

# Urteil vom 13. Juli 2017, IV R 41/14

## Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko bei einer GmbH & Still

ECLI:DE:BFH:2017:U.130717.IVR41.14.0

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 179 Abs 1, AO § 179 Abs 2 S 2, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 2, FGO § 48 Abs 2, HGB § 230, EStG VZ 2005, FGO § 57 Nr 1, FGO § 60 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 23. Oktober 2013, Az: 15 K 12089/08

## Leitsätze

1. Bei einer GmbH & Still kann sich die Entfaltung einer stark ausgeprägten Mitunternehmerinitiative des stillen Gesellschafters auch aus dessen Stellung als Geschäftsführer der GmbH als Inhaberin des Handelsgewerbes ergeben .
2. Mitunternehmerisiko setzt einen Gesellschafterbeitrag voraus, durch den das Vermögen des Gesellschafters belastet werden kann .

## Tenor

Auf die Revision der Klägerinnen wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 24. Oktober 2013 15 K 12089/08 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

A.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) zu 1. --die A-GmbH-- ist eine GmbH, deren Unternehmensgegenstand in der Beratung von Unternehmen und Unternehmern besteht. Gesellschafter der A-GmbH waren zunächst mit Anteilen von jeweils 50 % die Klägerin zu 2. --B-- sowie ein Dritter. B war außerdem bis 2008 zur Geschäftsführerin der A-GmbH bestellt.
- 2 Zum 25. November 2003 übertrugen die beiden Gesellschafter der A-GmbH ihre Geschäftsanteile auf die C-AG. Der Zweck dieser im Jahr 2000 errichteten Gesellschaft bestand in der Übernahme einer Holdingfunktion für ...- Gesellschaften. B und der Dritte waren einzelvertretungsberechtigte Vorstandsmitglieder der C-AG. Zu den Gründern der C-AG gehörte auch die Schwester der B; der Vater und der Schwager der B gehörten dem Aufsichtsrat der C-AG an.
- 3 Mit einem auf den 30. Dezember 2004 datierten Vertrag begründeten die beiden Klägerinnen untereinander mit Wirkung ab dem 1. Januar des Streitjahrs (2005) eine stille Gesellschaft. Hierbei trat B sowohl im eigenen Namen als auch auf Seiten der A-GmbH als deren vom Verbot des Selbstkontrahierens (§ 181 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) befreite Geschäftsführerin auf. Der Vertrag bedurfte der Genehmigung der C-AG, die deren Vorstandsmitglied unter dem 2. Januar 2005 erteilte. Die Gründung der stillen Gesellschaft wurde von den Klägerinnen zunächst nicht beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) angezeigt.
- 4 Nach dem Gesellschaftsvertrag (§ 2 Abs. 4) war B verpflichtet, eine Bareinlage in Höhe von 13.000 € zu leisten (§ 2 Abs. 2). Die Einlage war spätestens am 30. Juni 2005 fällig (§ 2 Abs. 3); B war jedoch berechtigt, die Einlage anstelle einer Bareinzahlung "durch Stehenlassen der Gewinnbeteiligung einschließlich der monatlichen Vorauszahlungen

gem. § 5 dieses Vertrages und Aufrechnungsanweisung" zu erbringen. Die Geschäftsführung stand allein der A-GmbH zu (§ 4 des Vertrags).

5 Die Rechtsstellung der B als stille Gesellschafterin war in § 5 des Vertrags auszugsweise wie folgt geregelt:

"(1) Dem stillen Gesellschafter stehen die gesetzlichen Informations- und Kontrollrechte des § 233 HGB zu. Dies gilt auch nach Beendigung der Gesellschaft in dem zur Überprüfung des Auseinandersetzungsguthabens erforderlichen Umfang. (...)

(4) Der stille Gesellschafter hat Anspruch auf Übermittlung eines Jahresabschlusses der [A-GmbH]. Einwendungen des stillen Gesellschafters (...) sind innerhalb eines Monats nach Zugang (...) geltend zu machen. Nach Ablauf dieser Frist gilt der Jahresabschluss als genehmigt.

(5) Die Einlage des stillen Gesellschafters wird auf einem Einlagekonto verbucht.

(6) Verlustanteile werden auf einem Verlustkonto gebucht.

