

# Urteil vom 01. March 2018, IV R 38/15

## Eigenes Vermögen des Inhabers des Handelsgewerbes während des Bestehens einer atypisch stillen Gesellschaft - Auslegung der Klageschrift

ECLI:DE:BFH:2018:U.010318.IVR38.15.0

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1, EStG § 16 Abs 1 S 2, UmwStG § 24, HGB § 230, FGO § 48 Abs 1 Nr 5, FGO § 48 Abs 1 Nr 1 Alt 2, FGO § 48 Abs 2, AO § 183

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 30. June 2015, Az: 1 K 1414/12

## Leitsätze

Der Inhaber des Handelsgewerbes, an dem sich ein anderer atypisch still beteiligt, verfügt auch während des Bestehens der atypisch stillen Gesellschaft ertragsteuerlich über ein eigenes Vermögen, das neben dem Betriebsvermögen besteht, das ertragsteuerlich der atypisch stillen Gesellschaft als mitunternehmerisches Vermögen zugerechnet wird .

## Tenor

Die Revision der Klägerin zu 1. wird zurückgewiesen.

Auf die Revision der Klägerin zu 2. wird das Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes vom 1. Juli 2015 1 K 1414/12 aufgehoben.

Der Bescheid für 2003 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die ... GmbH & atypisch stille Gesellschaft vom 7. November 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. Oktober 2012 wird dahin geändert, dass für die Beigeladene zu 1. kein Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils festgestellt wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben der Beklagte zu 35 % und die Klägerinnen zu 65 % zu tragen.

Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

## Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist die Gewinnwirksamkeit eines bei Aufnahme eines Gesellschafters in eine GmbH & atypisch still gezahlten sog. "Agios".
- 2** Die Klägerin und Revisionsklägerin zu 1. (Klägerin zu 1.) ist eine GmbH, an deren Stammkapital (51.300 DM/26.229,27 €) ursprünglich H und S mit jeweils 22.800 DM sowie die Beigeladene zu 1. mit 5.700 DM beteiligt waren. Letztere war seit Juni 1997 mit einer Einlage von 17.100 DM (25 %) zugleich atypisch stille Gesellschafterin der Klägerin zu 1. Wirtschaftlich betrachtet waren danach an der atypisch stillen Gesellschaft S und H (über die Klägerin zu 1.) sowie die Beigeladene zu 1. (einerseits über die Klägerin zu 1. und andererseits durch ihre unmittelbare Beteiligung) zu je 1/3 beteiligt.
- 3** Unter dem 8. September 2003 schlossen die Klägerin zu 1., die Beigeladene zu 1. und der Beigeladene zu 2. einen neuen Vertrag über eine atypisch stille Gesellschaft, demzufolge sich die Beigeladenen mit Wirkung vom 1. Januar

2003 als (atypisch) stille Gesellschafter an dem Geschäftsbetrieb der Klägerin zu 1. beteiligen sollten. In der Präambel dieses Vertrags heißt es u.a.:

