

Urteil vom 23. März 2023, IV R 8/20 (IV R 7/17)

Beiladung einer prozessunfähigen GmbH, korrespondierende Bilanzierung bei einer atypisch stillen Gesellschaft

ECLI:DE:BFH:2023:U.230323.IVR8.20.0

BFH IV. Senat

FGO § 60 Abs 3, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1, EStG § 16 Abs 1, EStG § 16 Abs 3, HGB § 110, HGB § 161 Abs 2, BGB § 426, BGB § 726, BGB § 774, EStG VZ 2008

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 22. März 2017, Az: 9 K 92/15

Leitsätze

1. NV: Die Beiladung einer GmbH gemäß § 60 Abs. 3 FGO ist nicht deshalb entbehrlich, weil die GmbH keinen Geschäftsführer mehr hat und damit prozessunfähig ist.
2. NV: Die Berücksichtigung eines Verlustes im Sonderbetriebsvermögen eines atypisch stillen Gesellschafters, der sich daraus ergibt, dass ihm gegen den Geschäftsinhaber zustehende Ausgleichsforderungen wertlos werden, kommt erst im Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerstellung des atypisch stillen Gesellschafters in Betracht. Dies folgt aus dem Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung, der auch für Innengesellschaften wie die atypisch stille Gesellschaft gilt.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 22.03.2017 - 9 K 92/15 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

A.

- 1 Im Revisionsverfahren ist nur noch die Berücksichtigung von Forderungsverlusten streitig, die der im Jahr 2018 verstorbene S als atypisch stiller Gesellschafter in seinem Sonderbetriebsvermögen geltend gemacht hat. Nach dem Tod des S wurde das zunächst unter dem Aktenzeichen IV R 7/17 geführte Revisionsverfahren antragsgemäß ausgesetzt (§ 155 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO-- i.V.m. § 246 Abs. 1 der Zivilprozessordnung --ZPO--). Nachdem die Erben des S das Erbe ausgeschlagen haben und das Amtsgericht Z festgestellt hat, dass ein anderer Erbe als das Land Niedersachsen (Fiskalerbe) nicht vorhanden ist, hat der Fiskalerbe um Aufnahme des Revisionsverfahrens gebeten. Das Verfahren wird seither unter dem Aktenzeichen IV R 8/20 fortgeführt.
- 2 S hatte sich zusammen mit dem vom Finanzgericht (FG) beigeladenen P, der im Januar 2023 verstorben ist, zu gleichen Teilen als atypisch stiller Gesellschafter an der K-GmbH (GmbH) beteiligt. Geschäftsführerin der K-GmbH & atypisch Still war die GmbH als Inhaberin des Handelsgeschäfts. Nach den Feststellungen des FG war P am Stammkapital der GmbH, deren Geschäftsführer S bis August 2009 war, zu 50 % beteiligt, während S nicht unmittelbar beteiligt war.
- 3 Die GmbH betrieb mit eigenen Maschinen und eigenem Personal eine Kiesgrube auf einem Grundstück, das die stillen Gesellschafter gemeinsam erworben und der GmbH zur Ausbeute überlassen hatten. Sowohl das

Anlagevermögen der GmbH als auch das Ausbeutegrundstück und die stillen Einlagen waren über Darlehen der A-Bank (A) fremdfinanziert worden.

