

Urteil vom 17. July 2014, IV R 52/11

Vollzug einer Schenkung bei unentgeltlicher Zuwendung einer atypisch stillen Beteiligung - atypisch still Beteiligter als Mitunternehmer - steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen

BFH IV. Senat

BGB § 518 Abs 1 S 1, BGB § 518 Abs 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 179 Abs 1, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, EStG VZ 2005

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 28. September 2011, Az: 10 K 269/08

Leitsätze

Die unentgeltliche Zuwendung einer atypisch stillen Beteiligung ist mit dem Abschluss des Gesellschaftsvertrags zivilrechtlich wirksam vollzogen (Bestätigung und Fortentwicklung des BGH-Urteils vom 29. November 2011 II ZR 306/09, BGHZ 191, 354).

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine 1995 durch M als Alleingesellschafter gegründete GmbH. Von 1999 bis 2004 war zunächst die Ehefrau des M als stille Gesellschafterin an der Klägerin beteiligt. M gewährte der Klägerin im Jahr 2002 ein Darlehen, das am 31. Dezember 2004 mit 5.894 € valutierte.
- 2 Mit privatschriftlichem, nicht notariell beurkundetem Schenkungsvertrag vom 2. Januar 2005 versprach M seiner Tochter (der Beigeladenen), ihr von seiner Darlehensforderung gegenüber der Klägerin einen Teilbetrag in Höhe von 5.000 € unentgeltlich zuzuwenden. Mit diesem Betrag sollte die Beigeladene ihre Einlageverpflichtung aus einem Vertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft vom 5. Januar 2005 (Gesellschaftsvertrag --GV--) erfüllen. Die Zahlungsverpflichtung sollte im Weg der Verrechnung erfüllt werden. Die Beigeladene nahm die Schenkung an und die Klägerin stimmte ihr zu.
- 3 Nach dem ebenfalls nur privatschriftlich geschlossenen GV stand die Geschäftsführung der stillen Gesellschaft ausschließlich der Klägerin zu (§ 4 Abs. 1 GV), die Geschäftsführung bedurfte aber innenrechtlich der Zustimmung der Gesellschafterversammlung für solche Rechtsgeschäfte und Rechtshandlungen, die über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb des Unternehmens hinausgingen (§ 4 Abs. 2 GV). Auf jeweils volle 500 € der atypisch stillen Einlage bzw. des Stammkapitals entfiel eine Stimme in der Gesellschafterversammlung (§ 5 Abs. 3 GV), wobei diese in allen mit der Geschäftsführung zusammenhängenden Angelegenheiten mit einfacher Mehrheit, bei das Gesellschaftsverhältnis betreffenden Fragen mit einer Mehrheit von drei Vierteln entschied (§ 5 Abs. 2 GV). Die Beigeladene und die Klägerin waren am Gewinn und Verlust im Verhältnis ihrer jeweiligen Beteiligung zum Gesamtkapital der Gesellschaft beteiligt (§ 7 Abs. 1 GV). Im Falle eines Ausscheidens erhielt der stille Gesellschafter seinen buchmäßigen Kapitalanteil sowie den auf ihn nach Maßgabe seiner Beteiligung entfallenden Anteil an den stillen Reserven (§ 12 GV).
- 4 Mit Erklärung ebenfalls vom 5. Januar 2005 trat die Beigeladene der Klägerin mit einer Einlage in Höhe von 5.000 € als atypisch stille Gesellschafterin bei; dem stimmte die Klägerin zu. Laut der Beitrittserklärung wurde die Einlage in Höhe von 5.000 € mit dem Darlehensanspruch, den die Beigeladene gegen die Klägerin hatte, verrechnet. In der Buchführung der Klägerin wurden 5.000 € vom Darlehen des M auf ein Kapitalkonto "atypisch stille Beteiligung" der Beigeladenen umgebucht.
- 5 Im Jahr 2005 (Streitjahr) erwirtschaftete die Klägerin einen Verlust in Höhe von 5.198 €. Nach ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung für die stille Gesellschaft entfielen hiervon 2.168 € auf die Beigeladene.