(7) Alle sonstigen, die stille Gesellschaft betreffenden Buchungen, insbesondere Gewinngutschriften und Auszahlungen, erfolgen über ein Privatkonto.

(8) Der Ergebnisbeteiligung des stillen Gesellschafters wird der im steuerlichen Jahresabschluss ausgewiesene Ertrag vor Berücksichtigung des Gewinn- und Verlustanteils des stillen Gesellschafters und weiterer stiller Gesellschafter der [A-GmbH] zugrunde gelegt. (...)

(10) Von dem gemäß Ziffer 8 ermittelten Betrag erhält der stille Gesellschafter einen Anteil in Höhe von 1/3, mindestens jedoch 6.500,00 € monatlich.

(11) Das Stammkapital der [A-GmbH] beträgt 50.000,00 DM. Die [A-GmbH] wird (...) das Stammkapital auf 26.000,00 € erhöhen. Die Kapitalverhältnisse von 26.000,00 € [A-GmbH] zu 13.000,00 € (Stiller Gesellschafter) entsprechen sodann der vereinbarten Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters gem. Ziffer 10.

(12) Sollte sich nach Berücksichtigung des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters ein negatives Betriebsergebnis der [A-GmbH] ergeben, ist der stille Gesellschafter hieran mit 1/3 beteiligt. Die Verlustanteile des Stillen Gesellschafters werden mit dem Einlagekonto aufgerechnet. Später erzielte Gewinnanteile, soweit diese im Jahr der Entstehung 60.000,00 € übersteigen, werden mit dem Saldo des Einlagenkontos aufgerechnet bis zum Erreichen der vertraglich vereinbarten Einlage, wenn diese durch Verluste gemindert ist. Nur der nach vollständiger Wiederauffüllung des Einlagenkontos verbliebene Gewinnanteil wird ausgezahlt.

(13) Eine Nachschusspflicht des Stillen Gesellschafters zum Ausgleich der Verlustanteile besteht nicht. Eine Verpflichtung zur Wiederherstellung der vollen vertraglich vereinbarten Höhe des Einlagenkontos besteht über die Regelung in vorstehender Ziffer 12 hinaus nicht."

6

Für den Fall der Beendigung der stillen Gesellschaft sah § 10 des Vertrags folgende Regelung zum Auseinandersetzungsguthaben des stillen Gesellschafters vor:

"(1) Bei Beendigung der stillen Gesellschaft hat der stille Gesellschafter Anspruch auf ein Auseinandersetzungsguthaben, das auf den Tag der Beendigung festzustellen ist.

(2) Der Auseinandersetzungsanspruch berechnet sich aus dem Saldo des unter Berücksichtigung von § 5 ermittelten Einlage-, Privat- und Verlustkontos; ein negativer Saldo des Privatkontos ist sofort auszugleichen. (...)"