- 4 Die K-GmbH & atypisch Still bilanzierte das Ausbeutegrundstück und die stillen Beteiligungen sowie die damit in Zusammenhang stehenden Darlehensverbindlichkeiten in einer Sonderbilanz I. In einer Sonderbilanz II des S ("Einlagenfinanzierung") erfasste sie zudem Forderungen des S gegen die GmbH.
- 5 Nachdem der Kiesgrubenbetrieb dauerhaft Verluste erwirtschaftet hatte, war die A nicht mehr bereit, den defizitären Betrieb weiter zu finanzieren. Auf Druck der A wurde der Betrieb eingestellt und mit notariellen Verträgen jeweils vom 07.03.2008 das Anlagevermögen der GmbH und das Ausbeutegrundstück nebst Kiesvorkommen und Abbaugenehmigung an einen Dritten veräußert. Die Veräußerungserlöse wurden zur Darlehensrückführung eingesetzt, sie reichten aber nicht zur Tilgung sämtlicher Darlehen aus. Daher wurden die verbliebenen Altdarlehen der GmbH, für die sich die stillen Gesellschafter seinerzeit gegenüber der A verbürgt hatten, teilweise in persönliche Darlehen der stillen Gesellschafter umgeschuldet. Bis Ende April 2008 waren sämtliche Darlehensverbindlichkeiten der GmbH gegenüber der A sowie weitere Darlehen der stillen Gesellschafter getilgt. Schließlich verzichtete die A im Dezember 2008 auf Forderungen aus einem Darlehen, das die stillen Gesellschafter im Jahr 2003 gemeinschaftlich zur Finanzierung einer Einlage in die GmbH aufgenommen hatten.
- 6 Am 16.03.2008 erklärte S gegenüber dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) in einem Fragebogen zur "Einstellung eines Betriebs oder Teilbetriebs", dass das Anlagevermögen des Betriebs "Kieswerke" am 08.03.2008 veräußert worden sei und seit dem 01.03.2008 keine Arbeitnehmer mehr beschäftigt würden. Angaben zur Fortführung oder Aufgabe des Betriebs machte er nicht.
- 7 Mit Schreiben vom 19.06.2009 kündigte S seine atypisch stille Beteiligung an der GmbH zum 31.12.2009. Im August 2009 erklärte S gegenüber dem für die GmbH zuständigen Registergericht die Niederlegung des Geschäftsführeramtes. Seither hat die GmbH nach den Feststellungen des FG keinen Geschäftsführer mehr.
- 8 Im Mai 2010 gab S für die K-GmbH & atypisch Still eine Feststellungserklärung nebst Jahresabschluss auf den 31.12.2009 ab. Die Feststellungserklärung wies S als Empfangsbevollmächtigten aus. Im Dezember 2010 teilte S dem FA mit, er habe seinen Anteil an der K-GmbH & atypisch Still zum 31.12.2009 aufgegeben. Hierzu reichte er eine Sonderbilanz I mit der bilanzierten Beteiligung der Gesellschafter an der atypisch stillen Gesellschaft und eine Sonderbilanz II des S ("Einlagenfinanzierung") ein, die weiterhin Forderungen aus "Einlagen atypisch stille Gesellschaft" in Höhe von 339.425,59 € auswies.
- 9 Das FA ging in der Folge davon aus, dass die K-GmbH & atypisch Still zum 31.12.2009 beendet worden sei. Mit Bescheid vom 11.11.2010 stellte es für das Streitjahr (2008) --abweichend von der Feststellungserklärung-- Sonderbetriebsausgaben des S in Höhe von 68.446,32 € gesondert und einheitlich fest. Gegen diesen Feststellungsbescheid legten sowohl S als auch P Einspruch ein. Nachdem hinsichtlich weiterer Streitpunkte Einvernehmen erzielt worden und mit der Einspruchsentscheidung vom 06.03.2015 ein Gesamthandsverlust in Höhe von 330.898,08 € sowie Sonderbetriebsausgaben des S in Höhe von 72.276,75 € festgestellt worden waren, blieb streitig, wem bzw. in welchem Umfang der in der Gewinnermittlung der stillen Gesellschaft bisher erklärte und nicht berücksichtigte Darlehensstilvertrag der A zuzurechnen war und ob bzw. in welchem Umfang Forderungen des S als stiller Gesellschafter gegen die GmbH ausgefallen und deshalb bei ihm als Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen waren.
- 10 Die nachfolgende Klage des S wies das FG als unbegründet ab. Eine anderweitige Verteilung des Gewinns, der durch den Teilverzicht der A entstanden sei, komme nicht in Betracht. Auch könne der streitige Forderungsverlust des S nicht bereits im Streitjahr berücksichtigt werden. Ein solcher Verlust könne sich erst im Zeitpunkt der Vollbeendigung der K-GmbH & atypisch Still oder der vorherigen Betriebsaufgabe bzw. Kündigung der stillen Beteiligung gewinnmindernd auswirken. Im Streitjahr sei aber noch keiner dieser Tatbestände gegeben.
- 11 Mit seiner hiergegen gerichteten Revision hat sich S und nach dessen Tod der Fiskalerbe (Kläger und Revisionskläger --Kläger--) als sein Gesamtrechtsnachfolger allein gegen die Versagung der Anerkennung des Forderungsverlustes in seinem Sonderbetriebsvermögen gewendet. Das FG habe verkannt, dass mit der Veräußerung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen des Inhabers des Handelsgeschäfts im März 2008 die Realisierung seines Forderungsverlustes eingetreten sei.
- 12 Der Kläger beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil des Niedersächsischen FG vom 22.03.2017 aufzuheben und den Bescheid über die

gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2008 vom 11.11.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.03.2015 dahin zu ändern, dass sein Sonderbetriebsverlust um 255.440,25 € erhöht wird.

- 13 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14 Es hält die Auffassung des FG für zutreffend.
- 15 Der noch von P bestellte Prozessbevollmächtigte hat keinen Antrag gestellt, jedoch --wie die übrigen Verfahrensbeteiligten-- auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 90 Abs. 2 FGO verzichtet.

Entscheidungsgründe

B.

