

---

**Datum:** 14.05.2019  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 2. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 2 K 3371/18 F  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2019:0514.2K3371.18F.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Der Bescheid für 2015 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG vom 14.6.2018 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 8.10.2018 wird nach Maßgabe der Urteilsgründe geändert. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Dem Beklagten wird die Berechnung des geänderten festzustellenden Betrages übertragen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

Die Kosten des Beigeladenen trägt dieser selbst. Die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

---

Tatbestand: 1

Im Streitfall klagt Herr T W als Gesellschafter der C & W GmbH & atypisch stillen Gesellschaft gegen den Bescheid für 2015 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG). 2

Der Kläger ist mittelbar über die M GmbH Alleingesellschafter der C & W GmbH, deren alleiniger Geschäftsführer er ist. 3

Zudem beteiligte sich der Kläger mit Vertrag vom 7.6.2005 als atypisch stiller Gesellschafter mit einer Einlage von 200.000 EUR an der C & W GmbH . Die Gewinn- und Verlustbeteiligung des atypisch stillen Gesellschafters bemaß sich laut Gesellschaftsvertrag vom 7.6.2005 nach dem Verhältnis seiner Einlage zu dem des Stammkapitals der C & W GmbH zzgl. seiner Einlage. Dieser Gewinnanteil sollte gemäß Nachtrag vom 14.12.2005 nur zugewiesen werden, wenn das Eigenkapital der C & W GmbH zu Geschäftsjahresbeginn mindestens 255.645,94 EUR betrug; diese Summe wurde gemäß Nachtrag vom 7.12.2009 erhöht auf 511.291,88 EUR (gezeichnetes Kapital iHv 255.645,94 EUR zzgl. Kapitalrücklage). Nicht zugewiesene Gewinnanteile sollten bei Erreichen der jeweiligen Eigenkapitalgrenze nachgeholt werden.

Die Gewinnverteilung wurde durch weiteren Nachtrag vom 21.12.2013 dahingehend geändert, dass der stille Gesellschafter für das Geschäftsjahr 2013 eine „Vorab-Verlustzuweisung“ von 128.000 EUR erhielt; zum Ausgleich sollte er, soweit die C & W GmbH Gewinne erwirtschaftete, in den Folgejahren Gewinnzuweisungen in einer Gesamthöhe von 133.000 EUR erhalten, erstmals in dem Jahr und Umfang, in dem die steuerlichen Verlustvorträge der C & W GmbH aufgebraucht seien. Bei unterschiedlichen körperschaft- und gewerbsteuerlichen Verlustvorträgen sollte der höhere maßgeblich sein. Bis zum Erreichen der 133.000 EUR sollte der noch nicht zugewiesene Restbetrag jährlich ab dem 1.1.2014 mit 4 vH verzinst werden. Diese Gewinnverteilung sollte eine maximale Laufzeit von 10 Jahren haben; bis dahin nicht zugewiesene Gewinne sollten im Jahr 2022 zugewiesen werden bzw. nach Wahl des atypisch stillen Gesellschafters auf 5 Jahre verteilt werden. Danach sollte wieder die ursprüngliche Gewinnverteilung gelten.