- 7** Das seinerzeit für die Besteuerung der A-GmbH zuständige Finanzamt (FA B) veranlagte diese für das Streitjahr mit Bescheiden vom 8. Februar 2007 unter Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zur Körperschaft- und Gewerbesteuer. Im Verlauf des sich anschließenden Einspruchsverfahrens teilte die A-GmbH dem FA B mit Schreiben vom 9. und 14. März 2007 erstmals mit, dass zwischen ihr und B eine atypisch stille Gesellschaft bestehe. Das FA B unterrichtete hierüber das FA, das in ... zentral für die Besteuerung von Körperschaften zuständig ist, an denen atypisch stille Beteiligungen bestehen. Das FA teilte dem FA B am 22. März 2007 mit, dass sich aus dem vorgelegten Gesellschaftsvertrag keine atypisch stille Beteiligung ergebe; darüber hinaus sei deren Anerkennung aufgrund des steuerlichen Rückwirkungsverbots abzulehnen.
- 8** Auf die am 16. Oktober 2007 beim FA B eingereichte Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für 2005 erließ das FA am 9. November 2007 einen --beiden Klägerinnen bekanntgegebenen-- negativen Feststellungsbescheid. Die von beiden Klägerinnen erhobenen Einsprüche wurden trotz mehrmals verlängerter Frist nicht näher begründet, worauf das FA die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 17. April 2008 zurückwies.
- 9** Die hiergegen gerichtete Klage wies das Finanzgericht Berlin-Brandenburg (FG) mit Urteil vom 24. Oktober 2013 15 K 12089/08 ab. Sowohl die Mitunternehmerinitiative als auch das Mitunternehmerrisiko der B seien zu schwach ausgeprägt gewesen, um diese als Mitunternehmerin ansehen zu können. Zwar habe der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 28. Januar 1982 IV R 197/79 (BFHE 135, 297, BStBl II 1982, 389) erkannt, dass auch jemand, der nicht am Verlust, an den stillen Reserven und am Geschäftswert beteiligt ist, atypisch stiller Gesellschafter und Mitunternehmer sein könne, wenn er wie ein Unternehmer auf das Schicksal des Unternehmens Einfluss nehmen könne. Dies sei anzunehmen, wenn dem stillen Gesellschafter die Geschäftsführung des Unternehmens überlassen sei. Hierfür --so die Ansicht des FG-- sei aber unabdingbar, dass der Betreffende die Stellung als Geschäftsführer gerade aufgrund entsprechender Bestimmungen im Gesellschaftsvertrag --sinngemäß der stillen Gesellschaft-- selbständig und aus eigenem Recht bekleide, woran es im Streitfall fehle. Aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses habe B keinen Anspruch auf die Führung der Geschäfte gehabt, denn § 4 des Vertrags schließe sie ausdrücklich hiervon aus. Auf ihre Bestellung als Geschäftsführerin der A-GmbH komme es nicht an, da B diese Position bereits vor der Begründung der als atypisch stille Beteiligung bezeichneten Gesellschaft innegehabt habe, und zwar in ihrer Funktion als Mehrheitsanteilseignerin an der C-AG, die wiederum Alleingesellschafterin der A-GmbH gewesen sei. Die mangelnde Mitunternehmerinitiative werde im Streitfall auch nicht durch eine besonders ausgeprägte Teilhabe am Unternehmenserfolg ausgeglichen.
- 10** Mit ihrer Revision rügen die Klägerinnen die Verletzung materiellen Rechts und machen im Wesentlichen geltend, B komme eine überragende, ein gemindertem Mitunternehmerrisiko ausgleichende Mitunternehmerinitiative zu, weil sie als stille Gesellschafterin im Streitjahr zugleich alleinige Geschäftsführerin der A-GmbH, alleinvertretungsberechtigter Vorstand der C-AG als Muttergesellschaft der A-GmbH und Mehrheitsanteilseignerin der C-AG gewesen sei.
- 11** Die Klägerinnen beantragen, die vorinstanzliche Entscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 17. April 2008 und den negativen Feststellungsbescheid vom 9. November 2007 aufzuheben und das FA zu verpflichten, eine gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2005 für die A-GmbH und atypisch Still durchzuführen.
- 12** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

