

zwei (Teilbetriebs-)Abschlüsse erstellt werden, die am Ende zu einem einheitlichen Jahresabschluss zusammengeführt werden. Die getrennte Ermittlung Landwirtschaft/Gewerbe über extra Buchhaltungen und Jahresabschlüsse und anschließender Konsolidierung ist jedoch wenig praktikabel und wird insbesondere bei der Energieerzeugung aus nachwachsenden Rohstoffen mit enger Verflechtung zwischen Anbau (Landwirtschaft) und Stromerzeugung (Gewerbe) kaum möglich sein.

Für Zwecke der StBVV nutzbar gemacht werden könnte auch die Abgrenzung aus R 15.5 Abs. 11 EStR, wonach Umsätze aus nicht landwirtschaftlichen Tätigkeiten, die insgesamt nicht mehr als ein Drittel des Gesamtumsatzes und nicht mehr als 51.500 Euro im Wirtschaftsjahr betragen, typisierend noch den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden können. Zwar gehört die Energieerzeugung laut R 15.5 Abs. 12 EStR ausdrücklich nicht zu den Umsätzen, die unter diese typisierende Vereinfachungsregelung fallen. Gleichwohl scheint es pragmatisch, auch diese Tätigkeiten noch über § 39 StBVV mit abzurech-

nen, soweit die genannten Umsatzgrenzen eingehalten werden.

Umgekehrt gibt es GmbHs, bei denen die Umsätze aus der landwirtschaftlichen Tätigkeit nur eine untergeordnete Rolle spielen. Hier sollte die GmbH auch hinsichtlich der landwirtschaftlichen Einkünfte insgesamt nach §§ 33, 35 StBVV behandelt werden.

Schließlich wird es Fälle geben, bei denen keine eindeutige Zuordnung möglich ist, z. B. weil weder die originär landwirtschaftlichen noch die gewerblichen Umsätze der GmbH ein eindeutiges Gepräge geben. In diesen Fällen ist der Abschluss einer Vergütungsvereinbarung nach § 4 StBVV empfehlenswert, nach welchen Vorschriften (§ 39 oder §§ 33, 35 StBVV) insgesamt abgerechnet wird.



Steuerberater Simon Beyme, Syndikusrechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Landwirtschaftliche Buchstelle, Geschäftsführer des Steuerberaterverbands Berlin-Brandenburg e.V.

Rechtsprechung*

Vermögenszuordnung bei atypisch stiller Gesellschaft

Leitsatz

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.

BFH, Urteil vom 1.3.2018 – IV R 38/15

Der Sachverhalt

Erstinstanzlich hat das FG Saarland (DStRE 2016, 972) über die Klage einer GmbH entschieden, die ursprünglich drei Gesellschafter hatte und mit einer Gesellschafterin und einem Dritten zu ihrem Geschäftsbetrieb eine atypisch stille Gesellschaft begründet hat. Die anderen Gesellschafter der atypisch stillen Gesellschaft waren beigeladen.

Wirtschaftlich sollte durch die atypisch stille Gesellschaft eine Beteiligung von jeweils 1/3 am Geschäftsbetrieb der GmbH für die drei noch an ihr bzw. an der atypisch stillen Gesellschaft beteiligten Personen erreicht werden.

Der GmbH-Gesellschafter, der nicht mehr beteiligt sein sollte, übertrug seinen Geschäftsanteil an der GmbH im Nennwert von 12.000 € für 260.000 € auf diese und schied damit aus.

Für die atypisch stille Gesellschaft wurde ein Festkapital von 36.000 € vereinbart. An diesem Festkapital sollte die GmbH mit einem Betrag von 15.000 € beteiligt sein, wobei sich dieser Be-

trag aus dem Geschäftsanteil des nur an der GmbH beteiligten Gesellschafters im Nennwert von 12.000 € und aus dem Geschäftsanteil im Nennwert von 3.000 € des zweiten GmbH-Gesellschafters, der Beigeladenen zu 1, ergab. Für die Beigeladene zu 1 war ein Anteil von 9.000 € am Festkapital der atypisch stillen Gesellschaft vereinbart worden. Der nur über die atypisch stille Gesellschaft beteiligte Beigeladene zu 2 wurde mit 12.000 € am Festkapital beteiligt.