- 16 I. Der Senat kann --obwohl S und P während des Revisionsverfahrens verstorben sind-- in der Sache entscheiden.
- 17 1. Kläger ist nach dem Tod des S im Jahr 2018 der Fiskalerbe, das Land Niedersachsen (§§ 1922, 1936 Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB-- i.V.m. § 45 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung --AO--). Der Fiskalerbe ist in materieller und verfahrensrechtlicher Hinsicht in die abgabenrechtliche Stellung des S eingetreten (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16.12.2021 - IV R 1/18, Rz 32, zum "normalen" Erben; vom 19.09.2019 - IV R 50/16, BFHE 265, 399, BStBl II 2020, 57, Rz 24). Eine Erledigung des Rechtsstreits infolge Konfusion --wie der Kläger unter Verweis auf das BFH-Urteil vom 07.03.2006 - VII R 12/05 (BFHE 212, 388, BStBl II 2006, 584) meint-- ergibt sich hierdurch allerdings nicht. Denn Gegenstand des Revisionsverfahrens ist nicht die Erhebung einer Einkommensteuerschuld, sondern die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2008 einer atypisch stillen Gesellschaft.
- 18 2. Der Tod des P im Januar 2023 hat nicht zur Folge, dass das Verfahren unterbrochen ist (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 239 Abs. 1 ZPO), denn der noch von P für dieses Verfahren Bevollmächtigte hat keinen Antrag auf Aussetzung des Verfahrens gestellt (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 246 ZPO).
- 19 II. Die Revision des Klägers ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 20 Das FG hat es rechtsfehlerhaft unterlassen, die GmbH zum Klageverfahren, dessen Gegenstand die Feststellung eines Sonderbetriebsverlustes des Klägers sowie des Veräußerungsgewinns der atypisch stillen Gesellschaft ist (s. hierzu unter B.II.1.), gemäß § 60 Abs. 3 FGO notwendig beizuladen (hierzu unter B.II.2.). Zudem hält die Annahme des FG, die K-GmbH & atypisch Still habe ihren Betrieb im Streitjahr noch nicht aufgegeben, der revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand (hierzu unter B.II.3.). Die Sache war --mangels Spruchreife-- an das FG zurückzuverweisen (hierzu unter B.II.4.).
- 21 1. Gegenstand des Revisionsverfahrens ist die Feststellung eines Sonderbetriebsverlustes des Klägers sowie des Veräußerungsgewinns der K-GmbH & atypisch Still, soweit dieser durch den streitgegenständlichen Forderungsverlust beeinflusst wird.
- 22 a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH kann ein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach §§ 179, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen. Solche selbständigen Feststellungen sind u.a. die Feststellung eines Sonderbetriebsgewinns --verstanden als Saldo von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben-- bzw. einer Sondervergütung i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sowie die Höhe des Veräußerungsgewinns auf Ebene der Gesamthand (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 20.08.2015 - IV R 12/12, Rz 8 f.; vom 30.11.2017 - IV R 33/14, Rz 22; vom 01.03.2018 - IV R 38/15, BFHE 260, 543, BStBl II 2018, 587, Rz 24; vom 23.01.2020 - IV R 48/16, Rz 17; vom 17.03.2021 - IV R 20/18, BFHE 272, 440, BStBl II 2021, 904, Rz 14; vom 02.10.2018 - IV R 24/15, Rz 22, und vom 17.04.2019 - IV R 12/16, BFHE 264, 306, BStBl II 2019, 745, Rz 19).
- 23 b) Im Revisionsverfahren wendet sich der Kläger gegen die in der Einspruchsentscheidung vom 06.03.2015 festgestellte Höhe seines Sonderbetriebsverlustes bei der K-GmbH & atypisch Still in Höhe von 72.276,75 €. Auch wenn der angefochtene Feststellungsbescheid insoweit ausdrücklich nur Sonderbetriebsausgaben ausweist, ist als

selbständige Feststellung allein der sich als Saldo aus den Sonderbetriebsausgaben von 72.276,75 € und den Sonderbetriebsereinnahmen von 0 € ergebende Sonderbetriebsverlust zu verstehen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 272, 440, BStBl II 2021, 904, Rz 15).

