bezugnahme des FA auf Schriftsätze, die in dem Klageverfahren vor dem FG eingereicht worden seien, genüge nicht.
- 21** In der Sache lägen die gerügten Rechtsverletzungen nicht vor. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sei nicht verletzt worden, denn auch das FG habe zutreffend erkannt, dass die atypisch stille Gesellschaft eine steuerliche Mitunternehmerschaft darstelle. Auch die Notwendigkeit der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte der A-GmbH & atypisch Still nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) habe das FG erkannt.
- 22** Das FG habe nicht angenommen, dass ein gegenüber der A-GmbH ergangener Verlustfeststellungsbescheid einen Grundlagenbescheid für die gesonderte und einheitliche Feststellung der atypisch stillen Gesellschaft darstelle. Es

habe nur darlegen wollen, dass die Körperschaftsteuerrechtlichen Festsetzungen die rechnerische Basis des verfahrensgegenständlichen Feststellungsbescheids darstellten.

Entscheidungsgründe

- 23** B. Die zulässige Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 24** I. Das Verfahren ist nicht durch den Tod des M unterbrochen, da dessen Prozessbevollmächtigter unverändert die Vertretung in dem Verfahren innehat.
- 25** Zwar tritt gemäß § 155 Satz 1 FGO, § 239 Abs. 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) durch den Tod eines Beteiligten grundsätzlich eine Unterbrechung des Verfahrens ein, bis das Verfahren durch den Rechtsnachfolger aufgenommen wird. Dies gilt aber gemäß § 155 Satz 1 FGO, § 246 Abs. 1 ZPO nicht, wenn der verstorbene Beteiligte durch einen Prozessbevollmächtigten vertreten wurde und dieser und der Prozessgegner keine Aussetzung des Verfahrens beantragen (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. Oktober 2013 IV R 25/10, BFH/NV 2014, 170).
- 26** II. Die Revision ist zulässig. Die Begründung des FA genügt insbesondere den Anforderungen an eine Revisionsbegründung.
- 27** Nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO muss die Revisionsbegründung die bestimmte Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt. Dies erfordert, dass die erhobene Rüge eindeutig erkennen lassen muss, welche Norm der Revisionskläger für verletzt hält. Ferner muss der Revisionskläger die Gründe tatsächlicher und rechtlicher Art angeben, die nach seiner Auffassung das erstinstanzliche Urteil als unrichtig erscheinen lassen. Denn er ist gehalten, Inhalt, Umfang und Zweck des Revisionsangriffs von vornherein klarzustellen. Demgemäß muss sich der Revisionskläger mit den tragenden Gründen des finanzgerichtlichen Urteils auseinandersetzen und darlegen, weshalb er diese für unrichtig hält (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschlüsse vom 22. März 2010 VI R 10/10, BFH/NV 2010, 1295, und vom 10. Mai 2012 IV R 47/10, BFH/NV 2012, 1608).
- 28** Diesen Anforderungen wird die Revisionsbegründung des FA vom 25. November 2011 gerecht. Sie lässt erkennen, dass das FA sich gegen die Verkennung der Wirkung von Grundlagen- und Folgebescheid durch das FG wendet und damit eine unzutreffende Anwendung der Regelungen in §§ 179 f. AO rügt.
- 29** III. Die Revision ist auch begründet. Das FG hat den Umfang der Einkünfte des M aus seiner Beteiligung an der A-GmbH & atypisch Still nicht hinreichend geprüft.
- 30** 1. M war ab 31. Januar 1995 atypisch stiller Gesellschafter der A-GmbH und bezog ab diesem Zeitpunkt bis 31. Dezember 1995 Einkünfte aus mitunternehmerischer Beteiligung an einem Gewerbebetrieb.
- 31** Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb die Gewinnanteile der Gesellschafter einer OHG, einer KG und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist eine andere Gesellschaft im Sinne dieser Vorschrift auch die atypisch stille Gesellschaft, also eine stille Gesellschaft, bei der der stille Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist. Dass zwischen der A-GmbH und M eine atypisch stille Gesellschaft bestanden hat, hat das FG mit Urteil vom 16. Juni 2003 rechtskräftig entschieden. Indes hat es bei seiner hier angefochtenen Entscheidung verkannt, dass die atypisch stille Gesellschaft selbständiges Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation ist (vgl. BFH-Urteile vom 26. November 1996 VIII R 42/94, BFHE 182, 101, BStBl II 1998, 328; vom 15. Oktober 1998 IV R 18/98, BFHE 187, 250, BStBl II 1999, 286, und vom 15. Dezember 1998 VIII R 62/97, BFH/NV 1999, 773).
- 32** Verfahrensrechtlich sind diese gemeinschaftlichen Einkünfte nach § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO für den Inhaber des Handelsgeschäfts und den atypisch stillen Gesellschafter gesondert und einheitlich festzustellen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 187, 250, BStBl II 1999, 286; BFH-Beschluss vom 5. Juli 2002 IV B 42/02, BFH/NV 2002, 1447, und BFH-Urteil vom 19. Dezember 2002 IV R 47/01, BFHE 201, 241, BStBl II 2003, 507). Nach der Regelungstechnik der gesonderten und einheitlichen Feststellung ist der Feststellungsbescheid bindend für die von ihm betroffenen Steuerbescheide (vgl. § 182 Abs. 1 Satz 1 AO). Für eine atypisch stille Gesellschaft, die aus einer GmbH als Inhaberin des Handelsgeschäfts und einer natürlichen Person als atypisch stillem Gesellschafter besteht, sind die in dem Grundlagenbescheid festgestellten Einkünfte in dem Körperschaftsteuerbescheid der GmbH