Der Beigeladene zu 2 hatte sich verpflichtet, für seine Beteiligung an der atypisch stillen Gesellschaft insgesamt 260.000 € zu zahlen. 12.000 € sind seinem Kapitalkonto bei der atypisch stillen Gesellschaft gutgeschrieben worden, 248.000 € wurden bei der GmbH in die Kapitalrücklage (Rücklage für den Erwerb eigener Anteile) eingestellt, für die atypisch stille Gesellschaft als solche wurde nicht bilanziert.

Um die steuerliche Behandlung des Betrages von 248.000 € ging es in dem Verfahren.

Das Finanzamt behandelte den Betrag als Agio und Betriebs-einnahme bei der atypisch stillen Gesellschaft. Es sei von der entgeltlichen Veräußerung einer Mitunternehmerstellung der GmbH auszugehen, die bei der GmbH und der Beigeladenen zu 1 einen steuerpflichtigen Ertrag bewirkt habe. Beim Beigeladenen zu 2 ergäben sich aus dem Betrag Anschaffungskosten, die in einer Ergänzungsbilanz zu erfassen seien. Der Einspruch gegen diesen Feststellungsbescheid blieb ohne Erfolg.

Das FG Saarland hat die Klage der GmbH abgewiesen, aber „wegen grundsätzlicher Bedeutung der Frage ...“, ob ein von einem atypisch stillen Gesellschafter neben seiner Einlage in das Betriebsvermögen der Gesellschaft gezahltes Aufgeld (Agio) laufenden Gewinn der Gesellschaft darstellt, wenn das Aufgeld

* Die exklusiv für HLBS-Mitglieder unter www.hlbs.de im Volltext verfügbaren Entscheidungen sind mit * gekennzeichnet.

nicht auf einem festen oder variablen Kapitalkonto bestimmter Gesellschafter, sondern in einer gesamthänderisch gebundenen Kapitalrücklage verbucht wird und an einer Verlustverrechnung nicht teilnimmt“, die Revision zugelassen.

Dabei war das FG davon ausgegangen, dass das Betriebsvermögen der Klägerin (GmbH) identisch sei mit dem Betriebsvermögen der atypisch stillen Gesellschaft, die durch das Agio bewirkte Erhöhung des Betriebsvermögens sei der GmbH und der Beigeladenen zu 1 als Veräußerungsgewinn zuzurechnen.

Das Urteil

Das BFH-Urteil weist schon Besonderheiten hinsichtlich der Prozessparteien auf:

Die GmbH wird als Klägerin zu 1 geführt, weil es für den BFH auch eine Klägerin zu 2 gegeben hat, nämlich die Prozessbevollmächtigte der GmbH, die „als Klagebevollmächtigte der atypisch stillen Gesellschaft (Klägerin zu 2) anzusehen“ sei. Das ergebe die Auslegung der Klagebegründung, in der die GmbH als „handelnd als zur Vertretung berufene Geschäftsführer der GmbH und atypisch stille Gesellschaft“ bezeichnet worden sei, die „in gesetzlicher Prozessstandschaft“ Klage erhebe.

Die atypisch stille Gesellschaft könne als solche nicht Beteiligte eines finanzgerichtlichen Verfahrens sein, weil es sich um eine Innengesellschaft handle, bei der „eine Vertretung, d. h. ein rechtsgeschäftliches Handeln für die Gesellschaft im Außenverhältnis, nicht in Betracht“ komme. Ein für die Innengesellschaft bestellter Empfangsbevollmächtigter übernehme deshalb die Funktion eines Klagebevollmächtigten, dem dieselben Befugnisse zustünden „wie einem vertretungsberechtigten Geschäftsführer nach dem Regelatbestand des § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 1 FGO“. Er handle „im eigenen Namen im Interesse der Feststellungsbeteiligten und damit für diese als gesetzlicher Prozessstandschafter“. Die Klagerhebung bzw. die Revisionsseinlegung durch die Prozessbevollmächtigte seien deshalb als Klage bzw. Revision der Klägerin zu 1 und der Prozessbevollmächtigten als Klagebevollmächtigten der atypisch stillen Gesellschaft zu verstehen.