Mit Nachtrag vom 14.12.2015 vereinbarten die beiden Gesellschafter der atypisch stillen Gesellschaft, dass der Kläger als stiller Gesellschafter eine zusätzliche Einlage in Höhe von insgesamt 155.497 EUR leistete. Von diesem Betrag sollten 105.497 EUR auf eine Darlehensforderung entfallen und 50.000 EUR auf das „Recht auf Erstattung von Einkommensteuer 2015 gegenüber dem Finanzamt, begrenzt auf 50.000 EUR“. Zur Gewinnverteilung vereinbarten sie, dass der Kläger für das Geschäftsjahr 2015 eine „Vorab-Verlustzuweisung“ von 155.497 EUR erhalten sollte. Als Ausgleich sollte er, soweit die C & W GmbH Gewinne erwirtschaftete, in den Folgejahren Gewinnzuweisungen bis zur Gesamthöhe von 160.000 EUR erhalten, erstmals in dem Jahr und Umfang, in dem die steuerlichen Verlustvorträge der C & W GmbH aufgebraucht seien. Bei unterschiedlichen körperschaft- und gewerbsteuerlichen Verlustvorträgen sollte der höhere maßgeblich sein. Bis zum Erreichen der 160.000 EUR sollte der noch nicht zugewiesene Restbetrag jährlich ab dem 1.1.2015 mit 2 vH verzinst werden. Diese Gewinnverteilung sollte eine maximale Laufzeit von 10 Jahren haben; bis dahin nicht zugewiesene Gewinne sollten im Jahr 2024 zugewiesen werden bzw. nach Wahl des atypisch stillen Gesellschafters auf 5 Jahre verteilt werden. Danach sollte wieder die ursprüngliche Gewinnverteilung „laut bisherigem Gesellschaftsvertrag“ gelten. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertrag vom 7.6.2005 und auf die Nachträge vom 14.12.2005, vom 7.12.2009, vom 21.12.2013 und vom 14.12.2015 Bezug genommen.

Dem Kläger wurden nach einer nicht bestrittenen Aufstellung des Beklagten in der Einspruchsentscheidung vom 8.10.2018 folgende Anteile am Gewinn/Verlust aus dem Gesamthandsvermögen als ausgleichsfähige Verluste zugewiesen (jeweils in EUR):

<i>Jahr</i>	<i>Anteil W</i>	<i>Gesamtgewinn/-verlust</i>
2005:	./ 114.451	./ 375.760

2006:	0	33.600	
2007:	0	73.983	11
2008:	0	136.712	12
2009:	./.	55.833	./.
		131.586	13
2010:	0	38.017	14
2011:	0	242.277	15
2012:	0	./.	207.140
			16
2013:	./.	128.000	./.
		179.934	17
2014:	0	./.	6.451
			18

Der Beklagte berücksichtigte im ersten Feststellungsbescheid vom 18.11.2016, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand, bei der Kapitalkontenentwicklung keine Einlagen zum Eigenkapitalkonto des Klägers; zugleich stellte er einen verrechenbaren Verlust von 155.497 EUR fest. Im Einspruchsverfahren, nach Durchführung einer Betriebsprüfung, erging am 14.6.2018 ein nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) in mehreren Punkten geänderter Bescheid, in dem der Beklagte u.a. Einlagen in Höhe von 105.497 EUR ansetzte, einen Einkommensteuererstattungsanspruch für das Jahr 2015 in Höhe von 50.000 EUR hingegen nicht als einlagefähig einstuft. Der im Beschluss vom 14.12.2015 getroffenen Gewinnverteilungsabrede folgte er nicht mehr, sondern nahm die Gewinnverteilung entsprechend dem Quotienten aus der ursprünglichen Gewinnverteilungsabrede vom 7.6.2005 vor, unter Ansatz eines Dividenden von 105.497 EUR (Einlagen des Stillen und eines Divisors von 400.747,46 EUR (Kapital iHv 295.250,46 EUR zzgl. Einlagen des Stillen iHv 105.497 EUR). Im Einzelnen stellte er die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Gesellschaft mit 134.883,62 EUR fest; mit ./.

38.753,38 EUR bezifferte er den Gewinn aus Gesamthandsbilanz und mit 173.637 EUR den Gewinn aus Sonderbetriebsvermögen. Bei letzterem handelte es sich um die Geschäftsführervergütung für den Kläger. Den Verlust aus Gesamthandsbilanz rechnete er der C & W GmbH im Umfang von ./.

28.549,62 EUR und dem Kläger, Herrn T W, im Umfang von ./.