- 4 "... Nach Euro-Umstellung, Erhöhung des Stammkapitals der <Klägerin zu 1.> auf 27.000,00 EUR und entsprechender Aufstockung der Geschäftsanteile von <H> und <S> auf jeweils 12.000,00 EUR und des Geschäftsanteils von <der Beigeladenen zu 1.> auf 3.000,00 EUR ist vorgesehen, daß <H> ihren Geschäftsanteil an die <Klägerin zu 1.> zum Preis von <X> EUR überträgt. Es ist gewollt, daß nach dem Ausscheiden von <H> wieder drei Gesellschafter wirtschaftlich zu gleichen Teilen mit je einem Drittel am Ganzen beteiligt sind, und zwar <S> unmittelbar mit einem Geschäftsanteil von 12.000,00 EUR, <die Beigeladene zu 1.> unmittelbar mit einem Geschäftsanteil von 3.000,00 EUR und mittelbar mit einer Einlage als stille (atypisch) Gesellschafterin von 9.000,00 EUR sowie <der Beigeladene zu 2.> als weiterer (atypisch) stiller Gesellschafter mit einer Einlage von 12.000,00 EUR. Zu diesem Zweck schließen die <Klägerin zu 1.>, <die Beigeladene zu 1.> und <der Beigeladene zu 2.> den nachfolgenden Vertrag, wobei der zwischen der <Klägerin zu 1.> und <der Beigeladenen zu 1.> bestehende Vertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft vom 4. Juni 1997 ... durch diesen Vertrag ersetzt wird."
- 5 Am vorgesehenen Festkapital der atypisch stillen Gesellschaft von 36.000 € sollten die Klägerin zu 1. dementsprechend mit einem Anteil von 15.000 €, die Beigeladene zu 1. mit einem Anteil von 9.000 € und der Beigeladene zu 2. mit einem Anteil von 12.000 € beteiligt sein. Die Einlage der Klägerin zu 1. betrachteten die Gesellschafter als durch Zurverfügungstellung ihres Handelsgeschäfts erbracht. Die Beigeladene zu 1. hatte ihre bereits in das Vermögen der Klägerin zu 1. geleistete Einlage von 17.100 DM (8.743,09 €) um 256,91 € zu erhöhen. Der Beigeladene zu 2. war verpflichtet, X € "in das Vermögen der <Klägerin zu 1.>" zu zahlen. Dabei sollte der den Anteil am Festkapital übersteigende Betrag von Y € als Agio erfasst werden (§ 4 Abs. 4 des Gesellschaftsvertrages --GV--).
- 6 Mit notariellem Vertrag vom 9. September 2003 veräußerte H --nachdem die Klägerin zu 1. ihr Stammkapital, wie vorgesehen, auf € umgestellt und geringfügig erhöht hatte-- ihren Anteil an der Klägerin zu 1. von nunmehr 12.000 € zum Preis von X € an diese selbst.
- 7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) wies das Agio im Rahmen der Gewinnfeststellung für 2003 (zuletzt mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen --Gewinnfeststellungsbescheid-- vom 7. November 2008) als "Sonderbetriebseinnahme" der Klägerin zu 1. aus. In den Erläuterungen des Bescheids ist ausgeführt, dass der Differenzbetrag von Y € zwischen dem Nominalwert der stillen Beteiligung und der geleisteten Einlage als eine entgeltliche Veräußerung einer Mitunternehmerstellung behandelt werde, die bei der Klägerin zu 1. zu einem steuerpflichtigen Ertrag führe.
- 8 Der hiergegen gerichtete Einspruch, der sich u.a. gegen die Gewinnerhöhung von Y € wandte, hatte insoweit keinen Erfolg. Mit Einspruchsentscheidung vom 15. Oktober 2012 entschied das FA, dass die bisherige atypisch stille Gesellschaft durch die Beteiligung des Beigeladenen zu 2. in eine neue Mitunternehmerschaft umgewandelt worden sei. Hierbei sei das bisherige Gesellschaftsvermögen gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten und die Zahlung eines Aufgeldes durch den Beigeladenen zu 2. in das Betriebsvermögen der übernehmenden Gesellschaft eingebracht worden. Eine steuerneutrale Übertragung des Betriebsvermögens zu Buchwerten i.S. des § 24 des Umwandlungssteuergesetzes in der im Streitjahr (2003) geltenden Fassung (UmwStG) komme nur insoweit in Betracht, als tatsächlich Mitunternehmeranteile überlassen worden seien. In Höhe der schädlichen sonstigen Ausgleichszahlung von Y € sei daher nach § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG i.V.m. § 16 Abs. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) ein laufender Veräußerungsgewinn entstanden.
- 9 Das FA erfasste den streitigen Betrag in Höhe von Z € (75 %) bei der Klägerin zu 1. und im Übrigen (in Höhe von P €, 25 %) bei der Beigeladenen zu 1. Zudem vertrat es nun die Auffassung, der Beigeladene zu 2. habe das Agio als Kosten der Anschaffung eines Firmenwerts in einer positiven Ergänzungsbilanz zu aktivieren und über 15 Jahre abzuschreiben.
- 10 Das Finanzgericht des Saarlandes (FG) wies die hiergegen gerichtete Klage nach Beiladung der stillen Gesellschafter mit Urteil vom 1. Juli 2015 1 K 1414/12 als unbegründet ab. Das FA habe das Agio zu Recht gewinnerhöhend berücksichtigt und der Klägerin zu 1. sowie der Beigeladenen zu 1. entsprechend deren jeweiligem Anteil an der (ursprünglichen) atypisch stillen Gesellschaft zugerechnet. Mit der Aufnahme des Beigeladenen zu 2. in die atypisch stille Gesellschaft sei eine neue Mitunternehmerschaft begründet worden. Die Klägerin zu 1. und die Beigeladene zu 1. hätten ihre Anteile an der alten Mitunternehmerschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die neue Gesellschaft eingebracht. Das Agio des Beigeladenen zu 2. stelle keine Einlage dar, da es weder dessen

Kapitalkonto noch dem Kapitalkonto eines anderen Gesellschafters gutgeschrieben, sondern in die gesamthänderisch gebundene Kapitalrücklage eingestellt worden sei. Es sei dazu verwendet worden, dem Einbringenden Teile der stillen Reserven, die in dem von ihm eingebrachten Betriebsvermögen verhaftet gewesen seien, abzukaufen. Der Vorgang stehe dem Fall einer "Einbringung mit Zuzahlung in das Betriebsvermögen" gleich; da die Klägerin zu 1. nicht über Privatvermögen verfüge, sei die Zuzahlung in ihr Betriebsvermögen --zugleich Betriebsvermögen der neuen atypisch stillen Gesellschaft-- erfolgt. Die insoweit höheren Anschaffungskosten der Beteiligung des Beigeladenen zu 2. müssten in einer positiven Ergänzungsbilanz abgebildet werden. In Höhe des Agios seien stille Reserven aufgedeckt worden. Ob ein Gewinnausweis durch Erstellung negativer Ergänzungsbilanzen hätte vermieden werden können, könne dahinstehen, denn solche seien nicht erstellt worden. Dass die Beigeladene zu 1. weiterhin zu 25 % beteiligt gewesen sei, könne am Ergebnis nichts ändern. Denn der Beigeladene zu 2. habe auch ihr einen Anteil an den stillen Reserven "abgekauft".