Die Revision der Klägerin zu 1 blieb erfolglos, die der Klägerin zu 2 führte zur Aufhebung des FG-Urteils.

Dabei ist der BFH davon ausgegangen, dass der Streitgegenstand des Verfahrens sich daraus ergebe, dass die Feststellungen des Finanzamtes zu Veräußerungsgewinnen beider Klägerinnen angefochten seien. Mit einem Gewinnfeststellungsbescheid zu einer Mitunternehmerschaft werde gesondert die Qualifikation als Veräußerungs- oder Aufgabegewinn festgestellt. Das könne selbständig angefochten werden und gelte auch für den sog. Einbringungsgewinn, der sich aus der Gewährung von Gesellschafterrechten bei Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft ergeben könne.

Die Gründung einer atypisch stillen Gesellschaft sei „ertragsteuerlich wie eine Einbringung des Betriebs des Inhabers des Handelsgewerbes in die stille Gesellschaft i.S.d. § 24 UmwStG zu würdigen. Das Unternehmen des Inhabers werde ertragsteuerlich der dadurch entstehenden Mitunternehmerschaft zugerechnet. Der im Unternehmen entstehende Gewinn werde nach den gesellschaftsvertraglichen Regelungen auf die atypisch still

Beteiligten verteilt, für steuerliche Zwecke werde die atypisch stille Gesellschaft „wie eine im Innenverhältnis bestehende (fiktive) KG behandelt“.

Der Inhaber des Handelsgewerbes sei „vergleichbar dem persönlich haftenden Gesellschafter einer KG“, ihm seien „ertragsteuerlich die dem Betriebsvermögen der atypisch stillen Gesellschaft zuzurechnenden Wirtschaftsgüter entsprechend seinem Anteil zuzurechnen“ und er erziele Einkünfte aus § 15 EStG, was „ein eigenes, von dem der atypisch stillen Gesellschaft zu trennendes Vermögen“ voraussetze.

Die Auslegung der vertraglichen Vereinbarungen ergebe, dass nur die GmbH (Klägerin zu 1) einen Teil ihres Mitunternehmeranteils an den Beigeladenen zu 2 veräußert habe. Deshalb sei ein Veräußerungsgewinn auch nur ihr und nicht der Beigeladenen zu 1 zuzurechnen.

Auch im Anwendungsbereich des § 24 UmwStG sei zu berücksichtigen, dass ein Veräußerungsgewinn i.S.d. § 16 EStG entstehe, „soweit die Einbringung für fremde Rechnung erfolgt.“ Das sei der Fall, wenn ein neuer Gesellschafter gegen Zuzahlung eines Entgelts an einbringende Gesellschafter bzw. Altgesellschafter aufgenommen werde. Der dann insoweit entstehende Veräußerungsgewinn falle unter § 16 EStG und sei ggf. nach § 34 EStG begünstigt.

Urteilsanmerkungen



von Rechtsanwalt Dr. Hans-Peter Lange, Steuerberater, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht sowie für Agrarrecht, vereidigter Buchprüfer, Dr. Lange • Brodersen • Dr. Spils ad Wilken Rechtsanwälte • Steuerberater • Wirtschaftsprüfer, Celle, www.societates.de

Das Urteil ist „schwere Kost“, aber stringent und in sich schlüssig.