- 6** Mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Bescheid vom 4. Dezember 2006 folgte dem der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) zunächst im Wesentlichen. Nach endgültiger Überprüfung des Sachverhalts hob das FA den vorgenannten Bescheid allerdings mit weiterem Bescheid vom 14. Februar 2008 auf, weil die stille Gesellschaft mit der Beigeladenen nicht anerkannt werden könne.
- 7** Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob die Klägerin gegen den Aufhebungsbescheid vom 14. Februar 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. Oktober 2008 Klage vor dem Finanzgericht (FG), mit welcher sie geltend machte, bei der atypisch stillen Gesellschaft würden mehr Rechte und Pflichten übertragen als bei einer typisch stillen Gesellschaft, weshalb mit Begründung der Mitgliedschaft die Schenkung in jedem Fall vollzogen sei. Die atypisch stille Beteiligung sei mit dem Abschluss des Gesellschaftsvertrags, spätestens aber mit der Einbuchung der Beteiligung vollzogen. Es liege auch kein schädlicher Gesamtplan vor.
- 8** Mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 46 veröffentlichtem Urteil gab das FG der Klage statt. Das FG wandte die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu Vereinbarungen unter nahen Angehörigen auf den Streitfall an und gelangte zu der Auffassung, dass der Schenkungsvertrag vom 2. Januar 2005 und der Gesellschaftsvertrag vom 5. Januar 2005 zivilrechtlich wirksam zustande gekommen seien. Beide Verträge hätten zwar der notariellen Beurkundung bedurft. Der Formfehler sei jedoch nach § 518 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) durch Vollzug der Schenkung geheilt.
- 9** Dagegen richtet sich die Revision des FA, mit der es die Verletzung der §§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) geltend macht. Zwar seien im Streitfall die Voraussetzungen für die Annahme einer atypisch stillen Beteiligung gegeben. Das FG habe sich aber zu Unrecht auf das BFH-Urteil vom 16. Januar 2008 II R 10/06 (BFHE 220, 513, BStBl II 2008, 631) berufen und die Auffassung vertreten, die Mitunternehmerstellung der Beigeladenen bewirke, dass sie rechtswirksam Inhaberin einer eigenen Einkunftsquelle in Gestalt einer atypisch stillen Beteiligung geworden und dadurch die Schenkung der Einlage vollzogen worden sei, so dass es keiner notariellen Beurkundung des Schenkungsversprechens mehr bedürfe. Für die einkommensteuerrechtliche Anerkennung einer schenkweise neu gegründeten atypischen GmbH & Still zwischen nahen Angehörigen sei grundsätzlich die notarielle Beurkundung erforderlich. Vertragsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen seien steuerrechtlich nur anzuerkennen, wenn die Verträge bürgerlich-rechtlich wirksam vereinbart worden seien und sowohl die Gestaltung als auch die Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entsprächen. An den entsprechenden Nachweis seien strenge Anforderungen zu stellen. Als maßgebliches Beweisanzeichen für die Ernsthaftigkeit des Vereinbarten sei der Abschluss in einer Form anzusehen, die Zweifel an der zivilrechtlichen Rechtswirksamkeit nicht aufkommen lasse.
- 10** Die GmbH & Still sei eine Innengesellschaft ohne Gesellschaftsvermögen. Der stille Gesellschafter sei kein Handelsgesellschafter, sondern indirekt Beteiligter. Zivilgerichtliche Rechtsprechung zur Schenkung von Kommanditbeteiligungen sei deshalb auch nicht einschlägig. Ein privatschriftlicher Vertrag reiche insoweit nicht aus, um eine Unterbeteiligungsgesellschaft entstehen zu lassen, weil er bezüglich der Vermögensbeteiligung und Gewinnbeteiligung sowie der sonstigen Rechte lediglich eine schuldrechtliche Verpflichtung begründe. Diese Verpflichtung bedürfe aber, da sie unentgeltlich eingegangen werde, der notariellen Beurkundung. Die Tatsache, dass ein atypisch stiller Gesellschafter steuerrechtlich wie ein Kommanditist als Mitunternehmer anzusehen sei, heile insoweit nicht den Formmangel bei der schenkweisen Begründung der Beteiligung zwischen nahen Angehörigen, weil der Beteiligte handelsrechtlich eine andere Rechtsstellung inne habe als ein Kommanditist. Bei einer KG werde der eintretende Kommanditist durch Anwachsung Miteigentümer am Gesellschaftsvermögen. Dadurch werde die Schenkung vollzogen. Bei einer stillen Beteiligung gehe die erbrachte Einlage aber in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts über, was auch in der aktuellen finanzgerichtlichen Rechtsprechung so gesehen werde.
- 11** Das FA beantragt sinngemäß, das Urteil des Niedersächsischen FG vom 29. September 2011 10 K 269/08 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 13** Zur Begründung führt sie aus, dem FG sei darin zu folgen, dass durch den eingetretenen Vollzug der Schenkung der Mangel einer fehlenden notariellen Beurkundung geheilt worden sei. Die vom FA zitierte Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) sei über 50 Jahre alt. Zwar habe der BGH entschieden, dass bei einer Innengesellschaft in Fällen, in denen der Geschäftsinhaber dem stillen Gesellschafter den zu leistenden Einlagebetrag durch Ein- bzw. Umbuchung von seinem Kapitalkonto auf das Einlagekonto schenke, lediglich ein Schenkungsversprechen begründet werde, das der notariellen Beurkundung bedürfe; die Begründung des stillen Gesellschaftsverhältnisses