# Entscheidungsgründe

## B.

- 13** Die Revision der Klägerinnen ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14** I. Das FG hat keine notwendige Beiladung nach § 60 Abs. 3 FGO versäumt.
- 15** Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind bei einem negativen Feststellungsbescheid neben der Gesellschaft nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO auch die Gesellschafter selbst nach Nr. 4 oder Nr. 5 klagebefugt (z.B. Urteile vom 19. Januar 2017 IV R 50/13 und IV R 5/16, jeweils Rz 15, m.w.N.). Vorliegend haben zwar nur die A-GmbH als Inhaberin des Handelsgeschäfts i.S. des § 230 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) und B als einzige Gesellschafterin einer --wie streitig ist-- atypisch (mitunternehmerischen) stillen Gesellschaft gegen einen negativen Feststellungsbescheid Klage erhoben. Insoweit sind die Gesellschafter, gegenüber denen im Streitfall die Entscheidung über das Bestehen einer Mitunternehmerschaft in Gestalt einer atypisch stillen Gesellschaft nur einheitlich ergehen kann (z.B. BFH-Beschluss vom 5. Juli 2002 IV B 70/02, BFH/NV 2002, 1477, unter 3.; BFH-Urteil vom 7. November 2006 VIII R 5/04, BFH/NV 2007, 906, unter II.2.a), bereits nach § 57 Nr. 1 FGO am Verfahren beteiligt.
- 16** Darüber hinaus kommt eine Beteiligung der atypisch stillen Gesellschaft selbst im Wege der notwendigen Beiladung nicht in Betracht. Denn eine atypisch stille Gesellschaft kann als Innengesellschaft nicht Beteiligte eines finanzgerichtlichen Verfahrens sein, das die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung betrifft (z.B. BFH-Beschluss vom 21. Dezember 2011 IV B 101/10, Rz 4; BFH-Urteil vom 12. Mai 2016 IV R 27/13, Rz 16). Gleiches gilt, wenn nach einem negativen Feststellungsbescheid eine gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung begehrt wird. Die Rolle des nicht vorhandenen Geschäftsführers übernimmt bei der atypisch stillen Gesellschaft gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2, Abs. 2 FGO der Empfangsbevollmächtigte. Diesem stehen deshalb dieselben prozessualen Befugnisse zu wie einem vertretungsberechtigten Geschäftsführer nach dem Regelatbestand des § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 FGO; er handelt im eigenen Namen im Interesse der Feststellungsbeteiligten und damit für diese als gesetzlicher Prozessstandschafter (BFH-Urteil vom 12. Mai 2016 IV R 27/13, Rz 16, m.w.N.). Empfangsbevollmächtigt kann --was hier allerdings nicht ersichtlich ist-- auch der Inhaber des Handelsgeschäfts sein (BFH-Beschluss vom 21. Dezember 2011 IV B 101/10, Rz 4). Sind indes --wie hier-- Personen nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO nicht vorhanden, so ist gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO klagebefugt jeder Gesellschafter, gegen den der Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte (BFH-Beschluss vom 21. Dezember 2011 IV B 101/10, Rz 4). Auch insoweit verbleibt es deshalb bei einer Beteiligung allein der Klägerinnen als einzigen Gesellschaftern der (vermeintlich atypisch) stillen Gesellschaft.
- 17** II. Aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG vermag der Senat indes nicht zu entscheiden, ob die Würdigung des FG zutrifft, dass im Streitfall keine gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen durchzuführen ist. Denn das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Mitunternehmerinitiative der B nur schwach ausgeprägt gewesen sei (B.II.1.). Im zweiten Rechtsgang wird es deshalb zu prüfen haben, ob der zwischen den Klägerinnen geschlossene Vertrag zur Begründung einer stillen Gesellschaft bereits im Streitjahr (2005) tatsächlich durchgeführt worden ist (B.II.2.). Sollte danach dem Vertrag die steuerliche Anerkennung nicht zu versagen sein, wird das FG noch zu prüfen haben, ob ein Mitunternehmerisiko der B zu verneinen ist, weil diese zur Verfolgung der unternehmerischen Ziele der stillen Gesellschaft kein eigenes Vermögen eingesetzt hat, dessen Verlust ein unternehmerisches Risiko der B hätte begründen können (B.II.3.).
- 18** 1. Das FG hat eine Gewinnfeststellung 2005 für die stille Gesellschaft zu Unrecht mit der Begründung abgelehnt, dass (auch) die Mitunternehmerinitiative der B zu schwach ausgeprägt gewesen sei, um diese als Mitunternehmerin einer atypisch stillen Gesellschaft ansehen zu können.
- 19** a) Nach § 179 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2 und § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) werden gesondert und einheitlich festgestellt die körperschaft- und einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Mehrere Personen sind an Einkünften beteiligt, wenn sie den Tatbestand der Einkunftserzielung in einer Gesellschaft oder Gemeinschaft erfüllen (z.B. BFH-Urteil vom 21. Oktober 2015 IV R 43/12, BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517, Rz 23, m.w.N.). 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 bzw. diesem ähnlicher Innengesellschafter beteiligt (BFH-Urteil vom 12. Mai 2016 IV R 27/13, Rz 21, m.w.N.). Beteiligt sich eine natürliche Person atypisch still am Gewerbe einer Kapitalgesellschaft, so sind folglich für die atypisch stille Gesellschaft als selbständiges Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation die vom Inhaber des Handelsgeschäfts (der Kapitalgesellschaft) und dem atypisch stillen Gesellschafter gemeinschaftlich erzielten Einkünfte nach § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festzustellen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517, Rz 24, m.w.N., dort für die Beteiligung einer Personengesellschaft an einer Kapitalgesellschaft).