Die stille Gesellschaft ist zivilrechtlich reine Innengesellschaft ohne eigenes Vermögen und Rechtspersönlichkeit, kann also nicht selbst Träger von Rechten und Pflichten sein. Sie basiert nur auf einem schuldrechtlichen Vertrag zwischen dem Geschäftsinhaber und mehreren Beteiligten, die im Innenverhältnis am Ergebnis des Geschäfts beteiligt sein sollen und dafür regelmäßig eine Zahlung an den Geschäftsinhaber leisten.

Als atypisch stille Gesellschaft wird sie häufig der Kommanditgesellschaft angenähert, dies aber auch nur im Innenverhältnis der Beteiligten. Das verschafft den stillen Gesellschaftern wesentlich mehr Beteiligungsrechte als typisch stille Gesellschaften i.S.d. §§ 230 ff. HGB. Für die konkrete Ausgestaltung kommt es auf die gesellschaftsvertraglichen Regelungen an, die recht unterschiedlich sein können. Verfahrensrechtlich ist aber auch dann zu berücksichtigen, dass es sich um eine Innengesellschaft handelt, weshalb sie nicht als solche am finanzgerichtlichen Verfahren beteiligt werden kann.

Wird die stille Gesellschaft so ausgestaltet, dass sie Beteiligungsrechte an einem Unternehmen vermittelt, die annähernd denen eines Kommanditisten entsprechen, handelt es sich steuerlich um eine sog. Mitunternehmerschaft mit Einkünften aus den §§ 14, 15 oder 18 EStG.

Der BFH hat klargestellt, dass die grundsätzliche steuerliche Gleichstellung mit einer KG auch dazu führt, dass steuerlich ein eigenes Vermögen des Geschäftsinhabers fingiert wird, obwohl grundsätzlich das gesamte Geschäft bzw. das Betriebsvermögen des Geschäftsinhabers steuerlich der Mitunternehmerschaft zugerechnet wird. Der Geschäftsinhaber wird, obwohl es im Regelfall keinen eigenen Jahresabschluss der atypisch stillen Gesellschaft gibt, sondern auf der Ebene des Geschäftsinhabers bilanziert wird, wie der Komplementär einer KG behandelt.

In der Begründung der atypisch stillen Gesellschaft liegt steuerlich die Einbringung des Geschäfts in die Mitunternehmerschaft. Nach § 24 UmwStG wäre die Einbringung zu Buchwerten möglich, soweit sie gegen Gesellschaftsrechte für den Geschäftsinhaber erfolgt.

Hier hat sich im Zusammenhang mit der Begründung der atypisch stillen Gesellschaft mittelbar ein Veräußerungsvorgang gegen Geld ergeben. Der Erwerb des Anteils des ausscheidenden stillen Gesellschafters setzte für diesen eine Realisierung stiller Reserven voraus, die wiederum von dem Beigeladenen zu 2 finanziert werden sollte, der der Klägerin zu 1 den Betrag für das Agio finanzierte. Mittelbar hat die Klägerin zu 1 so auch den erworbenen Anteil dieses Gesellschafters in die atypisch stille Gesellschaft eingebracht; ihr Anteil am Festkapital der atypisch stillen Beteiligung war entsprechend höher. Da sie als Gegenleistung für die Beteiligung des Beigeladenen zu 2 an der atypisch stillen Gesellschaft den Betrag für das dem ausgeschiedenen GmbH-Gesellschafter zu zahlende Agio erhielt, hat sie insoweit einen Veräußerungsgewinn erzielt, der nach § 16 EStG zu versteuern ist. Allerdings hat sich der Prozess wohl doch noch für die Klägerin zu 1 gelohnt: Das Finanzamt hatte einen Teil des Betrages für das Agio ja der Beigeladenen zu 1 zugerechnet, der aufgrund der Revision dort korrigiert wurde und wegen des Verböserungsverbots nicht mehr der Klägerin zu 1 zugerechnet werden konnte.

Das Urteil bringt sowohl verfahrensrechtlich wie ertragsteuerlich wichtige Klarstellungen zur steuerlichen Behandlung der atypisch stillen Gesellschaft.