sei damit kein Schenkungsvollzug nach § 518 Abs. 2 BGB. In neuerer Zeit habe der BGH zur streitgegenständlichen Frage seine alte Rechtsprechung aber nicht mehr bestätigt. Der BGH unterscheide nunmehr zwischen einer KG und einer Innengesellschaft, weil bei der schenkweisen Einräumung einer Kommanditistenstellung nicht nur eine schuldrechtliche Beziehung, sondern auch ein Gemeinschaftsverhältnis begründet werde, während bei einer Innengesellschaft nur schuldrechtliche Beziehungen Gegenstand der Schenkung seien. Dies aber sei ein Widerspruch, der nicht zu rechtfertigen sei, denn auch bei einer stillen Gesellschaft könne die Gesellschafterstellung jedenfalls dann Gegenstand einer Schenkung sein, wenn durch die Schenkung die Gesellschaft erst begründet werde. Der entsprechende Gesellschaftsvertrag enthalte insoweit nicht nur das Versprechen, eine Gesellschafterstellung zu schenken, er gewähre diese Stellung vielmehr auch bereits. Jedenfalls bei einer atypisch stillen Gesellschaft werde deshalb durch den Abschluss des Gesellschaftsvertrags ein Schenkungsversprechen, das ohne die notarielle Form erteilt worden sei, vollzogen, und durch diesen Vollzug werde der Formmangel geheilt.

- 14** Der BFH habe sich zwar bisher der vom BGH vertretenen Auffassung angeschlossen. In der neueren finanzgerichtlichen Rechtsprechung werde die Auffassung aber nicht immer geteilt.

Entscheidungsgründe

II.