Den Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 8.10.2018 zurück. Der Einkommensteuererstattungsanspruch sei kein durchsetzbarer Vermögenswert. Eine bilanzierungsfähige Vermögenseinlage sei erst dann gegeben, wenn zweifelsfrei feststehe, dass das Finanzamt die Steuererstattungsansprüche erfüllen werde. Außerdem sei die Entstehung des Einkommensteuererstattungsanspruchs von der positiven Bescheidung des nämlichen Einspruchs abhängig.

Die Gewinnverteilungsabrede vom 14.12.2015 sei steuerlich nicht anzuerkennen. Sie sei im Sinne der Rechtsprechung nicht angemessen und habe ihre Ursache in außerbetrieblichen Erwägungen. Der zu 100 vH an der GmbH beteiligte Kläger habe zum Zeitpunkt der Vereinbarung bereits über einen Zeitraum von 10 Jahren keine Verzinsung des eingesetzten Kapitals erreicht; Verluste seien von ihm im Verhältnis zum Kapitaleinsatz überproportional hoch getragen worden. Die Höhe einer möglichen Steuererstattung beim einzelnen Gesellschafter sei bei der Prüfung der Fremdüblichkeit bzw. Angemessenheit der Gewinnverteilung unbeachtlich. Maßgeblich sei die Verzinsung des Kapitals auf Ebene der Gesellschaft; die Erklärung für die Gewinnverteilung müsse sich in ihren Verhältnissen finden.

Im Streitfall hätte ein fremder Dritter in Wirtschaftsjahren, in denen ein Gewinn erwirtschaftet würde, aus betriebswirtschaftlichen Erwägungen heraus daran partizipieren wollen, um eine Verzinsung seines eingesetzten Kapitals zu erreichen. Ein fremder Dritter hätte nicht einer Gewinnverteilungsabrede zugestimmt, die ihn zu einem weiteren Kapitaleinsatz von 105.497 EUR verpflichtete und ihm einen Ausgleich erst nach Verbrauch des Verlustvortrags der GmbH (hier der höhere Verlustvortrag zur Gewerbesteuer am 31.12.2014 mit 511.504 EUR) durch Gewinnzuweisungen in Aussicht gestellt hätte, bei einer Laufzeit der Vereinbarung über einen Zeitraum von weiteren 10 Jahren. Außerdem sei die aus der Gewinnverteilungsabrede vom 21.12.2013 zugesprochene Gewinnzusage iHv 133.000 EUR noch offen gewesen. Bei der Vereinbarung vom 14.12.2015 stehe nicht die Verteilung des Gewinns nach den erbrachten Kapitaleistungen, sondern die finanzielle Stärkung der GmbH im Vordergrund, ohne dass für den Kläger eine einkommensteuerliche Belastung eintreten solle. Das sei als gesellschaftsrechtliche Vereinbarung zu werten.	
Die C und W GmbH war zum Einspruchsverfahren hinzugezogen.	22
Im Klageverfahren macht der Kläger geltend, die Einkommensteuererstattung für das Jahr 2015 sei ein bilanzierungs- und einlagefähiges Wirtschaftsgut. Es handele sich um einen künftig sicher entstehenden Anspruch, eine Anwartschaft.	23
Bezüglich der Gewinnverteilungsabrede vom 14.12.2015 vertritt der Kläger die Auffassung, dass die BFH-Entscheidung vom 18.6.2015 IV R 5/12 einen anderen Sachverhalt betreffe, nämlich den, in dem anders als im Streitfall durch eine Gewinnverteilungsabrede die GmbH benachteiligt sei.	24
Er verweist zudem darauf, dass er neben den Gewinnanteilen eine aus seiner Sicht nicht zu beanstandende Verzinsung erhalte, welche sich laut Nachtrag vom 7.12.2009 auf 4 vH und laut Gewinnverteilungsabrede vom 14.12.2015 auf 2 vH belaufe.	25
Die Rentabilität einer stillen Beteiligung bemesse sich nach dem eingesetzten Kapital und den aus ihm entstehenden Erträgen. Die mit der Verlustzuweisung angestrebte Einkommensteuererstattung erhöhe die Rentabilität der Beteiligung, denn sie mindere den Kapitaleinsatz bzw. sei als Ertrag aus der Beteiligung zu sehen. Ein fremder Dritter hätte nach Auffassung des Klägers einer vergleichbaren Gewinnverteilung zugestimmt, denn durch die Steuerentlastung sinke letztlich das Risiko des Stillen. Dadurch komme es zu einem Vorteilsausgleich zwischen den an der stillen Gesellschaft Beteiligten. Es sei lediglich auf die schlechte Ertragslage der Gesellschaft zurückzuführen, dass dem Kläger noch keine Gewinne zugewiesen worden seien. Gerade deren Auswirkungen sollten durch die Gewinnzuweisungen an die GmbH und die damit zwangsläufig einhergehenden Verlustzuweisungen an den stillen Gesellschafter behoben werden. Für die Folgejahre nach 2015 hätten der Kläger und die finanzierenden Banken auf das Gutachten des externen Unternehmensberaters U vertrauen können, das Gewinne prognostiziert habe.	26
Eine dem Streitfall vergleichbare Gewinnverteilungsabrede habe das FG Münster im Urteil vom 14.8.2013 2 K 2483/11 als zulässig angehen.	27
Im Übrigen sei eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Gewinnverteilung auch dann anzuerkennen, wenn sie nur aus steuerlichen Gründen getroffen worden sei. Im Streitfall seien darüber hinaus auch betriebswirtschaftliche Gründe maßgeblich gewesen. Die Eigenkapitalbasis der C & W GmbH sei durch die Verluste der Vorjahre geschwächt gewesen. Auf Druck der Kreditgeber habe der Kläger als stiller Gesellschafter zur Stärkung der Eigenkapitalbasis mehrfach Einlagen geleistet und Verluste übernommen. Angesichts der	28