Verpächterwahlrecht bei Realteilung einer landwirtschaftlichen Mitunternehmerschaft

Leitsatz der Autorin

Der BFH hatte gleich in zwei Sachverhalten (Urteile vom 17.5.2018 – VI R 66/15 und VI R 73/15) zu entscheiden, ob bei einer Auseinandersetzung landwirtschaftlicher Mitunternehmerschaften mit Verpachtungsbetrieb, bei der ihre wesentli-

chen Betriebsgrundlagen den Mitunternehmern zu Alleineigentum übertragen werden, von den Alleineigentümern das Verpächterwahlrecht ausgeübt werden kann.

*BFH, Urteile vom 17.5.2018 – VI R 66/15 und VI R 73/15**

Der Sachverhalt zu VI R 66/15

Die Großeltern des Klägers waren Inhaber eines land- und forstwirtschaftlichen (luf) Betriebs. 1954 übertrugen sie den Betrieb teilweise auf die Tante des Klägers. Das landwirtschaftlich genutzte Grundstück 11 behielten sie zurück. Dieses wurde von der Tante des Klägers nach den Regeln eines geordneten landwirtschaftlichen Betriebs für die Großeltern bewirtschaftet. Die Erträge standen dementsprechend den Großeltern des Klägers zu. 1977 setzte die Großmutter des Klägers, deren Ehemann zwischenzeitlich verstorben und von ihr beerbt worden war, ihre Töchter (Tante und Mutter des Klägers) zu gleichen Teilen zu Erben ein. Beide sollten jeweils eine Teilfläche des Grundstücks 11 erhalten. Die Großmutter des Klägers starb 1979. Nach dem Tod seiner Mutter trat der Kläger in die Erbengemeinschaft nach der Großmutter ein. In der Folgezeit wurde das Grundstück 11 entsprechend der im Testament der Großmutter des Klägers angeordneten Aufteilung in die Flurstücke 11/3 und 11/4 zerlegt und jedem der Erben ein neu gebildetes Flurstück zum Alleineigentum zugewiesen. Der Kläger wurde 1986 als Eigentümer des Flurstücks 11/4 im Grundbuch eingetragen. Im Streitjahr (1999) erhielt er im Rahmen eines Baulandumlegungsverfahrens für das Flurstück 11/4 sechs Bauplätze. Das FA erließ gegenüber dem Kläger einen Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr, in dem es neben laufenden Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft auch Veräußerungsgewinne feststellte. Dabei ging es davon aus, dass das Flurstück 11/4 einen verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Klägers dargestellt habe. Mit dem Untergang des Flurstücks und der Zuteilung der Bauplätze im Streitjahr liege eine Zwangsbetriebsaufgabe vor. Das FG Rheinland-Pfalz gab der nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage statt (Urteil vom 17.6.2015 – 1 K 2399/12, EFG 2015, 1690).

Das Urteil

Die dagegen erhobene Revision des Finanzamtes weist der BFH als unbegründet zurück. Nach Auffassung des BFH hat das FG zutreffend entschieden, dass das Flurstück 11/4 im Streitjahr nicht zu einem luf Betriebsvermögen des Klägers gehörte, sodass die Flurstücke, die der Steuerpflichtige im Rahmen des Umlegungsverfahrens zum Ausgleich erhalten hat, kein Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen darstellen konnten.

Der BFH ist zudem der Ansicht, dass die Erbengemeinschaft ihren luf Betrieb nicht im Jahr 1981, mit der Übertragung eines Teils der Flächen der Erbengemeinschaft (Flurstücke 22/2, 22/3 und 33) auf eine der Erbeninnen zu Alleineigentum, aufgegeben hat. Ein landwirtschaftlicher Betrieb wird erst mit der Übertragung sämtlicher landwirtschaftlicher Nutzflächen an Dritte aufgegeben. Denn der Grund und Boden ist für dessen Betriebsfortführung unerlässlich. Die bloße Verkleinerung eines Eigentumsbetriebs führe demgegenüber nicht zu einer