- 15** Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die zwischen der Klägerin und der Beigeladenen begründete atypisch stille Gesellschaft steuerlich anzuerkennen und deshalb ein Feststellungsverfahren durchzuführen war. Zwar hätten der Schenkungsvertrag vom 2. Januar 2005 und der Gesellschaftsvertrag vom 5. Januar 2005 der notariellen Beurkundung bedurft, der entsprechende Formfehler wurde aber nach § 518 Abs. 2 BGB durch Vollzug der Schenkung geheilt.
- 16** 1. Gemäß § 179 Abs. 1 i.V.m. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO werden einkommen- und körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte gesondert und einheitlich festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Bei einem Gewerbebetrieb ist diese Voraussetzung erfüllt, wenn mehrere Personen den Betrieb als Unternehmer (Mitunternehmer) führen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Mitunternehmer in diesem Sinne ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH auch, wer sich am Betrieb eines anderen als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt (vgl. BFH-Urteil vom 27. Mai 1993 IV R 1/92, BFHE 171, 510, BStBl II 1994, 700). Mitunternehmer ist ein stiller Gesellschafter regelmäßig, wenn er nicht nur am laufenden Gewinn und Verlust des vom tätigen Teilhaber betriebenen Unternehmens teilhat, sondern im Innenverhältnis schuldrechtlich auch an den stillen Reserven und an einem Geschäftswert beteiligt sein soll, etwa in der Weise, dass er bei einer Auflösung des Gesellschaftsverhältnisses nach Maßgabe einer Auseinandersetzungsbilanz und seiner prozentualen Gewinnbeteiligung auch einen Anteil an den Wertsteigerungen des Betriebsvermögens erhalten soll (vgl. BFH-Urteile vom 25. Juni 1981 IV R 61/78, BFHE 134, 261, BStBl II 1982, 59; in BFHE 171, 510, BStBl II 1994, 700; vom 22. August 2002 IV R 6/01, BFH/NV 2003, 36; vom 16. Dezember 2003 VIII R 6/93, BFH/NV 2004, 1080). Insgesamt muss sich aus der gebotenen Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls ergeben, dass der Beteiligte auf der Grundlage des Gesellschaftsvertrags Mitunternehmermerrisiko trägt und Mitunternehmerinitiative entfalten kann (vgl. BFH-Urteil in BFHE 171, 510, BStBl II 1994, 700).
- 17** 2. Vereinbarungen unter nahen Angehörigen, insbesondere zwischen Eltern und Kindern, werden aufgrund des zwischen solchen Personen in der Regel fehlenden natürlichen Interessengegensatzes steuerlich nur anerkannt, wenn sie zivilrechtlich wirksam, klar, eindeutig und leicht nachprüfbar sind und dem entsprechen, was unter sonst gleichen Umständen auch zwischen fremden Personen hätte vereinbart werden können. Zudem muss die tatsächliche Durchführung des Vertrags wie unter fremden Dritten erfolgt sein (BFH-Urteil vom 14. April 1983 IV R 198/80, BFHE 138, 359, BStBl II 1983, 555, m.w.N.). Gesellschaftsverträge zwischen nahen Angehörigen können zwar 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 aber nur unter der Voraussetzung, dass die vorgenannten Anerkennungsvoraussetzungen erfüllt sind (vgl. BFH-Urteile vom 21. Februar 1991 IV R 35/89, BFHE 164, 238, BStBl II 1995, 449; vom 27. Januar 1994 IV R 114/91, BFHE 174, 219, BStBl II 1994, 635). Diese Rechtsgrundsätze sind auch zu beachten, wenn Vereinbarungen nicht unmittelbar zwischen Angehörigen, sondern zwischen einer Kapitalgesellschaft und Angehörigen der Gesellschafter geschlossen sind und die Gesellschafter, mit deren Angehörigen die Verträge bestehen, die Gesellschaft beherrschen (vgl. Urteile

des FG Münster vom 14. August 2013 2 K 2483/11 F, EFG 2014, 29, und des FG Baden-Württemberg vom 31. Oktober 2013 7 K 3633/10, EFG 2014, 909). Maßgebend für die Beurteilung, ob Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich anerkannt werden können, ist allerdings seit der Neuausrichtung der höchstrichterlichen Rechtsprechung im Anschluss an den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 1995 2 BvR 802/90 (BStBl II 1996, 34, unter B.I.2.) die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten. Zwar ist sonach auch weiterhin Voraussetzung, dass die vertraglichen Hauptpflichten klar und eindeutig vereinbart 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 (zum Ganzen BFH-Urteile vom 16. Dezember 1998 X R 139/95, BFH/NV 1999, 780, unter II.1.; vom 13. Juli 1999 VIII R 29/97, BFHE 191, 250, BStBl II 2000, 386, unter 2.a; vom 17. Juli 2013 X R 31/12, BFHE 242, 209, BStBl II 2013, 1015, Rz 24).