- 24** c) Der Kläger begehrt, einen höheren Sonderbetriebsverlust festzustellen, weil (vermeintliche) Forderungen, die ihm gegen die GmbH zustünden, im Streitjahr wertlos geworden seien. Da die (vermeintlichen) Forderungen jedoch dem Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung unterliegen (s. hierzu unter B.II.3.), sind --soweit diese Behandlung Auswirkungen auf den Veräußerungsgewinn der atypisch stillen Gesellschaft hat-- auch diese Auswirkungen Gegenstand des vorliegenden Verfahrens (vgl. BFH-Urteil vom 01.03.2005 - VIII R 5/03, BFH/NV 2005, 1523, unter II.A.1.).
- 25** 2. Das FG hat rechtsfehlerhaft von der Beiladung der GmbH gemäß § 60 Abs. 3 FGO abgesehen. Eine unterbliebene notwendige Beiladung stellt einen vom Revisionsgericht von Amts wegen zu prüfenden Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens dar (z.B. BFH-Urteil vom 10.09.2020 - IV R 14/18, BFHE 270, 363, BStBl II 2021, 367, Rz 20, m.w.N.).
- 26** a) Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO sind Dritte beizuladen, wenn sie an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann (notwendige Beiladung). Nach der Vollbeendigung einer Personengesellschaft sind alle (ehemaligen) Gesellschafter (Mitunternehmer) notwendig beizuladen, die durch die angefochtene Besteuerungsgrundlage gemäß § 40 Abs. 2 FGO beschwert sein können (vgl. BFH-Urteil vom 21.12.2021 - IV R 13/19, Rz 21).
- 27** b) Zwar war eine (zusätzliche) Beiladung des S als Prozessstandschafter der Gesellschafter der K-GmbH & atypisch Still infolge der bereits bei Klageerhebung eingetretenen Vollbeendigung der K-GmbH & atypisch Still (s. hierzu unter B.II.4.a bb) ausgeschlossen (z.B. BFH-Urteil vom 21.12.2017 - IV R 44/14, Rz 16 ff.). Das FG hätte jedoch die GmbH beiladen müssen. Die Vollbeendigung der K-GmbH & atypisch Still führt dazu, dass die bis zu diesem Zeitpunkt überlagerte Klagebefugnis der einzelnen Gesellschafter --auch die der GmbH-- wieder auflebt (z.B. BFH-Urteil vom 06.12.2022 - IV R 21/19, BFHE 279, 111, Rz 21, m.w.N.). Im Übrigen ist die GmbH als am Veräußerungsgewinn der K-GmbH & atypisch Still beteiligte Gesellschafterin durch den Rechtsstreit auch beschwert (§ 40 Abs. 2 FGO). Denn die vom Kläger begehrte Erhöhung seines persönlichen Verlustes würde zu einer korrespondierenden Erhöhung des Veräußerungsgewinns auf Ebene der Gesamthand führen.
- 28** c) Entgegen der Auffassung des FG ist eine Beiladung der GmbH nicht entbehrlich, weil S sein Geschäftsführeramt im Jahr 2009 niedergelegt hat und die GmbH in der weiteren Folge ohne Geschäftsführer geblieben ist. Die GmbH hat zwar mit der Niederlegung des Geschäftsführeramtes durch S im Jahr 2009 ihre Prozessfähigkeit verloren (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 28.08.2012 - I B 69/12, Rz 11). Im Fall der Niederlegung gehört es jedoch zu den Aufgaben der Gesellschafter, für handlungsfähige Organe der Gesellschaft zu sorgen (vgl. § 6 Abs. 3 Satz 2 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung --GmbHG--) und die Prozessfähigkeit der GmbH wiederherzustellen. Ist ihnen die Bestellung eines neuen Geschäftsführers aus gewichtigen Gründen nicht möglich, besteht die Möglichkeit, gemäß § 29 BGB beim Amtsgericht die Einsetzung eines Notgeschäftsführers zu beantragen (vgl. z.B. Schneider/Schneider in Scholz, GmbHG, 13. Aufl., § 35 Rz 59, m.w.N.). Selbst eine etwaige Löschung der GmbH macht deren Beiladung nicht entbehrlich. In diesem Fall würde die GmbH durch einen Nachtragsliquidator vertreten, der zu diesem Zweck ggf. noch zu bestellen wäre (§ 66 Abs. 5, § 70 GmbHG, vgl. auch BFH-Urteil vom 19.07.2018 - IV R 10/17, Rz 22; BFH-Beschluss vom 14.09.2010 - IV B 15/10, Rz 10, zum Nachtragsliquidator; BFH-Urteil vom 26.03.1980 - I R 111/79, BFHE 130, 477, BStBl II 1980, 587, unter 2.).
- 29** d) Die Beiladung kann zwar in der Revisionsinstanz gemäß § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO nachgeholt werden. Der Senat sieht hiervon jedoch ab. Der Zweck einer Beiladung im Revisionsverfahren, eine Zurückverweisung der Sache an die Vorinstanz aus Gründen der Verfahrensökonomie zu vermeiden (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 18.12.2002 - I R 12/02, BFH/NV 2003, 636, m.w.N.), kann im Streitfall nicht erreicht werden. Denn die Sache ist mangels ausreichender tatsächlicher Feststellungen an das FG zurückzuverweisen (s. hierzu unter B.II.4.).
- 30** 3. Die Entscheidung des FG, eine Berücksichtigung etwaiger Forderungsverluste des S im Streitjahr sei ausgeschlossen, hält der revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand. Im Ausgangspunkt ist das FG zwar zutreffend davon ausgegangen, dass sich ein Verlust im Sonderbetriebsvermögen des atypisch stillen Gesellschafters daraus ergeben kann, dass ihm gegen den Geschäftsinhaber zustehende Ausgleichsforderungen wertlos werden und die Berücksichtigung eines entsprechenden Verlustes erst dann in Betracht kommt, wenn der atypisch stille Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheidet oder die atypisch stille Gesellschaft ihren Betrieb beendet (s. hierzu unter B.II.3.a und b). Allerdings hält die Würdigung des FG, die K-GmbH & atypisch Still habe im Streitjahr ihren

Betrieb noch nicht aufgegeben, der revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand (s. hierzu unter B.II.3.c). Seine Entscheidung war daher aufzuheben.