zukünftigen Gewinnanteile, der vertraglichen Verzinsung der Einlagen und der „Verzinsung“ in Gestalt der Einkommensteuererstattungen sei die Gewinnverteilung angemessen und an den Kapitaleistungen der Gesellschafter orientiert gewesen.

Mit Beschluss vom 15.4.2019 ist Herr T W zum vorliegenden Verfahren beigelegt worden als Empfangsbevollmächtigter der Gesellschafter der atypisch stillen Gesellschaft. 29

Der Kläger beantragt, 30

den Bescheid für 2015 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG vom 14.6.2018 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 8.10.2018 dahingehend zu ändern, dass ihm entsprechend der Gewinnverteilungsabrede vom 14.12.2015 ein Verlustanteil von ./ 155.497 EUR zugewiesen wird und weitere 50.000 EUR als Einlage im Zusammenhang mit dem Einkommensteuererstattungsanspruch berücksichtigt werden, 31

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 32

Für den Fall, dass es auf den Wert der Einlage ankomme, beantragt, der Kläger einen Schriftsatznachlass. 33

Der Beklagte beantragt, 34

die Klage abzuweisen, 35

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 36

Der Beigeladene hat keinen Antrag gestellt. 37

Der Beklagte bezieht sich auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. Die im BFH-Urteil vom 18.6.2015 IV R 5/12 aufgestellten Grundsätze zur Korrektur der Gewinnverteilung müssten nach seiner Auffassung auch für den Fall gelten, dass der stille Gesellschafter wie im Streitfall im Interesse der GmbH auf eine Gewinnbeteiligung verzichte. Auf der Ebene der GmbH und Still seien die GmbH und der stille Gesellschafter wie Mitunternehmer zu betrachten. Ein fremder Dritte würde aus Sicht des Beklagten nicht auf seinen ihm nach den geleisteten Einlagen zustehenden Gewinnanteil verzichten, um das Kapital der GmbH, an der er als fremder Dritter nicht beteiligt wäre, zu stärken. Dies hätte er von deren Anteilseignern oder anderen Geldgebern verlangt. Der Verzicht auf eine Gewinnzuwendung sei im Streitfall auf die mittelbare 100 vH Beteiligung des stillen Gesellschafters an der GmbH zurückzuführen und eine Form der Einkommensverwendung. Für die Frage der Rentabilität der Beteiligung sei nur auf die Ebene der Gesellschaft abzustellen, eine mögliche Steuererstattung auf der Ebene des Mitunternehmers sei unbeachtlich. 38