- 11** Mit der Revision rügen die Klägerin zu 1. sowie die Prozessbevollmächtigte als Klagebevollmächtigte der atypisch stillen Gesellschaft (Klägerin und Revisionsklägerin zu 2. --Klägerin zu 2.--) die Verletzung des § 24 UmwStG und des § 174 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO).
- 12** Im Ausgangspunkt zu Recht gehe das FG zwar davon aus, dass die Klägerin zu 1. und die Beigeladene zu 1. ihre Anteile an der alten atypisch stillen Gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die neue atypisch stille Gesellschaft eingebracht hätten und deshalb der Anwendungsbereich des § 24 UmwStG eröffnet sei. Entgegen der Auffassung des FG sei es aber zu keiner Aufdeckung stiller Reserven gekommen, da die Fortführung der Buchwerte gewählt worden sei.
- 13** Das Agio habe der Beigeladene zu 2. in das Betriebsvermögen der neuen atypisch stillen Gesellschaft geleistet; es sei dort in der gebundenen Rücklage erfasst worden. Da eine atypisch stille Gesellschaft kein eigenes Vermögen besitze und keine eigenen Bilanzen erstelle, habe die Einlage nur in das Vermögen der Klägerin zu 1. als der Inhaberin des Handelsgewerbes erfolgen können.
- 14** Darüber hinaus liege eine widerstreitende Steuerfestsetzung nach § 174 Abs. 1 AO vor, weil dieselben stillen Reserven sowohl anlässlich des Eintritts des Beigeladenen zu 2. als auch aufgrund der Anteilsveräußerung der H besteuert würden. Beide Vorgänge hätten die Beteiligungsverhältnisse am Gesamtgebilde der atypisch stillen Gesellschaft nicht verändert - statt H sei nun lediglich der Beigeladene zu 2. zu 1/3 beteiligt. Der von Letzterem gezahlte Betrag sei durch die Klägerin zu 1. hindurchgeflossen. Da das Vermögen der atypisch stillen Gesellschaft mit dem der Klägerin zu 1. identisch sei, könnten keine zusätzlichen stillen Reserven im Vermögen der atypisch stillen Gesellschaft enthalten sein. Diese sei als reine Innengesellschaft auch nicht in der Lage, einen eigenen Geschäfts- oder Firmenwert zu entwickeln.
- 15** Die Klägerin zu 1. beantragt sinngemäß,  
  
das FG-Urteil aufzuheben und den Bescheid für 2003 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 7. November 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. Oktober 2012 dahin zu ändern, dass für sie kein Veräußerungsgewinn festgestellt wird.
- 16** Die Klägerin zu 2. beantragt sinngemäß,  
  
das FG-Urteil aufzuheben und den Bescheid für 2003 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 7. November 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. Oktober 2012 dahin zu ändern, dass für die Klägerin zu 1. und für die Beigeladene zu 1. jeweils kein Veräußerungsgewinn festgestellt wird.
- 17** Das FA beantragt,  
  
die Revision zurückzuweisen.
- 18** Es schließt sich im Wesentlichen den Ausführungen der Vorinstanz an.
- 19** Die Beigeladenen haben keine Anträge gestellt.

# Entscheidungsgründe

II.

- 20** Die Revision der Klägerin zu 2. führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Entscheidung in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Revision der Klägerin zu 1. ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 21** Streitgegenstand ist, ob und ggf. in welcher Höhe anlässlich des Eintritts des Beigeladenen zu 2. in die atypisch stille Gesellschaft die Klägerin zu 1. und die Beigeladene zu 1. jeweils einen Veräußerungsgewinn erzielt haben (dazu 1.). Entgegen der Auffassung des FG ist Klägerin nicht nur die GmbH (Klägerin zu 1.), sondern auch die Prozessbevollmächtigte als Klagebevollmächtigte der atypisch stillen Gesellschaft (Klägerin zu 2.; dazu 2.). Auf die Revision der Klägerin zu 2. ist das FG-Urteil aufzuheben, denn das FG hat bei seiner Entscheidung nicht berücksichtigt, dass der Inhaber des Handelsgewerbes, an dem sich andere atypisch still beteiligen, auch während des Bestehens der atypisch stillen Gesellschaft ertragsteuerlich weiterhin über ein eigenes, von dem der atypisch stillen Gesellschaft zu trennendes Vermögen verfügt (dazu 3.). Die Klage der Klägerin zu 2. hat insoweit Erfolg, als sie sich gegen die Feststellung eines Veräußerungsgewinns der Beigeladenen zu 1. richtet; im Übrigen ist sie unbegründet (dazu 4.). Die Revision der Klägerin zu 1. ist unbegründet (dazu 5.).
- 22** 1. Entgegen der Auffassung des FG richtete sich die Klage nicht gegen die Feststellung eines laufenden Gesamthandsgewinns und seine Verteilung auf die Feststellungsbeteiligten, sondern gegen die jeweilige Feststellung eines Veräußerungsgewinns der Klägerin zu 1. und der Beigeladenen zu 1.
- 23** a) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) kann ein Gewinnfeststellungsbescheid eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen und deshalb für die in dem nämlichen Bescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung entfalten können.
- 24** aa) Solche selbständigen Regelungen (Feststellungen) sind insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft und wer an ihr beteiligt ist, die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer und die Höhe eines Sondergewinns bzw. einer Sondervergütung (z.B. BFH-Urteil vom 16. März 2017 IV R 31/14, BFHE 257, 292).
- 25** bb) Selbständig anfechtbar ist auch die Feststellung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns nach § 16 EStG jedenfalls des einzelnen Mitunternehmers (z.B. BFH-Urteil in BFHE 257, 292). Als Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 Abs. 1 EStG gilt dabei auch ein sog. Einbringungsgewinn i.S. des § 24 UmwStG, denn die Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ist grundsätzlich als Veräußerung des Mitunternehmeranteils durch den Einbringenden an die Personengesellschaft i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu verstehen ("tauschähnlicher Vorgang", vgl. BFH-Urteil vom 30. März 2017 IV R 11/15, BFHE 257, 324, Rz 31 f.).
- 26** Gesondert festgestellt wird insoweit jeweils der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn des einzelnen Mitunternehmers. Keine selbständige Feststellung ist hingegen die Zusammenfassung von Veräußerungs- oder Aufgabegewinnen mehrerer Mitunternehmer. Insoweit handelt es sich lediglich um eine Rechengröße, die nicht selbständig anfechtbar ist.
- 27** cc) Von der Feststellung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns i.S. des § 16 EStG zu unterscheiden ist --als weitere selbständige Feststellung-- die Qualifikation des Aufgabegewinns (sowohl der Gesamthand als auch des einzelnen Mitunternehmers) als Bestandteil der außerordentlichen Einkünfte i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG (z.B. BFH-Urteil in BFHE 257, 292, m.w.N.). Sieht das Gesetz vor, dass ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn i.S. des § 16 EStG als laufender Gewinn gilt (z.B. in § 16 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 3 EStG), ist ein entsprechender Gewinn zwar als Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 EStG festzustellen, nicht aber zudem als Bestandteil der außerordentlichen Einkünfte i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG (z.B. BFH-Urteil vom 20. August 2015 IV R 34/12, Rz 19).
- 28** dd) Keine selbständige Feststellung ist der sich aus den einzelnen Feststellungen ergebende Gesamtgewinn. Insoweit handelt es sich lediglich um eine Rechengröße, die nicht selbständig anfechtbar ist (z.B. BFH-Urteil in BFHE 257, 292).