und dem Einkommensteuerbescheid der natürlichen Person zwingend umzusetzen. Eine umgekehrte Bindungswirkung vom Folge- auf den Grundlagenbescheid ist gesetzlich nicht vorgesehen.

- 33** 2. Da das FG von anderen Grundsätzen ausgegangen ist und die Sache auch nicht spruchreif ist, ist das Urteil des FG aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.
- 34** Das FG geht davon aus, dass die atypisch stille Gesellschaft nicht Subjekt der Gewinnerzielung sein könne, sie keinen Betriebsvermögensvergleich vornehmen und auch keine Steuerbilanz aufstellen könne (vgl. Seite 10 des angefochtenen Urteils, vierter Absatz). Hiernach stellt das FG nur noch auf die Gewinnermittlung durch die A-GmbH als Inhaberin des Handelsgeschäfts ab und prüft die Wirksamkeit der Bekanntgabe der körperschaftsteuerlichen Festsetzungen gegen die A-GmbH. Da der Änderungsbescheid vom 4. April 2003 als nicht wirksam bekannt gegeben erachtet wird, könne nur der vorhergehende Bescheid vom 21. März 2002 für die gesonderte und einheitliche Feststellung maßgebend sein. Diese Grundsätze, die das FG seiner Entscheidung zu Grunde gelegt hat, widersprechen dem oben unter B.III.1. beschriebenen Verhältnis zwischen der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Einkünften für die atypisch stille Gesellschaft als Grundlagenbescheid und dem Körperschaftsteuerbescheid für die GmbH als Inhaberin des Handelsgeschäfts. Der Folgebescheid ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO einem geänderten Grundlagenbescheid anzupassen. Das FG ist fehlerhaft von der Maßgeblichkeit des Folgebescheids für den Grundlagenbescheid ausgegangen.
- 35** IV. Der Senat macht von seiner Möglichkeit Gebrauch, das nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO zurückzuverweisende Verfahren auf den zuständigen Vollsenat des FG zu übertragen (vgl. BFH-Urteile vom 15. April 1996 VI R 98/95, BFHE 180, 509, BStBl II 1996, 478; vom 30. November 2010 VIII R 19/07, BFH/NV 2011, 449, sowie BFH-Beschluss vom 14. April 2011 X B 112/10, BFH/NV 2011, 1376). Die Voraussetzungen für eine Übertragung auf den Einzelrichter nach § 6 Abs. 1 FGO liegen derzeit nicht vor, da das Verfahren zumindest in tatsächlicher Hinsicht besondere Schwierigkeiten aufweist. Es sind nicht nur die Einkünfte der atypisch stillen Gesellschaft im Streitjahr festzustellen, sondern es muss auch die Streitfrage geklärt werden, in welchem Umfang M seine Einlageverpflichtung als atypisch stiller Gesellschafter erfüllt hat.
- 36** V. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de