- 20** b) Mitunternehmer ist derjenige Gesellschafter, der kumulativ Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerisiko trägt (z.B. BFH-Urteil in BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517, Rz 30, m.w.N.). Mitunternehmerinitiative bedeutet dabei vor allem Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie z.B. Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen. Ausreichend ist indes schon die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach dem HGB zustehen oder die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 BGB entsprechen (BFH-Urteil in BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517, Rz 30). Mitunternehmerisiko trägt, wer gesellschaftsrechtlich oder diesem Status wirtschaftlich vergleichbar am Erfolg oder Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens teilnimmt. Dieses Risiko wird regelmäßig durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts vermittelt (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.V.3.b cc und C.V.3.c; vgl. auch BFH-Urteile vom 30. Juni 2005 IV R 40/03, BFH/NV 2005, 1994, unter 1., und in BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517, Rz 30). Die angesprochenen Merkmale können im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein und ein geringeres mitunternehmerisches Risiko kann durch eine besonders starke Ausprägung des Initiativrechts ausgeglichen werden und umgekehrt. Beide Merkmale müssen jedoch vorliegen. Ob dies der Fall ist, ist unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung einer Person insgesamt bestimmenden Umstände zu würdigen (z.B. BFH-Urteil in BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517, Rz 30, m.w.N.).
- 21** c) Diese Grundsätze gelten auch für die stille Beteiligung am Unternehmen einer GmbH (BFH-Urteil vom 9. Dezember 2002 VIII R 20/01, BFH/NV 2003, 601, unter II.1.). Ein stiller Gesellschafter an einer GmbH ist nur Mitunternehmer, wenn in seiner Person beide Merkmale (Mitunternehmerisiko und -initiative) vorliegen.
- 22** aa) Das volle Mitunternehmerisiko eines stillen Gesellschafters ist im Regelfall dadurch gekennzeichnet, dass das Unternehmen im Innenverhältnis (d.h. mit schuldrechtlicher Wirkung) auf gemeinsame Rechnung und Gefahr des Geschäftsinhabers sowie des stillen Gesellschafters geführt wird. Der Stille muss daher nicht nur am laufenden Unternehmenserfolg beteiligt sein; darüber hinaus müssen die Regelungen des Gesellschaftsvertrags die Gewähr dafür bieten, dass er (grundsätzlich) im Falle der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses entsprechend seinem Gewinnanteil Anspruch auf den Zuwachs der stillen Reserven des Betriebsvermögens einschließlich des Zuwachses an dem --nach den üblichen Methoden des Geschäftsverkehrs ermittelten-- Firmenwert hat (BFH-Urteil in BFH/NV 2003, 601, unter II.2.a, m.w.N.).
- 23** bb) Bleibt das Mitunternehmerisiko des stillen Gesellschafters --etwa mangels einer in die steuerrechtliche Beurteilung einzubeziehenden Beteiligung am Firmenwert-- hinter der Rechtsstellung zurück, die das HGB dem Kommanditisten zuweist, so kann nur dann von einem atypisch stillen Gesellschaftsverhältnis ausgegangen werden, wenn bei Würdigung der Gesamtumstände des Streitfalls seine Möglichkeit zur Entfaltung von Mitunternehmerinitiative besonders stark ausgeprägt ist (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2003, 601, unter II.2.b).
- 24** (1) Für die Annahme einer besonders stark ausgeprägten Mitunternehmerinitiative genügt es nach ständiger Rechtsprechung nicht, dass die Kontrollbefugnisse des § 233 HGB beispielsweise im Sinne der Rechte nach § 716 BGB ausgedehnt werden (vgl. hierzu und zum Folgenden BFH-Urteil in BFH/NV 2003, 601, unter II.2.b aa, m.w.N.). Erforderlich ist vielmehr, dass dem Stillen --sei es als Geschäftsführer, sei es als Prokurist oder leitender Angestellter-- Aufgaben der Geschäftsführung, mit denen ein nicht unerheblicher Entscheidungsspielraum und damit auch Einfluss auf grundsätzliche Fragen der Geschäftsleitung verbunden ist, zur selbständigen Ausübung übertragen werden; der stille Gesellschafter muss wie ein Unternehmer auf das Schicksal des Unternehmens Einfluss nehmen können. Dies kann zwar auch bei Einräumung umfassender Weisungsrechte zu bejahen sein. Nicht

ausreichend sind hingegen bloße Zustimmungsvorbehalte oder nur faktische --d.h. rechtlich nicht abgesicherte-- Möglichkeiten der Einflussnahme auf die Unternehmensführung.