- 29** b) Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob das FA den von den Beteiligten als "Agio" bezeichneten Betrag von Y € in dem angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung zu Recht in Höhe von Z € als Veräußerungsgewinn der Klägerin zu 1. und in Höhe von P € als einen solchen der Beigeladenen zu 1. erfasst hat. Unter den besonderen Umständen des Streitfalls kommt dem Umstand, dass das FA die entsprechenden Gewinne jeweils als "als Sonderbetriebseinnahme zu erfassende Vergütungen auf schuldrechtlicher Grundlage, ggf. einschließlich nachträglicher Einkünfte" erfasst hat, ausnahmsweise keine Bedeutung zu, zumal das FA in der Einspruchsentscheidung ausdrücklich ausgeführt hat, der streitige Betrag von Y € sei als "laufender Veräußerungsgewinn zu erfassen (§ 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG i.V.m. § 16 Abs. 2 S. 3 EStG)" und die Beteiligten die entsprechenden Feststellungen auch so verstanden haben.
- 30** 2. Entgegen der Auffassung des FG ist als Klägerin nicht nur die GmbH (Klägerin zu 1.), sondern auch die Prozessbevollmächtigte als Klagebevollmächtigte der atypisch stillen Gesellschaft (Klägerin zu 2.) anzusehen. Das ergibt eine Auslegung des Klagebegehrens. Der BFH kann die Klageschrift ohne Bindung an die Feststellungen des FG selbst auslegen (z.B. BFH-Urteil vom 20. August 2015 IV R 41/12, Rz 20, m.w.N.).
- 31** a) In der von der Prozessbevollmächtigten eingereichten Klageschrift wird als Klägerin die GmbH "handelnd als zur Vertretung berufene Geschäftsführerin der ... GmbH & atypisch stille Gesellschaft" bezeichnet; die GmbH handele im Namen der atypisch stillen Gesellschaft "in gesetzlicher Prozeßstandschaft, § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO". Die Klage richtete sich gegen die gewinnerhöhende Erfassung des "Agios" in Höhe von Y €. Wie unter II.1. dargelegt, war dieser Betrag in dem angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheid in Höhe von Z € als Veräußerungsgewinn der GmbH (Klägerin zu 1.) und in Höhe von P € als ein solcher der Beigeladenen zu 1. erfasst. Insoweit waren jedenfalls die GmbH (Klägerin zu 1.) und die Beigeladene zu 1. als diejenigen, für die in dem angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheid jeweils ein Veräußerungsgewinn festgestellt worden ist, nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO klagebefugt, denn bei Feststellung eines Veräußerungsgewinns des einzelnen Feststellungsbeteiligten handelt es sich um eine Frage, die diesen Beteiligten i.S. des § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO persönlich angeht. Im Ergebnis zu Recht hat das FG danach (jedenfalls) die GmbH als Klägerin angesehen.
- 32** b) Wie dargelegt, war das Klagebegehren aber nicht nur gegen die Feststellung eines Veräußerungsgewinns der Klägerin zu 1. gerichtet, sondern auch gegen die Feststellung eines solchen Veräußerungsgewinns der Beigeladenen zu 1. Insoweit war aber nicht die Klägerin zu 1. für die atypisch stille Gesellschaft klagebefugt, sondern --neben der Beigeladenen zu 1., die keine Klage erhoben hat-- nur die Prozessbevollmächtigte als Klagebevollmächtigte der atypisch stillen Gesellschaft.
- 33** aa) Eine Innengesellschaft wie die atypisch stille Gesellschaft kann als solche nicht Beteiligte eines finanzgerichtlichen Verfahrens sein, das die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung betrifft. Denn bei der Innengesellschaft kommt eine Vertretung, d.h. ein rechtsgeschäftliches Handeln für die Gesellschaft im Außenverhältnis, nicht in Betracht. Die Innengesellschaft hat keine Organe und keine Bevollmächtigten. Die Rolle des nicht vorhandenen Geschäftsführers übernimmt bei der atypisch (mitunternehmerischen) stillen Gesellschaft oder einer ähnlichen Innengesellschaft gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2, Abs. 2 FGO, § 183 AO der Empfangsbevollmächtigte als Klagebevollmächtigter. 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 (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 12. Mai 2016 IV R 27/13, Rz 16, und vom 21. Dezember 2017 IV R 44/14, Rz 14 f.).
- 34** bb) Unter Berücksichtigung der Umstände des Streitfalls ist die von der Prozessbevollmächtigten eingereichte Klageschrift rechtsschutzgewährend dahin auszulegen, dass neben der GmbH als (nur) nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO Klagebefugter auch die Prozessbevollmächtigte als Empfangsbevollmächtigte der atypisch stillen Gesellschaft und damit als nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2, Abs. 2 FGO klagebefugte Klagebevollmächtigte Klage erhoben hat.
- 35** Zwischen den Beteiligten ist nicht streitig, dass nicht die Klägerin zu 1., sondern die Prozessbevollmächtigte Empfangsbevollmächtigte der atypisch stillen Gesellschaft ist. Nur sie war daher berechtigt, in gesetzlicher Prozessstandschaft auch die Rechte solcher Feststellungsbeteiligter geltend zu machen, die zwar nach § 48 Abs. 1 Nrn. 3 bis 5 FGO selbst klagebefugt sind, aber nicht selber Klage erhoben haben. Nur sie konnte dementsprechend die Rechtswidrigkeit des für die Beigeladene zu 1. festgestellten Veräußerungsgewinns geltend machen. Zu diesem Verfahren war die Beigeladene zu 1. nach § 60 Abs. 3 FGO beizuladen. Der Senat legt daher die Klage --ebenso wie die Revision-- dahin aus, dass sie von der Prozessbevollmächtigten zum einen in ihrer Funktion als Klagebevollmächtigte der atypisch stillen Gesellschaft erhoben wurde und des Weiteren für die Klägerin zu 1. in

