

BFH, Urteil v. 13.7.2017 –  
IV R 41/14, BStBl II 2017, 1133  
= BFH/NV 2017, 1508

## MITUNTERNEHMERINITIATIVE UND MITUNTERNEHMERRISIKO BEI EINER GMBH & STILL

### 1. Sachverhalt und Problemstellung

Die Klägerinnen begehrten für das Streitjahr die Durchführung eines Feststellungsverfahrens für die aus einer atypisch stillen Gesellschaft zuzurechnenden Einkünfte. B (Klägerin zu 1.) hatte sich an der A-GmbH (Klägerin zu 2) still beteiligt. Nach dem Gesellschaftsvertrag sollte sie nur an den Gewinnen beteiligt werden. Eine darüber hinausgehende Beteiligung an stillen Reserven oder einem Firmenwert bestand nicht. Für Verluste haftete B nur in Höhe der von ihr zu erbringenden Einlage, die auch durch das Stehen lassen von Gewinnen erbracht werden konnte. Die Geschäftsführung stand allein der A-GmbH zu, deren Geschäftsführerin die B war. Das zuständige Finanzamt hat einen negativen Feststellungsbescheid erlassen, weil es die Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft nicht als erfüllt ansah. Vielmehr hätte eine typische Beteiligung am Handelsgewerbe der A-GmbH bestanden. Dagegen haben sich die Klägerinnen im Ergebnis erfolglos vor dem Finanzgericht zur Wehr setzen.

### 2. Entscheidung des BFH

Der BFH hat die Entscheidung der Vorinstanz aufgehoben und die Klage zur weiteren Sachverhaltsaufklärung zurückverwiesen. Anders als die Vorinstanz hat der BFH das Vorliegen einer Mitunternehmerinitiative bejaht. Mitunternehmer gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG kann nur sein, wer Mitunternehmerinitiative entfaltet und Mitunternehmermerrisiko trägt. Die stille Gesellschafterin trug nach Auffassung des BFH ein geringes Mitunternehmermerrisiko, da sie weder an stillen Reserven noch an einem Geschäftswert beteiligt war. Dies lasse sich aber durch eine stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative kompensieren, die nicht durch ein bloßes Verstärken der Kontrollrechte eines Kommanditisten erreicht werden könne. Vielmehr müsse der still Beteiligte Aufgaben der Geschäftsführung selbständig wahrnehmen und so das Schicksal des Unternehmens mitbestimmen können. Problematisch war vorliegend, dass der Gesellschaftsvertrag das Recht zur Geschäftsführung allein der A-GmbH einräumte. Der BFH sieht es jedoch anders als die Vorinstanz als ausreichend an, wenn sich das Recht zur Geschäftsführung nicht unmittelbar aus dem Gesellschaftsvertrag der stillen Gesellschaft selbst ergibt, sondern aus der Stellung als Geschäftsführer bei der Prinzipal GmbH. In der Sache konnte der BFH jedoch nicht selbst entscheiden, da nach den vom Finanzgericht getroffenen Feststellungen unklar war, ob der

stille Gesellschafter überhaupt ein Mitunternehmermerrisiko getragen hat. Als Mindestvoraussetzung verlangt der BFH, dass vom Stillen eine Einlage erbracht wird, die für Verluste haftet. Klärungsbefürdend war, ob die still Beteiligte ihre Einlageverpflichtung tatsächlich erbracht hatte. Nicht ausreichend ist es, dass die Einlage durch stehen gelassene Gewinne erbracht wird. Diese Möglichkeit anstelle einer Bareinzahlung bestand jedoch nach dem Gesellschaftsvertrag.

### 3. Bewertung und praktische Bedeutung

Mit der Entscheidung bestätigt der BFH frühere Entscheidungen. Ein stiller Gesellschafter kann sowohl Einkünfte aus Kapitalvermögen, als auch gewerbliche Einkünfte beziehen. Da sich die beiden Fälle sowohl in Bezug auf das Besteuerungsverfahren (Abgeltungsteuer bei den Einkünften aus Kapitalvermögen; einheitliche und gesonderte Feststellung bei einer Mitunternehmerschaft) als auch materiell-rechtlich hinsichtlich der tariflichen Belastung und der Abzugsmöglichkeit von Werbungskosten (grundsätzlich gesonderter Steuersatz bei Einkünften aus Kapitalvermögen verbunden mit dem Abzugsverbot von Werbungskosten; tarifliche Besteuerung eines Mitunternehmers) grundlegend unterscheiden, ist besonderes Augenmerk auf die Gestaltung und die Durchführung des Gesellschaftsvertrags zu legen. Ähnelt die Stellung eines stillen Gesellschafters der eines Kommanditisten, der gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG Mitunternehmer ist, so wird eine Mitunternehmerstellung begründet. Erhält der stille Gesellschafter nicht nur eine Beteiligung an den laufenden Gewinnen, sondern auch an einem Firmenwert, reichen für eine Mitunternehmerstellung die gesetzlichen Kontrollrechte eines Kommanditisten aus. Etwas anderes gilt, wenn der stille Gesellschafter nur ein geringes Unternehmerisiko trägt, weil er nicht an stillen Reserven und einem Geschäftswert beteiligt wird. In diesem Fall lässt sich die Mitunternehmerstellung nicht mehr aus einem Vergleich mit einem Kommanditisten herleiten. Die Einflussmöglichkeiten auf die Unternehmensleitung müssen dann die Kontrollrechte eines Kommanditisten deutlich übersteigen.

**Bernd Schlösser**

Herausgeber:

**GRAF KANITZ, SCHÜPPEN & PARTNER**

RECHTSANWÄLTE WIRTSCHAFTSPRÜFER STEUERBERATER

Pariser Platz 7 | D-70173 Stuttgart

Telefon: +49 711 22 96 56-0

Telefax: +49 711 22 96 56138

E-Mail: [stuttgart@grafkanitz.com](mailto:stuttgart@grafkanitz.com)

[www.grafkanitz.com](http://www.grafkanitz.com)