- 25** (2) Die rechtlichen Grundlagen für die personenbezogen auf den einzelnen Mitunternehmer zu betrachtende Mitunternehmerinitiative müssen grundsätzlich in dem Unternehmen selbst angelegt sein. In seinem Urteil in BFHE 135, 297, BStBl II 1982, 389, unter 2., das das FG seiner angegriffenen Entscheidung zugrunde gelegt hat, hat der erkennende Senat deshalb ausgeführt, dass es für die Annahme, dass ein stiller Gesellschafter wie ein Unternehmer auf das Schicksal des Unternehmens und damit auch seiner eigenen Erfolgsbeteiligung Einfluss nehmen könne, genüge, dass er im Unternehmen die Stellung eines Geschäftsführers einnehme, die er aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses selbständig und aus eigenem Recht bekleide. In seinem Urteil vom 15. Oktober 1998 IV R 18/98 (BFHE 187, 250, BStBl II 1999, 286) hat der Senat unter I.1. für eine --auch im Streitfall vorliegende-- GmbH & Still hinsichtlich der Beurteilung, ob eine besonders stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative eines stillen Gesellschafters und damit eine Mitunternehmerschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gegeben ist, darauf abgestellt, dass in jenem Streitfall die Weisungsbefugnis der stillen Gesellschafter gegenüber der GmbH "im Vertrag über die stille Gesellschaft ohne Beschränkungen, d.h. umfassend, eingeräumt worden" sei. Danach sind für die Gewichtung der Mitunternehmerinitiative eines stillen Gesellschafters grundsätzlich die gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen der stillen Gesellschaft selbst heranzuziehen; ihnen kommt regelmäßig besonderes Gewicht zu.
- 26** Allerdings hat der VIII. Senat des BFH aus der gebotenen Gesamtbildbetrachtung gefolgert, dass bei einer GmbH & Still die Möglichkeit des stillen Gesellschafters zur Entfaltung einer besonders stark ausgeprägten Mitunternehmerinitiative nicht nur anhand des Gesellschaftsvertrags der stillen Gesellschaft zu beurteilen sei, sondern dass sich diese auch aus seiner Stellung als Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH ergeben könne (BFH-Urteil vom 20. November 1990 VIII R 10/87, BFHE 163, 336, unter 5.a, für den stillen Gesellschafter einer GmbH & Co. KG, der zugleich Gesellschafter und Geschäftsführer der Komplementär-GmbH ist; BFH-Beschluss vom 14. Oktober 2003 VIII B 281/02, BFH/NV 2004, 188, unter 3.). Die Möglichkeit der Entfaltung einer stark ausgeprägten Mitunternehmerinitiative infolge der Geschäftsführertätigkeit werde auch nicht dadurch beeinflusst, dass die übrigen Gesellschafter der GmbH die Möglichkeit hätten, dem Geschäftsführer durch Gesellschafterbeschluss die Geschäftsführung zu entziehen. Solange dies nicht geschehe, habe der Geschäftsführer die Möglichkeit der Entfaltung einer stark ausgeprägten Mitunternehmerinitiative (BFH-Urteil in BFHE 163, 336, unter 