eigener Person. Eine Berichtigung des insoweit unzutreffenden Rubrums des FG-Urteils nach § 107 Abs. 1 FGO ist nicht erforderlich, weil das Urteil insgesamt aufgehoben wird (vgl. BFH-Urteil vom 26. April 2012 V R 2/11, BFHE 237, 286, BStBl II 2012, 634, Rz 29).

- 36** 3. Die Revision der Klägerin zu 2. ist teilweise begründet. Das FG hat bei seiner Entscheidung nicht berücksichtigt, dass der Inhaber des Handelsgewerbes, an dem sich andere atypisch still beteiligen, auch während des Bestehens der atypisch stillen Gesellschaft ertragsteuerlich weiterhin über ein eigenes, von dem der atypisch stillen Gesellschaft zu trennendes Vermögen verfügt. Das FG hat deshalb nicht in Betracht gezogen, dass der Beigeladene zu 2. den Betrag von X € für den Erwerb eines Anteils an der atypisch stillen Gesellschaft auch in dieses ertragsteuerlich allein der Klägerin zu 1. als der Inhaberin des Handelsgewerbes zuzurechnende Vermögen gezahlt haben kann.
- 37** a) 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 Beteiligten. Für die Dauer des Bestehens der atypisch stillen Gesellschaft wird das Unternehmen des Inhabers des Handelsgewerbes ertragsteuerlich dieser Mitunternehmerschaft zugeordnet. 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 auf die Mitunternehmer, also den Inhaber des Handelsgewerbes und den bzw. die stillen Gesellschafter, nach den Abreden im Gesellschaftsvertrag über die stille Gesellschaft verteilt (z.B. BFH-Urteil vom 18. Juni 2015 IV R 5/12, BFHE 250, 121, BStBl II 2015, 935, Rz 31). Die Entstehung einer atypisch stillen Gesellschaft ist ertragsteuerlich also insoweit wie eine Einbringung des Betriebs des Inhabers des Handelsgewerbes in die stille Gesellschaft i.S. des § 24 UmwStG zu würdigen (z.B. BFH-Urteil vom 8. Dezember 2016 IV R 8/14, BFHE 256, 175, BStBl II 2017, 538, Rz 16, m.w.N.). Im Ergebnis wird die atypisch stille Gesellschaft für steuerliche Zwecke wie eine im Innenverhältnis bestehende (fiktive) KG behandelt (BFH-Urteil vom 21. Dezember 2017 IV R 44/14, Rz 26).
- 38** b) Dies bedeutet jedoch nicht, dass der Inhaber des Handelsgewerbes für die Dauer des Bestehens der atypisch stillen Gesellschaft ertragsteuerlich über kein eigenes Vermögen mehr verfügt. Der Umstand, dass die Begründung einer atypisch stillen Gesellschaft ertragsteuerlich wie eine Einbringung des Betriebs des Inhabers des Handelsgewerbes in die stille Gesellschaft i.S. des § 24 UmwStG zu würdigen ist, führt vielmehr dazu, dass der Inhaber des Handelsgewerbes nunmehr vergleichbar dem persönlich haftenden Gesellschafter einer KG als Mitunternehmer an der atypisch stillen Gesellschaft beteiligt ist. Ihm sind ertragsteuerlich die dem Betriebsvermögen der atypisch stillen Gesellschaft zuzurechnenden Wirtschaftsgüter entsprechend seinem Anteil zuzurechnen. Er erzielt aus der mitunternehmerischen Beteiligung an der atypisch stillen Gesellschaft Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG. Dies setzt ein eigenes, von dem der atypisch stillen Gesellschaft zu trennendes Vermögen voraus. Ist Inhaber des Handelsgewerbes, wie im Streitfall, eine Kapitalgesellschaft (hier: eine GmbH), so handelt es sich bei dem eigenen Vermögen um Betriebsvermögen. Denn eine Kapitalgesellschaft verfügt mangels außerbetrieblicher Sphäre nicht über Privatvermögen (vgl. BFH-Urteil vom 22. August 2007 I R 32/06, BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961, m.w.N.). Auch wenn zivilrechtlich nur ein einziges Gesellschaftsvermögen des Inhabers des Handelsgewerbes besteht, in das der (atypisch) still Beteiligte nach § 230 des Handelsgesetzbuchs (HGB) seine Einlage leisten muss, ist ertragsteuerlich für die Dauer des Bestehens der atypisch stillen Gesellschaft demnach von einem mitunternehmerischen Betriebsvermögen der atypisch stillen Gesellschaft und einem davon zu unterscheidenden eigenen Vermögen des Inhabers des Handelsgewerbes auszugehen.
- 39** Diese Rechtsgrundsätze hat das FG bei seiner Entscheidung nicht beachtet. Sein Urteil war daher aufzuheben.
- 40** 4. Der Senat kann in der Sache selbst entscheiden. Denn die vom FG festgestellten Tatsachen lassen nur den Schluss zu, dass die Klägerin zu 1. einen Teil ihres Mitunternehmeranteils an der atypisch stillen Gesellschaft im Nennbetrag von 12.000 € an den Beigeladenen zu 2. veräußert hat und der Beigeladene zu 2. den dafür zu entrichtenden Kaufpreis von X € in das eigene Betriebsvermögen der Klägern zu 1. und nicht in das für die Dauer ihres Bestehens ertragsteuerlich der atypisch stillen Gesellschaft zuzurechnende, als deren mitunternehmerisches Vermögen zu behandelnde Betriebsvermögen gezahlt hat.