- 18** 3. Allgemeines Erfordernis der steuerlichen Berücksichtigung von Vereinbarungen zwischen Familienangehörigen ist es insoweit, dass die Vereinbarungen, die Grundlage der Besteuerung werden sollen, ernsthaft gemeint sind und damit die Gewähr ihrer tatsächlichen Durchführung für die Zeitdauer ihrer Gültigkeit bieten (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 22. Oktober 2013 X R 26/11, BFHE 242, 516, BStBl II 2014, 374, Rz 71). Daraus ergibt sich, dass die Ernsthaftigkeit der Vereinbarung z.B. eines Gesellschaftsvertrags zwischen Familienangehörigen Tatbestandselement der auf der Grundlage dieses Gesellschaftsvertrags begehrten steuerrechtlichen Gewinnzurechnung ist. Maßgebliches Beweisanzeichen für die Ernsthaftigkeit der Vereinbarung ist insoweit der Abschluss der Vereinbarung in einer Form, die Zweifel an ihrer zivilrechtlichen Rechtswirksamkeit nicht aufkommen lässt (BFH-Urteil vom 19. September 1974 IV R 95/73, BFHE 113, 558, BStBl II 1975, 141; für die indizielle Bedeutung der zivilrechtlichen Unwirksamkeit auch BFH-Urteile in BFHE 191, 250, BStBl II 2000, 386; vom 7. Juni 2006 IX R 4/04, BFHE 214, 173, BStBl II 2007, 294; in BFHE 242, 516, BStBl II 2014, 374, Rz 68).
- 19** 4. Ein Vertrag über die Gründung einer stillen Gesellschaft ist zwar grundsätzlich nicht formbedürftig. Eine Beurkundungspflicht kann sich jedoch aus der Koppelung mit einem formbedürftigen Schenkungsversprechen ergeben. Ist Gegenstand des Schenkungsversprechens die Einlage in eine stille Gesellschaft, so erstreckt sich die Formbedürftigkeit des Schenkungsversprechens (§ 518 Abs. 1 Satz 1 BGB) auch auf den Gesellschaftsvertrag (vgl. BFH-Urteile in BFHE 113, 558, BStBl II 1975, 141; vom 14. Mai 2003 X R 14/99, BFH/NV 2003, 1547). Nichts anderes kann aber dann gelten, wenn --wie im Streitfall-- eine Forderung zugewendet wird, mit der der Beschenkte seine Einlageverpflichtung aus einer bereits eingegangenen oder aber im Schenkungsvertrag schon avisierten Beteiligung an einer stillen Gesellschaft bewirken soll.
- 20** 5. Sind nach den vorstehenden Grundsätzen der Schenkungs- und der Gesellschaftsvertrag jeweils nach § 518 Abs. 1 Satz 1 BGB formbedürftig, ist die dort vorgeschriebene notarielle Beurkundung aber nicht eingehalten worden, so ist zu prüfen, ob der bestehende Formmangel nach § 518 Abs. 2 BGB durch die Bewirkung der versprochenen Leistung geheilt worden ist.
- 21** a) Nach der früheren Rechtsprechung des BGH stellt allerdings die einfache Gutschrift einer Einlage noch nicht die Vollziehung der Schenkung dar, weil danach ein solcher Buchungsvorgang nur die eine formlose Verpflichtung durch eine andere gleicher Art ersetze und auf diesem Wege nicht der Mangel der Form bei einem derartigen Schenkungsversprechen in einem mündlichen oder privatschriftlichen Gesellschaftsvertrag nach § 518 Abs. 2 BGB als geheilt angesehen werden könne (BGH-Urteil vom 24. September 1952 II ZR 136/51, BGHZ 7, 174). Die bloße Einbuchung eines Anteils am Geschäftsvermögen stelle keine Bewirkung der versprochenen Leistung dar, denn der Anteil an einem Geschäftsvermögen sei nicht durch eine in den Geschäftsbüchern vorzunehmende Umbuchung übertragbar. Das gelte auch dann, wenn die Umbuchung auf einem Vertrag beruhe, durch den eine Innengesellschaft begründet werde. Das Wesen der Innengesellschaft ohne Geschäftsvermögen bestehe darin, dass nur ein Gesellschafter das Vermögen des betriebenen Geschäfts innehave und dass er dem anderen nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrags lediglich schuldrechtlich verpflichtet sei. Gehe seine Verpflichtung dahin, den anderen an seinem Vermögen zu beteiligen, so solle es nach dem Parteiwillen gerade nicht zu einer Vermögensübertragung kommen; die Zusage solle sich vielmehr in einer schuldrechtlichen Verpflichtung erschöpfen und bedürfe darum, wenn sie unentgeltlich erteilt werde, zu ihrer Wirksamkeit der gerichtlichen oder notariellen Beurkundung. Der Formmangel könne nicht dadurch geheilt werden, dass der Geschäftsinhaber den vereinbarten Anteil buchmäßig, steuerlich oder sonstwie als Vermögen des anderen Beteiligten führe, denn auch durch eine derartige Handhabung werde der andere nicht stärker als schuldrechtlich an dem Vermögen des Geschäftsinhabers beteiligt (BGH-Urteil vom 29. Oktober 1952 II ZR 16/52, BGHZ 7, 378).