Entscheidungsgründe 39

Die Klage ist teilweise begründet. 40

Der Bescheid für 2015 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG vom 14.6.2018 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 8.10.2018 ist nicht rechtmäßig und verletzt den Kläger in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. Zwar hat der Beklagte zutreffend keine weitere Einlage in Höhe von 50.000 EUR angesetzt und die Verlustverteilung 41

nicht anhand der am 14.12.2015 getroffenen Abrede vorgenommen. Jedoch hat er die Verluste der C & W GmbH & atypisch stillen Gesellschaft im Ergebnis nicht korrekt verteilt.

1. Zu Recht hat der Beklagte keine weiteren 50.000 EUR als Einlage des Klägers als stiller Gesellschafter in die C & W GmbH berücksichtigt. 42

Bei dem Einkommensteuererstattungsanspruch des Klägers für das Kalenderjahr 2015, den dieser als stiller Gesellschafter gemäß dem Nachtrag vom 14.12.2015 als Einlage in die C & W GmbH erbringen sollte, handelt es sich im Jahr 2015 nicht um ein Wirtschaftsgut im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG, welches das Betriebsvermögen der GmbH gemehrt hätte. 43

Nach § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG, der für die GmbH über § 8 Abs. 1 KStG zur Anwendung kommt, sind Einlagen alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat. Damit sind Einlagen sämtliche durch das Gesellschafts- bzw. Mitgliedschaftsverhältnis veranlasste Zuwendungen eines einlagefähigen Vermögensvorteils ([BFH vom 26. Oktober 1987 GrS 2/86](#), [BStBl II 1988, 348](#); vom 9. Juni 1997 [GrS 1/94](#), [BStBl II 1998, 307](#); vom 30. November 2005 I R 26/04, BFH/NV 2006, 616; Heger, in: Gosch, KStG; 2. Aufl. 2009, § 27 Rn. 13). Eine Einlage setzt eine Mehrung des Betriebsvermögens voraus (ständige Rspr., vgl. BFH, Urteile vom 12. April 1989 – I R 41/85 –, BFHE 156, 481, BStBl II 1989, 612; vom 19. Mai 2005 – IV R 3/04 –, BFH/NV 2005, 1784; Loschelder in Schmidt, EStG, 38. Aufl. 2019, § 4 Rn. 221). 44

Eine Einlage ist erst dann "geleistet", wenn sie tatsächlich erbracht ist. Dem Vermögen des Inhabers des Handelsgewerbes muss etwas für Rechnung des stillen Gesellschafters zugeflossen sein, was den bilanziellen Unternehmenswert mehrt, also die Aktiva des Unternehmens erhöht oder die Passiva mindert (vgl. BFH, Urteile vom 07. Oktober 2004 – IV R 50/02 –, BFH/NV 2005, 533; vom 02. Februar 2017 – IV R 47/13 –, BFHE 257, 91, BStBl II 2017, 391, m.w.N.). Dies gilt nicht nur für Einlageverpflichtungen, die auf eine Bareinzahlung in das Vermögen des Inhabers des Handelsgewerbes gerichtet sind, sondern auch für Verpflichtungen zur Leistung einer Sacheinlage, wie etwa einer Forderungsabtretung (vgl. BFH-Urteil vom 24.4.2014 IV R 18/10, BFH/NV 2014, 1516, m.w.N.). 45

Der Kläger hat bis zum Ende des Kalenderjahres 2015 keine (weitere) Einlage im Wert von 50.000 EUR erbracht, insbesondere nicht durch die am 14.12.2015 erklärte Abtretung eines Einkommensteuererstattungsanspruchs für das Jahr 2015. 46