- 41 a) Aus der Präambel des GV ergibt sich, dass wirtschaftlich betrachtet der Beigeladene zu 2. den Anteil der H an der Klägerin zu 1. erwerben sollte. Wie die Klägerinnen in der mündlichen Verhandlung vor dem FG zu Protokoll gegeben haben, war es allerdings aus standesrechtlichen Gründen nicht möglich, dass der Beigeladene zu 2. diesen Anteil erwirbt. Deshalb sei die Konstruktion gewählt worden, dass sich der Beigeladene zu 2. mit einem dem Geschäftsanteil der H an der Klägerin zu 1. entsprechenden Anteil an der atypisch stillen Gesellschaft als weiterer Gesellschafter beteiligt. Auf diese Weise sollte erreicht werden, dass nach dem Ausscheiden der H "wieder drei Gesellschafter wirtschaftlich zu gleichen Teilen mit je einem Drittel am Ganzen beteiligt sind". Nach § 4 Abs. 1 GV sollte sich das Festkapital der atypisch stillen Gesellschaft durch den Eintritt des Beigeladenen zu 2. nicht ändern, sondern weiterhin 36.000 € betragen. An diesem Festkapital sollte die Beigeladene zu 1. wie zuvor mit einem Anteil von 9.000 € beteiligt sein. Die Klägerin zu 1. sollte allerdings statt bislang mit einem Anteil von 27.000 € nur noch mit einem Anteil von 15.000 € am Festkapital beteiligt sein; dafür sollte nun der bislang nicht beteiligte Beigeladene zu 2. mit einem Anteil von 12.000 € am Festkapital beteiligt werden (§ 4 Abs. 2 GV). Hierfür sollte er nach § 4 Abs. 4 GV "eine Einlage von <X> EUR ... in das Vermögen der GmbH" erbringen. Sodann sollte H ihren Geschäftsanteil an der Klägerin zu 1. im Nennbetrag von 12.000 € an diese zum Preis von X € übertragen.
- 42 Diese Regelungen lassen nur den Schluss zu, dass die Klägerin zu 1. einen Teil ihres Mitunternehmeranteils an der atypisch stillen Gesellschaft im Nennbetrag von 12.000 € an den Beigeladenen zu 2. veräußert hat und dieser ihr dafür den Kaufpreis von X € gezahlt hat, und zwar in ihr eigenes, von dem der atypisch stillen Gesellschaft zu unterscheidendes Betriebsvermögen. Eine Zahlung dieses Betrags in das als mitunternehmerische Vermögen der atypisch stillen Gesellschaft zu behandelnde Betriebsvermögen hätte nicht dem Willen der Parteien entsprochen. Da es sich bei dem Betriebsvermögen der atypisch stillen Gesellschaft um dem Gesamthandsvermögen einer Außengesellschaft vergleichbares, allen Mitunternehmern zustehendes Vermögen handelt, wäre in diesem Fall eine Zahlung des Betrags von X € anteilig auch den anderen an der atypisch stillen Gesellschaft Beteiligten, also den Beigeladenen, zugutegekommen. Es ist aber nicht ersichtlich, weshalb auch den Beigeladenen der Betrag von X € anteilig hätte zustehen sollen, obwohl allein der Mitunternehmeranteil der Klägerin zu 1. an der atypisch stillen Gesellschaft gemindert wurde. Aus Sicht der Beigeladenen wäre andererseits nicht ersichtlich, weshalb sie bei unterstellter Zahlung in das mitunternehmerische Vermögen dessen Verwendung zum Erwerb eigener Geschäftsanteile durch die Klägerin zu 1. zugestimmt haben sollten, denn dieser Erwerb lag allein im Interesse der Klägerin zu 1.
- 43 Es ist für den Senat auch nicht bindend festgestellt, dass der Beigeladene zu 2. den Betrag von X € tatsächlich in das mitunternehmerische Vermögen der atypisch stillen Gesellschaft gezahlt hat. In seinem Urteil geht das FG zwar davon aus, dass (jedenfalls) der streitige Betrag von Y € "in der gesamthänderisch gebundenen Kapitalrücklage" ausgewiesen worden sei. Festgestellt hat das FG allerdings lediglich, dass die Klägerin den Vorgang "per Bank <X> € an Kapital <Beigeladener zu 2.> 12.000 € und gebundene Kapitalrücklage <Y> €" bzw. als "Bank <X> € an Einlage stiller Gesellschafter <Beigeladener zu 2.> 12.000 € und Kapitalrücklage <Y> €" gebucht habe. In der Bilanz zum 31. Dezember 2003 sei "abweichend von dem vorherigen Betriebsvermögensausweis nach der Neugründung durch Aufnahme des <Beigeladenen zu 2.> erstmals eine Kapitalrücklage (Rücklage für den Erwerb eigener Anteile) in Höhe von <X> € gebildet" worden. Bei dieser Sachlage durfte das FG die von ihm festgestellten Buchungen nicht dahin würdigen, dass (jedenfalls) der Betrag von Y € in eine gesamthänderisch gebundene Rücklage gebucht worden sei. Vielmehr lassen auch die festgestellten Buchungen nur den Schluss zu, dass der Beigeladene zu 2. den von ihm zu zahlenden Betrag als Gegenleistung für den Erwerb des Teilanteils an der Mitunternehmerschaft in das eigene Betriebsvermögen der Klägerin zu 1. gezahlt hat, die ihn --wie von vornherein geplant-- zum Erwerb eigener Geschäftsanteile verwendet hat.
- 44 b) Dahinstehen kann, ob es sich bei der atypisch stillen Gesellschaft vor und nach dem Eintritt des Beigeladenen zu 2. um die nämliche Gesellschaft handelt und sich infolge einer Teilanteilsveräußerung lediglich die Beteiligungsverhältnisse geändert haben, oder ob die Klägerin zu 1. und die Beigeladenen, wovon offenbar alle Beteiligten und das FG ausgegangen sind, eine neue (zweite) atypisch stille Gesellschaft gegründet haben, in die die Beigeladene zu 1. und die Klägerin zu 1. ihre Anteile an der bisherigen (alten) atypisch stillen Gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht haben. Denn dies würde am Vorliegen einer Teilanteilsveräußerung durch die Klägerin zu 1., durch die sie einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn in Höhe von Y € erzielt hätte, nichts ändern.
- 45 aa) Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören nach § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG auch Gewinne, die bei Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils erzielt werden. Der Gewinn aus der Veräußerung eines solchen Teil-Mitunternehmeranteils ist nach § 16 Abs. 2 EStG zu ermitteln (BFH-Urteil vom 20. August 2015 IV R 34/12, Rz 19). Geht man davon aus, dass im Streitfall keine neue (zweite) atypisch stille Gesellschaft gegründet