- 31** a) Ein Verlust im Sonderbetriebsvermögen eines atypisch stillen Gesellschafters kann sich grundsätzlich auch daraus ergeben, dass ihm gegen den Geschäftsinhaber zustehende Ausgleichsforderungen wertlos werden. Ein entsprechender Verlust wird jedoch erst im Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerstellung --also beim Ausscheiden des atypisch stillen Gesellschafters oder bei Beendigung der atypisch stillen Gesellschaft-- realisiert. Dies folgt aus dem Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung, der nicht nur für Außengesellschaften wie z.B. die OHG, KG oder GbR gilt, sondern auch bei einer Innengesellschaft wie der atypisch stillen Gesellschaft zur Anwendung kommt, da diese für steuerliche Zwecke wie eine im Innenverhältnis bestehende (fiktive) KG behandelt wird (z.B. BFH-Urteile vom 21.12.2017 - IV R 44/14, Rz 26; vom 05.06.2003 - IV R 36/02, BFHE 202, 395, BStBl II 2003, 871, unter III.2.b und c; Bodden in Korn, § 15 EStG Rz 645).
- 32** aa) Nach der Rechtsprechung des BFH sind die durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG erfassten Rechtsbeziehungen in der Steuerbilanz der Gesellschaft und in den Sonderbilanzen der Mitunternehmer korrespondierend zu bilanzieren, d.h. entsprechende Forderungen des Mitunternehmers gegen die Gesellschaft sind zeit- und betragsgleich in der Gesellschaftsbilanz und in der Sonderbilanz zu erfassen. Eine in der Gesellschaftsbilanz passivierte Verbindlichkeit gegenüber dem Mitunternehmer wird dementsprechend in dessen Sonderbilanz durch einen gleich hohen Aktivposten (Forderung) neutralisiert (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2005, 1523, unter II.A.1.; vom 21.12.2017 - IV R 44/14, Rz 27, für Sondervergütung des atypisch stillen Gesellschafters; vgl. auch Schmidt/Wacker, EStG, 42. Aufl., § 15 Rz 404, m.w.N.).
- 33** bb) Zahlt ein Kommanditist Schulden der KG, so steht ihm gegen die Gesellschaft ein Ausgleichsanspruch nach §§ 110, 161 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs zu. Dieser Anspruch besteht neben einem eventuellen Anspruch aus gesetzlichem Forderungsübergang, der sich ergeben kann, wenn der Kommanditist als Bürge in Anspruch genommen wird (§ 774 Abs. 1 BGB) oder wenn der Zahlung ein Schuldbeitritt vorausgegangen ist, durch den er zum Gesamtschuldner geworden ist (§ 426 Abs. 2 BGB; vgl. BFH-Urteil in BFHE 202, 395, BStBl II 2003, 871, unter III.2.b).
- 34** cc) Diese Ansprüche gehören --ebenso wie Ansprüche eines Gesellschafters aus einer gegenüber der KG bestehenden Darlehensforderung-- zwar nicht zu dem in der Gesellschaftsbilanz auszuweisenden Eigenkapital, wohl aber zum Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten, das in der aus Gesellschaftsbilanz und Sonderbilanzen zu bildenden Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft als Eigenkapital behandelt wird. Auch wenn feststeht, dass ein solcher Ersatzanspruch wertlos ist, weil er weder von der KG noch vom persönlich haftenden Gesellschafter beglichen werden kann, folgt aus der Behandlung als Eigenkapital, dass eine Wertberichtigung während des Bestehens der Gesellschaft regelmäßig nicht in Betracht kommt. Das Imparitätsprinzip gilt insoweit nicht. Vielmehr wird dieser Verlust im Sonderbetriebsvermögen --ebenso wie der Verlust der Einlage in das Gesellschaftsvermögen-- grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerstellung, also beim Ausscheiden des Gesellschafters oder bei Beendigung der Gesellschaft realisiert (BFH-Urteile in BFHE 202, 395, BStBl II 2003, 871, unter III.2.c; vom 16.03.2017 - IV R 1/15, BFHE 257, 304, BStBl II 2017, 943, Rz 39).
- 35** dd) Maßgeblich für die Verlustrealisierung ist danach der Zeitpunkt, zu dem die Gesellschaft ihren Gewerbebetrieb im Ganzen aufgibt oder veräußert. Die auf diesen Zeitpunkt aufzustellende Schlussbilanz zur Ermittlung des Gewinns oder Verlustes aus der Betriebsveräußerung oder -aufgabe tritt an die Stelle der handelsrechtlichen Liquidationsschlussbilanz. Der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn schließt grundsätzlich das Ergebnis der gewerblichen Betätigung des Gesellschafters ab. Deshalb sind bei der Ermittlung des Aufgabegewinns oder -verlustes sämtliche Aufwendungen des Gesellschafters gewinnmindernd zu berücksichtigen, die mit dem Aufgabevorgang verbunden sind (BFH-Urteile in BFHE 202, 395, BStBl II 2003, 871, unter III.2.d, und in BFHE 257, 304, BStBl II 2017, 943, Rz 40). Entsprechendes gilt, wenn der Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheidet, ohne dass die Gesellschaft ihren Betrieb beendet (s. hierzu ausführlich BFH-Urteil in BFHE 257, 304, BStBl II 2017, 943, Rz 41 f.).
- 36** ee) Diese --für Außengesellschaften aufgestellten-- Grundsätze gelten entsprechend für die atypisch stille Gesellschaft, die eine Innengesellschaft ohne ihr als solche zustehendes Vermögen ist.
- 37** (1) 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