- 22** b) Die vorgenannte Auffassung des BGH hat in der zivilrechtlichen Literatur zwar teilweise Unterstützung erfahren, sie ist aber überwiegend abgelehnt bzw. für zu undifferenziert gehalten worden (vgl. die umfangreichen Nachweise dazu im BGH-Urteil vom 29. November 2011 II ZR 306/09, BGHZ 191, 354). Im Wesentlichen richtet sich die Kritik an der unter a) dargestellten BGH-Rechtsprechung darauf, die dort vorgenommene pauschale Differenzierung zwischen Außen- und Innengesellschaft sei im Hinblick auf die Anforderungen an den Schenkungsvollzug i.S. des § 518 Abs. 2 BGB abzulehnen, weil auch die Beteiligung an einer Innengesellschaft typischerweise über die bloße Einräumung einer schuldrechtlichen Forderung auf Vermögensleistungen (Gewinn und Auseinandersetzungsguthaben) hinausgehe, indem sich mit der Einräumung der Beteiligung auch eine Reihe von mitgliedschaftlichen Verwaltungsrechten und -pflichten verbänden. Außerdem unterschieden sich die "Vollzugsakte" einer unentgeltlichen Beteiligung an einer Außen- bzw. Innengesellschaft nicht grundlegend voneinander (vgl. MünchKommBGB/ Ulmer/Schäfer, 6. Aufl., § 705 Rz 45, m.w.N.). Der stille Gesellschafter erhalte insoweit mit dem Abschluss des Gesellschaftsvertrags alles, was ihm versprochen worden sei, nämlich die Gesellschafterstellung, die über die bloße vermögensrechtliche Position hinausreiche und einen übertragbaren Vermögenswert darstelle (vgl. MünchKommBGB/J. Koch, a.a.O., § 518 Rz 29). Zumindest die verbandsrechtlich gestaltete stille Beteiligung, richtigerweise aber jede atypisch stille Beteiligung lasse über die bloße Forderungszuwendung hinaus eine Rechtsposition entstehen, die sich als tauglicher Zuwendungsgegenstand darstelle (MünchKommHGB/Karsten Schmidt, 3. Aufl., § 230 Rz 103).
- 23** c) Soweit der BFH sich mit der unter a) dargestellten älteren BGH-Rechtsprechung zu befassen hatte, ergibt sich kein einheitliches Bild: Teilweise ist der BFH nämlich der BGH-Rechtsprechung gefolgt (vgl. BFH-Urteile vom 1. Juli 1982 IV R 152/79, BFHE 136, 244, BStBl II 1982, 646; in BFH/NV 2003, 1547), teilweise konnte er allerdings die Frage auch offenlassen, ob er den zivilrechtlichen Lehrmeinungen folgen würde, wenn er über die Rechtsfrage selbst abschließend zu entscheiden hätte (BFH-Urteil in BFHE 113, 558, BStBl II 1975, 141). Dies begründete er damit, dass derjenige, der steuerrechtlich geltend machen wolle, die schenkweise Einräumung einer stillen Beteiligung oder einer Unterbeteiligung sei ernsthaft gemeint, für die Schenkung die Form der notariellen Beurkundung schon deshalb wählen müsse, weil der stille Gesellschafter oder der Unterbeteiligte nach dem Stand der BGH-Rechtsprechung bei einer etwaigen Auflösung der Gesellschaft seinen Anspruch auf Auszahlung des Auseinandersetzungsguthabens gegen den Willen des Inhabers des Handelsgewerbes bzw. des Hauptgesellschafters nicht gerichtlich durchsetzen könne. Der