5.e). Demnach kann sich bei einer GmbH & Still --ähnlich wie bei einer GmbH & Co. KG-- die starke Ausprägung einer Mitunternehmerinitiative auch aus der Stellung als Organ der GmbH ergeben, denn der GmbH-Geschäftsführer, der zugleich stiller Gesellschafter ist, wird über die GmbH --formal gesehen nur mittelbar-- als stiller Gesellschafter "im Dienst der Personengesellschaft" tätig (vgl. BFH-Urteil vom 15. Dezember 1998 VIII R 62/97, BFH/NV 1999, 773, unter 2.b aa, dort für eine GmbH & Co. KG, bei der ein Kommanditist zugleich Geschäftsführer der Komplementär-GmbH ist). Während dies bei einer GmbH & Co. KG jedenfalls insoweit gilt, als sich der Unternehmensgegenstand der Komplementär-GmbH auf die Führung der Geschäfte der Personengesellschaft beschränkt (BFH-Urteil in BFH/NV 1999, 773, unter 2.b aa), ist bei einer GmbH & Still deren Unternehmensgegenstand regelmäßig mit dem des Inhabers des Handelsgewerbes (GmbH) identisch.
- 27** d) Nach diesen Maßstäben durfte das FG eine stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative der B nicht mit der Begründung verneinen, dass nach dem Gesellschaftsvertrag der stillen Gesellschaft deren Geschäftsführung allein der A-GmbH zugestanden habe, ohne dass es darauf ankomme, dass B bereits vor Gründung der als atypisch stille Beteiligung bezeichneten Gesellschaft zur Geschäftsführerin der A-GmbH bestellt worden sei. Vielmehr ergibt sich im Streitfall eine stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative, die geeignet ist, ein minder ausgeprägtes Mitunternehmerisiko auszugleichen, aus der Stellung der B als Geschäftsführerin der Inhaberin des Handelsgewerbes (A-GmbH). Denn irgendwelche rechtlichen oder tatsächlichen Beschränkungen der B im Rahmen ihrer Geschäftsführertätigkeit sind nach den Feststellungen des FG nicht ersichtlich. Ebenso ist nach den zuvor genannten Maßstäben nicht von Bedeutung, ob und unter welchen rechtlichen Voraussetzungen der neben B als einzelvertretungsberechtigtes Vorstandsmitglied der C-AG, die nach den Feststellungen des FG seit dem Jahr 2003 über sämtliche Geschäftsanteile an der A-GmbH verfügte, bestellte Dritte in der Lage gewesen wäre, die Bestellung der B als Geschäftsführerin im Namen der Alleingesellschafterin der A-GmbH zu widerrufen.
- 28** 2. Die bisherigen Feststellungen des FG wecken allerdings erhebliche Zweifel, ob der auf den 30. Dezember 2004 datierte, zwischen den Klägerinnen geschlossene Vertrag zur Begründung einer stillen Gesellschaft bereits im Streitjahr (2005) tatsächlich durchgeführt worden ist. Erstmals im März 2007 hat die A-GmbH dem FA B mitgeteilt, dass zwischen ihr und B eine atypisch stille Gesellschaft bestehe. Für die Zeit davor ist nicht belegt, dass eine stille Gesellschaft tatsächlich praktiziert worden ist. Der Umstand, dass B den Vertrag sowohl im eigenen Namen als auch