oder --wenn sich mehrere am gesamten Handelsgewerbe des Inhabers atypisch still beteiligen-- die atypisch still Beteiligte/n (vgl. BFH-Urteil in BFHE 260, 543, BStBl II 2018, 587, Rz 37).

- 38** (2) Die Entstehung einer atypisch stillen Gesellschaft ist ertragsteuerlich wie eine Einbringung des Betriebs des Inhabers des Handelsgewerbes in die stille Gesellschaft i.S. des § 24 des Umwandlungssteuergesetzes zu würdigen, soweit der Betrieb des Inhabers des Handelsgewerbes ertragsteuerlich der atypisch stillen Gesellschaft zugeordnet wird (BFH-Urteil vom 08.12.2016 - IV R 8/14, BFHE 256, 175, BStBl II 2017, 538, Rz 25). Für die Dauer deren Bestehens gilt der Gewerbebetrieb des Inhabers des Handelsgewerbes (Prinzipal) als Betrieb der atypisch stillen Gesellschaft (BFH-Urteil in BFHE 256, 175, BStBl II 2017, 538, Rz 27). Das Betriebsvermögen des Inhabers des Handelsgewerbes wird dadurch mitunternehmerisches Vermögen, welches vom Inhaber des Handelsgewerbes im eigenen Namen, aber für Rechnung der Mitunternehmerschaft verwaltet wird. Demgemäß steht auch der erwirtschaftete Gewinn der Mitunternehmerschaft zu und wird nach Maßgabe der gesellschaftsvertraglichen Abreden auf die Mitunternehmer verteilt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 260, 543, BStBl II 2018, 587, Rz 37).
- 39** Da die atypisch stille Gesellschaft als reine Innengesellschaft nicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses verpflichtet ist, setzt sich deren steuerlicher Gesamtgewinn aus dem vom handelsrechtlichen Jahresabschluss des Prinzipals abgeleiteten steuerlichen Gewinn und den Gewinnen aus evtl. aufzustellenden Sonder- und/oder Ergänzungsbilanzen für die Mitunternehmer zusammen. Die atypisch stille Gesellschaft wird mithin für steuerliche Zwecke im Ergebnis wie eine im Innenverhältnis bestehende (fiktive) KG behandelt (vgl. BFH-Urteile vom 21.12.2017 - IV R 44/14, Rz 26; in BFHE 260, 543, BStBl II 2018, 587, Rz 37).
- 40** b) Nach Maßgabe dieser Grundsätze sind im Streitfall etwaige in der (Handels-)Bilanz der GmbH passivierte Verbindlichkeiten gegenüber dem S, die daraus resultieren, dass dieser Verbindlichkeiten der GmbH beglichen hat (z.B. Ansprüche des Klägers aus Vertrag, § 683 oder § 670 BGB) und die mitunternehmerisches Vermögen der K-GmbH & atypisch Still darstellen, in der Sonderbilanz des S durch einen gleich hohen Aktivposten (Forderung) zu neutralisieren (sog. korrespondierende Bilanzierung, vgl. BFH-Urteil vom 21.12.2017 - IV R 44/14, Rz 27, 35). Dies hat zur Folge, dass die Berücksichtigung eines etwaigen Forderungsverlustes des S im Streitjahr nur in Betracht käme, wenn der S im Streitjahr aus der K-GmbH & atypisch Still ausgeschieden wäre oder die K-GmbH & atypisch Still ihren Betrieb im Streitjahr beendet hätte.
- 41** c) Dies hat das FG rechtsfehlerhaft mit der Begründung verneint, es sei im Streitjahr bei der K-GmbH & atypisch Still noch nicht zu einer Betriebsaufgabe gekommen. Das FG hat im Rahmen der ihm obliegenden Gesamtwürdigung nicht alle maßgeblichen Umstände berücksichtigt. Seine Würdigung bindet den Senat daher nicht gemäß § 118 Abs. 2 FGO (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 01.10.2020 - VI R 12/18, BFHE 270, 484, BStBl II 2021, 356, Rz 20, m.w.N.).