II. Senat des BFH hat sich demgegenüber im Urteil in BFHE 220, 513, BStBl II 2008, 631 der in der Literatur geäußerten Kritik an der älteren BGH-Rechtsprechung angeschlossen, ohne dass dies für den von ihm zu entscheidenden Fall entscheidungserheblich gewesen wäre. Er entschied, bei der Zuwendung einer atypischen Unterbeteiligung sei --anders als bei derjenigen einer typischen Unterbeteiligung-- die Schenkung bereits mit Abschluss des Gesellschaftsvertrags oder doch spätestens mit der Einbuchung der atypischen Unterbeteiligung vollzogen.
- 24** d) Der BGH hatte sich mit der unter b) genannten Kritik zwar zunächst nicht auseinanderzusetzen (vgl. BGH-Urteil vom 2. Juli 1990 II ZR 243/89, BGHZ 112, 40). In seinem --von den Beteiligten noch nicht berücksichtigten-- Urteil in BGHZ 191, 354 hat er allerdings nunmehr entschieden, dass die unentgeltliche Zuwendung einer durch den Abschluss eines Gesellschaftsvertrags entstehenden Unterbeteiligung, mit der dem Unterbeteiligten über eine schuldrechtliche Mitberechtigung an den Vermögensrechten des dem Hauptbeteiligten zustehenden Gesellschaftsanteils hinaus mitgliedschaftliche Rechte in der Unterbeteiligungsgesellschaft eingeräumt werden, mit dem Abschluss des Gesellschaftsvertrags i.S. des § 518 Abs. 2 BGB vollzogen ist. Zwar sah sich der BGH nicht gehalten, seine bisherige Rechtsprechung grundsätzlich zu überdenken. Allerdings hat er für den Fall der unentgeltlichen Einräumung einer Unterbeteiligung, die nicht nur schuldrechtliche Ansprüche auf Beteiligung am Gewinn und auf eine Abfindung bei Auflösung der Innengesellschaft begründete, sondern auch mitgliedschaftliche Mitwirkungsrechte an der Geschäftsführung der Innengesellschaft --nämlich in Form eines Zustimmungserfordernisses des Unterbeteiligten für Handlungen, die über gewöhnliche Entscheidungen i.S. des § 116 Abs. 1, 2 des Handelsgesetzbuchs in den Beteiligungsgesellschaften hinausgingen-- begründeten, seine Rechtsprechung eingeschränkt und in diesem Fall die Schenkung bereits mit Abschluss des Gesellschaftsvertrags als vollzogen betrachtet. Zwar komme es auch bei der Zuwendung einer solchen Unterbeteiligung --anders als bei der Zuwendung einer Beteiligung an einer Außengesellschaft-- nicht zu einer dinglichen Mitberechtigung an der Hauptgesellschaft, da die Innengesellschaft --wie bei einer solchen Fallgestaltung regelmäßig-- über kein Gesamthandsvermögen verfüge. Beschränke sich aber die Unterbeteiligung nicht nur auf schuldrechtliche Ansprüche gegen den zuwendenden Hauptbeteiligten auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös, sondern würden dem Unterbeteiligten in der Innengesellschaft darüber hinaus mitgliedschaftliche Rechte eingeräumt, durch die er Einfluss auf die Innengesellschaft nehmen könne, so erhalte er nicht nur die Stellung eines schuldrechtlichen Gläubigers, sondern eine in dem Anteil an der Innengesellschaft verkörperte