Da dieser Einkommensteuererstattungsanspruch noch nicht entstanden war, ging dessen Abtretung, § 398 des Bürgerlichen Gesetzbuches, ins Leere. 47

Ein Einkommensteuererstattungsanspruch entsteht nach § 38 i.V.m. § 36 Abs. 1 AO erst mit Ablauf des Veranlagungszeitraumes, d.h. des Kalenderjahres, § 25 Abs. 1 EStG. Vor diesem Zeitpunkt steht nicht fest, ob für das Kalenderjahr eine Einkommensteuer entstanden ist, die niedriger ist als die anzurechnenden Steuerbeträge, und ob sich somit ein Erstattungsanspruch ergibt (vgl. BFH-Urteil vom 06. Februar 1996, VII R 116/94, BFHE 179, 547, BStBl II 1996, 557; *Schöler/Tassius* in: EStG - eKommentar, § 36 Entstehung und Tilgung der Einkommensteuer, Fassung vom 01.01.2017, Rz. 36). 48

Der Kläger hat auch keine sonstige Sacheinlage durch die Abtretung des rechtlich noch nicht entstandenen Einkommensteuererstattungsanspruchs für das Jahr 2015 erbracht. Denn dem Betriebsvermögen der GmbH ist im Jahr 2015 nichts zugeflossen, was ihr Betriebsvermögen vermehrt hätte. Forderungen (§ 266 Abs. 2 B.II. HGB), insbesondere Geldforderungen aus Lieferungen und Leistungen, sind erst dann aktivierungsfähig, wenn sie (unabhängig von der 49

rechtlichen Entstehung) wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht und am Bilanzstichtag hinreichend sicher sind ([BFH-Urteile vom 12. Mai 1993, XI R 1/93](#), BFHE 171, 448, [BStBI II 1993, 786](#); vom 3. August 2005, I R 94/03, BFHE 210, 398, [BStBI II 2006, 20](#); vom 14. März 2006, VIII R 60/03, BFHE 212, 535, [BStBI II 2006, 650](#)). Für die Bilanzierung kommt es nicht entscheidend darauf an, ob ein Anspruch bereits im zivil- oder öffentlich-rechtlichen Sinne entstanden ist. Maßgebend ist bei einem erst in der Entstehung begriffenen Anspruch vielmehr, ob sich die Anwartschaft genügend konkretisiert hat und im Falle einer Betriebsveräußerung von den Vertragsparteien bei der Bemessung des Kaufpreises berücksichtigt würde (BFH-Urteil vom 28. September 1967 IV 291/65, BFHE 90, 69, [BStBI III 1967, 763](#), betr. Anspruch auf Auszahlung einer formell noch nicht entstandenen Umsatzsteuer-Vergütung). In dieser Entscheidung hat der BFH weiter ausgeführt, für die Aktivierung eines Steuererstattungsanspruchs genüge es, wenn der Anspruch, dessen Realisierung sich kein Kaufmann vernünftigerweise entgehen lasse, erhoben werden könne (vgl. BFH-Urteil vom 31. August 2011, X R 19/10, BFHE 234, 420, BStBI II 2012, 190 ).

Nach diesen Maßstäben war ein zukünftiger Einkommensteuererstattungsanspruch für das Kalenderjahr 2015 im Jahr 2015 noch nicht aktivierungsfähig. 50