wurde, sondern die Klägerin zu 1. lediglich einen Anteil ihres Mitunternehmeranteils im Nennbetrag von 12.000 € zu einem Preis von X € an den Beigeladenen zu 2. veräußert hat, ist ihr daraus nach § 16 Abs. 2 EStG ein (nicht tarifbegünstigter) Veräußerungsgewinn in Höhe von Y € entstanden.

- 46** bb) Zum gleichen Ergebnis kommt man, wenn man davon ausgeht, dass eine neue (zweite) atypisch stille Gesellschaft begründet wurde, in die die Klägerin zu 1. und die Beigeladene zu 1. ihre Mitunternehmeranteile an der alten atypisch stillen Gesellschaft eingebracht haben. Denn eine steuerneutrale Buchwerteinbringung in entsprechender Anwendung von § 24 UmwStG kommt nur insoweit in Betracht, als die Mitunternehmer ihre Mitunternehmeranteile für eigene Rechnung einbringen. Soweit die Einbringung für fremde Rechnung erfolgt, entsteht ein Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 Abs. 1 EStG.
- 47** (1) Die Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ist grundsätzlich als Veräußerung des Mitunternehmeranteils durch den Einbringenden an die Personengesellschaft zu verstehen ("tauschähnlicher Vorgang"). Der Einbringende erzielt daher grundsätzlich Einkünfte nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Soweit § 24 UmwStG für eine solche Einbringung allerdings Sonderregelungen enthält, gehen diese als spezielleres Gesetz den Regelungen des § 16 EStG vor.
- 48** Nach § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG darf die Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz mit dem Buchwert ansetzen. Dieser Wert gilt nach § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG für den Einbringenden als Veräußerungspreis. Veräußerungsgewinn ist nach § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Demzufolge entsteht nach der im Streitjahr geltenden Rechtslage durch die Einbringung eines Mitunternehmeranteils unter Wahl der Buchwertfortführung kein Veräußerungsgewinn, wenn der Einbringende nur Gesellschaftsrechte oder aber neben den Gesellschaftsrechten andere Gegenleistungen von der Personengesellschaft erhält und die Summe der Gutschrift auf einem Kapitalkonto der Personengesellschaft und des gemeinen Werts der Gegenleistung den Buchwert des eingebrachten Mitunternehmeranteils nicht übersteigt (z.B. BFH-Urteil in BFHE 257, 324, Rz 32).
- 49** (2) Ein Wahlrecht zur Buchwertfortführung, wie es in § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG vorgesehen ist, besteht hingegen nicht, wenn ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil gegen Geld oder andere Wirtschaftsgüter veräußert wird. In diesem Fall entsteht vielmehr ein Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 EStG, der ggf. nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG tarifbegünstigt ist. Der Besteuerung eines solchen Gewinns liegt die Erwägung zugrunde, dass damit das bisherige unternehmerische Engagement beendet und das vorhandene Betriebsvermögen veräußert wird. Der Gewinn ist im Zeitpunkt der Veräußerung zu versteuern.
- 50** (3) Die Tatbestände der Veräußerung i.S. des § 16 EStG und der Einbringung von Betriebsvermögen können miteinander verbunden sein. Ein solcher Fall liegt vor, wenn ein neuer Gesellschafter gegen (Zu-)Zahlung eines Entgelts an die Altgesellschafter in eine Personengesellschaft eintritt. Einbringende sind in diesem Fall die Altgesellschafter, welche die (ideellen) Anteile ihres Betriebsvermögens (ihre Mitunternehmeranteile) in die erweiterte Personengesellschaft einbringen. Hat der Neugesellschafter hierfür ein Entgelt an die Altgesellschafter zu entrichten, erfolgt die Einbringung insoweit auf fremde Rechnung, d.h. auf Rechnung des Neugesellschafters, und nur im Übrigen auf eigene Rechnung. Soweit die Einbringung auf fremde Rechnung erfolgt, ist § 24 UmwStG nicht anwendbar. Diese Vorschrift erfasst nur die für eigene Rechnung des Einbringenden vollzogene Einbringung des Betriebsvermögens, d.h. der Einbringende muss durch die Einbringung selbst die Rechtsstellung eines Gesellschafters und Mitunternehmers der (erweiterten) Personengesellschaft erlangen (z.B. BFH-Urteil vom 17. September 2014 IV R 33/11, BFHE 248, 121, BStBl II 2015, 717, m.w.N.).