mitgliedschaftliche Rechtsposition. Das rechtfertigt die Annahme, dass die unentgeltliche Zuwendung einer derartigen Beteiligung an einer Innengesellschaft ebenso wie die unentgeltliche Einräumung einer Beteiligung an einer Außengesellschaft mit dem Abschluss des Gesellschaftsvertrags vollzogen sei.

- 25** e) Der BFH hatte sich mit der unter d) dargestellten neueren Rechtsprechung des BGH bislang noch nicht zu befassen. Der erkennende Senat schließt sich ihr an und geht davon aus, dass die dort dargestellten Rechtsprechungsgrundsätze nicht nur für den Fall einer atypischen Unterbeteiligung, sondern ebenso für den Fall einer atypisch stillen Gesellschaft gelten (ebenso Schmidt/Wacker, EStG, 33. Aufl., § 15 Rz 773; noch weiter gehend für den Fall einer typisch stillen Unterbeteiligung Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 31. Januar 2013 5 K 2009/10, EFG 2013, 835). Die Überzeugung, dass für beide Gesellschaftsformen als Innengesellschaften die gleichen Vorgaben gelten müssen, hat er bereits in seinem Urteil in BFHE 113, 558, BStBl II 1975, 141 geäußert.
- 26** 6. Das FG ist --jedenfalls im Ergebnis-- von den vorstehenden Grundsätzen ausgegangen und hat diese zutreffend auf den Streitfall angewendet. Es ist bezogen auf die streitbefangene atypisch stille Gesellschaft zu Recht davon ausgegangen, dass diese als Mitunternehmerschaft anzuerkennen war, weil der bezüglich des Schenkungsvertrags vom 2. Januar 2005 und des Gesellschaftsvertrags vom 5. Januar 2005 bestehende Formmangel durch den Abschluss des Gesellschaftsvertrags nach § 518 Abs. 2 BGB geheilt worden ist. Die Einkünfte dieser Mitunternehmerschaft waren deshalb nach § 179 Abs. 1 i.V.m. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festzustellen.
- 27** a) Es besteht im Streitfall zunächst kein Zweifel daran, dass durch den Gesellschaftsvertrag und die Beitrittserklärung der Beigeladenen vom 5. Januar 2005 zwischen der Klägerin und der Beigeladenen eine atypisch stille Gesellschaft errichtet worden ist.
- 28** aa) Die Beigeladene ist nach § 7 Abs. 1 GV neben der Klägerin am Gewinn und Verlust im Verhältnis ihrer jeweiligen Beteiligung zum Gesamtkapital der Gesellschaft beteiligt worden und erhält nach § 12 GV im Falle ihres Ausscheidens ihren buchmäßigen Kapitalanteil sowie den auf sie nach Maßgabe ihrer Beteiligung entfallenden Anteil an den stillen Reserven. Damit trägt sie ein entsprechendes Mitunternehmerisiko.
- 29** bb) Ihr sind aber auch Mitgliedschaftsrechte (Stimmrechte) übertragen worden, die eine Umqualifikation von einem bloßen Geflecht schuldrechtlicher Ansprüche in eine einem Stammrecht vergleichbare Rechtsposition rechtfertigen. So bedarf nach § 4 Abs. 2 GV die Geschäftsführung zur Eingehung von Rechtsgeschäften und zur Vornahme von Rechtshandlungen, die über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb hinaus gehen, innenrechtlich der Zustimmung der Gesellschafterversammlung. Dort entfällt nach § 5 Abs. 3 GV auf jeweils volle 500 € der atypisch stillen Einlage bzw. des Stammkapitals eine Stimme, wobei die Gesellschafterversammlung nach § 5 Abs. 2 GV in allen mit der Geschäftsführung zusammenhängenden Angelegenheiten mit einfacher Mehrheit, bei das Gesellschaftsverhältnis betreffenden Fragen mit einer Mehrheit von drei Vierteln entscheidet. Damit erhielt die Beigeladene gewichtige Mitwirkungsrechte, mit denen sie Mitunternehmerinitiative entfalten konnte.
- 30** b) Die sonach bestehende Mitunternehmerschaft ist auch unter Anwendung der Rechtsprechung zu den Verträgen unter Angehörigen anzuerkennen.
- 31** aa) Dies folgt zunächst daraus, dass die vorgenannten Verträge --was von den Beteiligten übereinstimmend so gesehen wird und vom FG auch festgestellt wurde-- wie vereinbart durchgeführt worden sind. Das lässt sich insbesondere aus dem Umstand entnehmen, dass in der Buchführung der Klägerin 5.000 € vom Darlehen des M auf das Kapitalkonto "atypisch stille Beteiligung" in der Person der Beigeladenen umgebucht worden sind. Die Verträge sind auch klar, eindeutig und leicht nachprüfbar und halten einem Fremdvergleich stand.
- 32** bb) Der zunächst bestehende Formmangel durch fehlende notarielle Beurkundung ist zudem nach § 518 Abs. 2 BGB geheilt worden, da die Beigeladene eine in dem Anteil an der Innengesellschaft verkörperte mitgliedschaftliche Rechtsposition erhalten hat, weil die stille Beteiligung nicht nur auf schuldrechtliche Ansprüche gegen den zuwendenden M auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös gerichtet war, sondern ihr darüber hinaus mitgliedschaftliche Rechte eingeräumt wurden, durch die sie Einfluss auf die Innengesellschaft nehmen konnte.
- 33** cc) Angesichts des heutigen Standes der zivilgerichtlichen Rechtsprechung und der Tatsache, dass die an der atypisch stillen Gesellschaft Beteiligten die Verträge wie vereinbart durchgeführt haben, kann ihnen nicht entgegengehalten werden, sie hätten die Verträge nicht ernsthaft durchführen wollen. Dies gilt auch insoweit, als der BGH sein Urteil in BGHZ 191, 354 erst nach der Vereinbarung der streitbefangenen Verträge gefällt hat, weil er

die an seiner Rechtsprechung geäußerte Kritik bereits im Urteil in BGHZ 112, 40 aufgenommen hatte, ohne dazu entscheiden zu müssen.

- 34** c) Die atypisch stille Beteiligung der Beigeladenen begründet damit steuerrechtlich eine Mitunternehmerstellung i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG im Verhältnis zur Klägerin mit der Folge, dass die Beigeladene rechtswirksam Inhaberin einer eigenen Einkunftsquelle in Gestalt einer atypisch stillen Beteiligung geworden ist und ihr deshalb entsprechende Gewinn- bzw. Verlustanteile als eigene Einkünfte zuzurechnen waren.
- 35** 7. Nach den vorstehenden Ausführungen war die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de