im Namen der A-GmbH als deren Geschäftsführerin geschlossen hat (Insichgeschäft), legt dessen tatsächliche Durchführung bereits im Streitjahr ebenso wenig nahe wie der Umstand, dass die Genehmigung des Vertrags durch die C-AG auf den 2. Januar 2005 datiert worden ist. Das FG wird deshalb im zweiten Rechtsgang zu prüfen haben, ob dem zwischen den Klägerinnen geschlossenen Vertrag für das Streitjahr die steuerliche Anerkennung zu versagen ist, weil der Vertrag jedenfalls zu dieser Zeit noch nicht tatsächlich durchgeführt worden ist.

- 29** 3. Sollte das FG zu dem Ergebnis kommen, dass der Vertrag steuerlich anzuerkennen ist, so wird das FG weiterhin zu prüfen haben, ob B durch die Gefahr eines Vermögensverlustes Mitunternehmerrisiko getragen hat.
- 30** a) In seiner angefochtenen Entscheidung ist das FG davon ausgegangen, dass das Mitunternehmerrisiko der B schwach ausgeprägt gewesen sei. Diese Einschätzung durfte das FG nach den oben genannten Rechtsgrundsätzen (B.II.1.b und B.II.1.c aa) zwar (auch) darauf stützen, dass B keinen Anspruch auf den Zuwachs an einem Firmenwert gehabt habe. Ihr steht auch nicht der Einwand der Klägerinnen entgegen, dass B als Mehrheitsgesellschafterin der C-AG mittelbar an einem wachsenden Firmenwert partizipiert habe, denn das Mitunternehmerrisiko beurteilt sich nach den gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen und nicht nach faktischen, jedoch nicht im Rahmen der Beteiligung an der stillen Gesellschaft rechtlich abgesicherten "Fernwirkungen". Die vom FG zu Unrecht verneinte stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative wäre indes geeignet, ein schwach ausgeprägtes Mitunternehmerrisiko selbst dann auszugleichen, wenn auch die Würdigung des FG zuträfe, dass B im Hinblick auf einen ihr gesellschaftsvertraglich zustehenden hohen Mindestgewinn tatsächlich nur begrenzt am positiven, neutralen oder negativen Jahresergebnis der stillen Gesellschaft teilgenommen habe.
- 31** b) Das FG wird deshalb noch Feststellungen zu der Frage zu treffen haben, ob B überhaupt die Mindestvoraussetzungen für die Übernahme eines Mitunternehmerrisikos erfüllt hat.
- 32** aa) Die Teilnahme eines Gesellschafters am Erfolg oder Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens setzt voraus, dass dieser zugunsten der Gesellschaft sein eigenes Vermögen belastet, sei es in Gestalt einer Haftung gegenüber Gläubigern der Gesellschaft, sei es durch Erbringung eines sein Vermögen belastenden Gesellschafterbeitrags. Ein solcher Beitrag kann in der Übernahme einer Bar- oder Sacheinlage, aber auch in der unentgeltlichen Überlassung von Anlagevermögen zur Nutzung (Nutzungseinlage) oder einem (Forderungs-)Verzicht auf ein Entgelt für im Interesse der Gesellschaft tatsächlich geleistete Arbeit bestehen. Nur ein derartiger Einsatz persönlichen Vermögens kann Anknüpfungspunkt für ein eigenes unternehmerisches (Verlust-)Risiko des Gesellschafters sein. Der bloße Verzicht auf eine spätere Gewinnbeteiligung reicht hingegen nicht aus, selbst wenn darin zivilrechtlich ein ausreichender Gesellschafterbeitrag zu sehen sein sollte (so etwa Jung in Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, 8. Aufl., Rz 7.14). Wird nämlich beispielsweise eine gesellschaftsvertraglich vereinbarte Einlage eines Gesellschafters allein dadurch "erbracht", dass künftige Gewinnanteile auf diese Einlage angerechnet werden, so stellt sich dies aus der Sicht des Gesellschafters wirtschaftlich als bloßes "Nullsummenspiel" dar, das kein unternehmerisches Risiko des Gesellschafters in der Gestalt des Verlusts eigenen, zur Verfolgung der unternehmerischen Ziele der Gesellschaft eingesetzten Vermögens begründet. In einer solchen Situation ist ein Mitunternehmerrisiko grundsätzlich --d.h. vorbehaltlich der Würdigung anderer von dem Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft eingegangener Verpflichtungen-- zu verneinen.
- 33** bb) Nach diesen Maßstäben wird das FG noch zu prüfen haben, ob B ihre gesellschaftsvertraglich vereinbarte Bareinlage in Höhe von 13.000 € während des Streitjahres tatsächlich erbracht hat. Nach den bisherigen Feststellungen des FG war die Einlage der B spätestens am 30. Juni 2005 fällig. B war jedoch berechtigt, die Einlage anstelle einer Bareinzahlung "durch Stehenlassen der Gewinnbeteiligung einschließlich der monatlichen Vorauszahlungen gem. § 5 dieses Vertrages und Aufrechnungsanweisung" zu erbringen. Daraus ergibt sich nicht, dass die Bareinlage innerhalb des Streitjahres tatsächlich geleistet worden wäre. Ein bloßes Stehenlassen der von der stillen Gesellschaft erwirtschafteten Gewinnanteile und Vorauszahlungen --im wirtschaftlichen Ergebnis ein Gewinnvorab-- würde nach den vorgenannten Maßstäben keinen Einsatz eigenen Vermögens der B darstellen. Dabei kann offenbleiben, inwieweit eine Nachschusspflicht gleichwohl ein Mitunternehmerrisiko begründen könnte, denn im Streitfall bestand nach den bisherigen Feststellungen des FG auch keine derartige Pflicht der stillen Gesellschafterin "zum Ausgleich der Verlustanteile" (§ 5 Abs. 13 des Vertrags).
- 34** cc) Sollte danach ein Mitunternehmerrisiko der B zu verneinen sein, könnte auch eine stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative der B diesen Mangel nicht ausgleichen. Denn zur Annahme einer Mitunternehmerstellung eines Gesellschafters müssen nach den oben genannten Maßstäben (B.II.1.b) in dessen Person Mitunternehmerrisiko und Mitunternehmerinitiative stets kumulativ vorliegen.
- 35** III. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)