- 51** (4) Selbst bei Annahme einer neuen (zweiten) atypisch stillen Gesellschaft läge danach nur insoweit eine steuerneutrale Einbringung zu Buchwerten in entsprechender Anwendung des § 24 UmwStG vor, als die Beigeladene zu 1. und die Klägerin zu 1. ihre Mitunternehmeranteile in die atypisch stille Gesellschaft für eigene Rechnung gegen Erwerb mitunternehmerschaftlicher Rechte an der neuen Mitunternehmerschaft eingebracht hätten. Das träfe zwar in vollem Umfang für die Beigeladene zu 1. zu, für die Klägerin zu 1. hingegen nur im Umfang der Einbringung eines Anteils im Nennbetrag von 15.000 €. Denn nur in diesem Umfang hätte sie Anteile gegen Gewährung von mitunternehmerschaftlichen Rechten an der neuen Mitunternehmerschaft in diese eingebracht. Im Umfang eines Nennbetrags von 12.000 € läge hingegen eine Einbringung für Rechnung des Beigeladenen zu 2. vor. Insoweit hat sie als Gegenleistung keine mitunternehmerschaftlichen Rechte, sondern einen Betrag von X € durch den Beigeladenen zu 2. erhalten. Dieser Vorgang unterfiele nicht § 24 UmwStG, vielmehr läge auch insoweit eine Veräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG vor, die zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn von Y € führte.



- 52** c) Nur die Klägerin zu 1. hat danach einen Teil ihres Mitunternehmeranteils an der atypisch stillen Gesellschaft veräußert und daraus einen Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 EStG in Höhe von Y € erzielt. Die Feststellung eines Veräußerungsgewinns für die Beigeladene zu 1. war danach rechtswidrig. Auf die Klage der Klägerin zu 2. ist danach der Gewinnfeststellungsbescheid vom 7. November 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. Oktober 2012 dahin zu ändern, dass für die Beigeladene zu 1. kein Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 EStG festgestellt wird. Im Übrigen ist die Klage der Klägerin zu 2. als unbegründet abzuweisen. Denn das FA hat in dem angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheid zu Recht einen Veräußerungsgewinn der Klägerin zu 1. festgestellt. Er wurde zwar nur in Höhe von Z € festgestellt; einer Erhöhung des in dieser Höhe festgestellten Veräußerungsgewinns um P € auf Y € steht allerdings das finanzgerichtliche Verböserungsverbot entgegen.
- 53** Entgegen der Auffassung der Klägerinnen kommt es durch die Erfassung des Veräußerungsgewinns der Klägerin zu 1. nicht zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung. Es werden zwar die nämlichen stillen Reserven bei zwei Personen erfasst, insgesamt aber nur einmal besteuert. Denn der nämliche Betrag wird nur zum Teil auf der Ebene der Gesellschaft, d.h. der Klägerin zu 1., mit dem Körperschaftsteuersatz besteuert und zum anderen Teil auf der Ebene ihrer ehemaligen Gesellschafterin, der H, die ihn nach § 17 EStG i.V.m. § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG nach dem Halbeinkünfteverfahren zu versteuern hat.
- 54** 5. Die Revision der Klägerin zu 1. ist danach unbegründet, denn das FG hat im Ergebnis zu Recht den angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheid hinsichtlich des darin festgestellten Veräußerungsgewinns der Klägerin zu 1. bestätigt.
- 55** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 1 i.V.m. § 135 Abs. 1 bis 3, § 136 Abs. 1 Satz 1, § 139 Abs. 4 FGO.
- 56** 7. Die Entscheidung ergeht nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.

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