- 42** aa) Da der S --ausgehend von den bindenden Feststellungen des FG-- erst zum 31.12.2009 die Kündigung seiner Beteiligung an der K-GmbH & atypisch Still erklärt hat, kommt es entscheidend darauf an, ob die K-GmbH & atypisch Still ihren Betrieb bereits im Streitjahr beendet hat.
- 43** (1) Eine Betriebsaufgabe i.S. von § 16 Abs. 3 EStG liegt vor, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss gefasst hat, seine betriebliche Tätigkeit einzustellen und seinen Betrieb als selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens aufzulösen, und wenn er in Ausführung dieses Entschlusses alle wesentlichen Grundlagen des Betriebs in einem einheitlichen Vorgang innerhalb kurzer Zeit an verschiedene Abnehmer veräußert oder in das Privatvermögen überführt (z.B. BFH-Urteile vom 19.05.2005 - IV R 17/02, BFHE 209, 384, BStBl II 2005, 637, unter I.1.a; vom 03.04.2014 - IV R 12/10, BFHE 245, 306, BStBl II 2014, 1000, Rz 50, m.w.N.). Die Betriebsaufgabe beginnt mit der ersten vom Aufgabebeschluss getragenen Handlung, die objektiv auf die Auflösung des Betriebs gerichtet ist, wie z.B. die Einstellung der produktiven Tätigkeit oder die Veräußerung bestimmter, für die Fortführung des Betriebs unerlässlicher Wirtschaftsgüter (BFH-Urteil in BFHE 245, 306, BStBl II 2014, 1000, Rz 50, m.w.N.). Der Abgabe einer Aufgabenerklärung bedarf es in einem solchen Fall nicht (vgl. BFH-Urteil vom 05.05.2015 - X R 48/13, Rz 39).
- 44** (2) Dies beruht auf dem Umstand, dass die Betriebsaufgabe einen tatsächlichen Vorgang darstellt. Sie kann daher nicht durch eine bloße Aufgabenerklärung und die Behauptung eines Aufgabewillens herbeigeführt werden, wenn sich aus den tatsächlichen Umständen ergibt, dass es sich um eine lediglich vorübergehende Betriebseinstellung handelt. Ebenso ist umgekehrt der Wille des Steuerpflichtigen, eine Betriebsaufgabe zu vermeiden und Wirtschaftsgüter weiterhin als Betriebsvermögen zu behandeln, unbeachtlich, wenn sich aus den Umständen ergibt, dass diese Wirtschaftsgüter in absehbarer Zeit nicht mehr betrieblich genutzt oder verwertet werden. In einem solchen Fall werden die noch vorhandenen Wirtschaftsgüter zwingend Privatvermögen, sobald die anderen wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert worden sind und die betriebliche Tätigkeit endgültig eingestellt wird. Eine ausdrückliche Betriebsaufgabenerklärung ist auch dann nicht erforderlich (vgl. BFH-Urteil vom 18.07.2018 -

X R 36/17, Rz 23, m.w.N.). Dementsprechend führt auch die Veräußerung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen durch den Konkurs-/Insolvenzverwalter --unabhängig von einer Aufgabebekanntmachung-- zur Betriebsaufgabe (vgl. BFH-Urteile in BFHE 202, 395, BStBl II 2003, 871, unter III.2.g; vom 21.12.2017 - IV R 44/14, Rz 17, zur faktischen Einstellung des Geschäftsbetriebs des Prinzipals).

- 45** bb) Das FG hat seine Entscheidung, im Streitjahr liege noch keine Betriebsaufgabe vor, damit begründet, dass der S zwar die Veräußerung der Anlagegüter gegenüber dem FA angezeigt, die Betriebsaufgabe aber bewusst nicht erklärt habe. Auch habe er zum 31.12.2008 keine Aufgabebilanz abgegeben oder einen Aufgabegewinn erklärt. Dies sei erst zum 31.12.2009 erfolgt, verbunden mit der Kündigung seiner stillen Beteiligung.
- 46** cc) Diese Würdigung ist rechtsfehlerhaft, denn das FG hat unberücksichtigt gelassen, dass bereits im März 2008 das Anlagevermögen der GmbH sowie das Ausbeutegrundstück nebst Kiesvorkommen und Abbaugenehmigung veräußert, die Mitarbeiter der GmbH entlassen und deren Betrieb eingestellt wurden. In Anbetracht dieser tatsächlichen Gegebenheiten konnte das FG nicht allein unter Heranziehung der auf eine Betriebsaufgabe im Jahr 2009 hindeutenden Willensbekundungen des S annehmen, im Streitjahr liege noch keine Betriebsaufgabe vor. Seine Entscheidung war daher aufzuheben.
- 47** 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Sie war daher zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 48** Zwar ist es --ausgehend von den Feststellungen des FG-- im Streitjahr zu einer Betriebsveräußerung i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG und auch zu einer Vollbeendigung der K-GmbH & atypisch Still gekommen (s. hierzu unter B.II.4.a). Jedoch kann der Senat mangels hinreichender Feststellungen des FG nicht über die Höhe des vom Kläger geltend gemachten Forderungsverlustes und die sich ergebenden Folgewirkungen entscheiden (s. hierzu unter B.II.4.b).
- 49** a) Eine Betriebsveräußerung liegt vor, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen der jeweiligen Organisationseinheit in einem einheitlichen Vorgang auf einen Erwerber entgeltlich übertragen werden und dadurch die gewerbliche Betätigung des Veräußerers mit den veräußerten Betriebsgrundlagen beendet worden ist (z.B. BFH-Urteil vom 09.08.1989 - X R 62/87, BFHE 158, 48, BStBl II 1989, 973, unter 1.).
- 50** aa) Nach den Feststellungen des FG hat die GmbH im März 2008 ihr Anlagevermögen an einen Dritten veräußert, die Mitarbeiter entlassen und den Betrieb eingestellt. Auch das Ausbeutegrundstück und die Abbaugenehmigung wurden an den Dritten verkauft. Nicht ersichtlich ist demgegenüber, dass die GmbH sonstige funktional und/oder quantitativ wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten hat. Somit bestehen auch keine Anhaltspunkte dafür, dass die K-GmbH & atypisch Still ihre betriebliche Tätigkeit nur unterbrochen haben könnte. Die Annahme einer Betriebsunterbrechung ist ausgeschlossen, wenn der Unternehmer seine werbende Tätigkeit einstellt und keine wesentlichen Betriebsgrundlagen mehr vorhanden sind, die einem später identitätswahrend fortgeführten Betrieb dienen könnten (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 21.12.2021 - IV R 13/19, Rz 28).
- 51** bb) Danach ist es im Streitjahr nicht nur zu einer Betriebsveräußerung i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gekommen. Vielmehr ist die K-GmbH & atypisch Still im Streitjahr auch gemäß § 726 BGB aufgelöst worden, weil der vereinbarte Gesellschaftszweck nicht mehr erreicht werden konnte. Der Auflösungsgrund des § 726 BGB ist u.a. dann gegeben, wenn --wie im Streitfall-- der Geschäftsinhaber den Betrieb nicht nur vorübergehend eingestellt hat (z.B. BFH-Beschluss vom 24.11.1988 - VIII B 90/87, BFHE 155, 32, BStBl II 1989, 145, unter 2.b, m.w.N.). Mit der Auflösung der K-GmbH & atypisch Still ist zugleich deren Vollbeendigung eingetreten. Anders als bei den Außengesellschaften, die nach der Auflösung als Liquidationsgesellschaften fortbestehen können, findet bei der (atypischen) stillen Gesellschaft keine Abwicklung statt. Da zwischen dem Inhaber des Handelsgeschäfts und dem stillen Gesellschafter nur schuldrechtliche Beziehungen bestehen, geht die stille Gesellschaft mit ihrer Auflösung sofort unter (z.B. BFH-Beschluss in BFHE 155, 32, BStBl II 1989, 145, unter 2.b, m.w.N.).
- 52** b) Allerdings ist es --mangels hinreichender Feststellungen des FG-- für den Senat nicht möglich, über die Höhe eines etwaigen Forderungsverlustes des Klägers und die sich hieraus ergebenden Folgewirkungen zu entscheiden.
- 53** c) Im zweiten Rechtsgang wird das FG die hierfür notwendigen Feststellungen zu treffen und auch die versäumte Beiladung der GmbH nachzuholen haben. Dabei weist der Senat vorsorglich darauf hin, dass der Kläger in Bezug auf die von ihm geltend gemachten Forderungsverluste als steuermindernde Umstände die Feststellungslast trägt. Eine --nach derzeitiger Aktenlage naheliegende-- Unerweislichkeit jener entscheidungserheblichen steuermindernden Tatsachen ginge demnach zulasten des Klägers.

54 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO. Die Entscheidung ergeht nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de