Die wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen für die Realisierung eines etwaigen Einkommensteuererstattungsanspruchs 2015 waren bis zum Jahresende 2015 noch nicht abschließend gesetzt, denn der Erhebungszeitraum, das Kalenderjahr, war noch nicht abgelaufen. Das Ergehen eines Steuerbescheides, der einen Einkommensteuererstattungsanspruch des Klägers ausweisen würde, war bei wirtschaftlicher Betrachtung aus der Perspektive des Jahres 2015 kein bloß unwesentlicher, formeller Akt, weil die Entstehung des Anspruchs bis Jahresende völlig ungewiss war. Bei einer gedachten Betriebsveräußerung hätte kein Kaufmann vernünftigerweise einen Einkommensteuererstattungsanspruch des Klägers für das Jahr 2015 entlohnt, weil dieser noch in keiner Weise gesichert war und der GmbH im Jahr 2015 noch keinen wirtschaftlich greifbaren Vorteil, sondern allenfalls eine vage Aussicht auf eine künftige Vermögensmehrung, nach Ablauf des Veranlagungszeitraums für die Einkommensteuer 2015, bot. 51

2. Die im Nachtrag vom 14.12.2015 vorgesehene Änderung der Gewinnverteilungsabrede für das Jahr 2015 war bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte der atypisch stillen Gesellschaft gemäß § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO nicht zu berücksichtigen. 52

a. Die geänderte Gewinnverteilung vom 14.12.2015 war unangemessen und nicht der Besteuerung zugrunde zu legen. 53

Begründet der Inhaber eines Handelsgewerbes – wie im Streitfall - an seinem gesamten Betrieb eine atypisch stille Gesellschaft, wird diese ertragsteuerlich als Mitunternehmerschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG behandelt. Demgemäß steht der erwirtschaftete Gewinn der Mitunternehmerschaft zu und wird auf die Mitunternehmer, also den Inhaber des Handelsgewerbes und den stillen Gesellschafter, nach den Abreden im Gesellschaftsvertrag über die stille Gesellschaft verteilt. Dabei ist steuerrechtlich der gesellschaftsvertraglich festgelegten Gewinnverteilung grundsätzlich zu folgen (BFH-Urteil vom 16. September 2014 VIII R 21/11, BFH/NV 2015, 191, m.w.N.). Dieser Grundsatz erfährt allerdings Einschränkungen, wenn für die Gewinnverteilung nicht allein die Verhältnisse der Gesellschafter in der atypisch stillen Gesellschaft und insbesondere ihre Beiträge zum Gesellschaftszweck maßgebend sind, sondern die Verteilung von anderen Beziehungen zwischen den Gesellschaftern beeinflusst ist, die ihre Grundlage nicht im stillen 54

Gesellschaftsverhältnis haben. Dies können verwandtschaftliche, aber auch wirtschaftliche Beziehungen außerhalb des stillen Gesellschaftsverhältnisses sein. Der Einfluss, den diese Beziehungen auf die Gewinnverteilung nehmen, muss korrigiert werden; insoweit handelt es sich nämlich um die Verwendung bereits erzielter Einkünfte, die die Zurechnung des erzielten Einkommens nicht beeinflussen kann. Da die Gewinnverteilung bei einer GmbH & atypisch Still strukturell mit derjenigen bei einer GmbH & Co. KG vergleichbar ist, gelten die vom BFH (BFH-Urteile vom 15. November 1967 IV R 139/67, BFHE 90, 399, [BStBl II 1968, 152](#); vom 23. August 1990 IV R 71/89, BFHE 162, 401, [BStBl II 1991, 172](#), unter 1. und 2. der Gründe) für die Gewinnverteilung bei einer GmbH & Co. KG aufgestellten Rechtsgrundsätze bei einer atypisch stillen Gesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & atypisch Still entsprechend. Insbesondere dann, wenn sich der alleinige Gesellschafter einer GmbH an dieser zugleich als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt, kann die Gewinnverteilung der atypisch stillen Gesellschaft durch das Gesellschaftsverhältnis der GmbH beeinflusst sein, so dass die vertragliche Gewinnverteilung für Zwecke der Zurechnung der Einkünfte einer Korrektur bedarf. Die Korrektur der Gewinnverteilung findet im Rahmen der Verteilung des Gewinns der Mitunternehmerschaft statt (BFH-Urteil vom 18.06.2015, IV R 5/12, BFHE 250, 121, [BStBl. II 2015, 935](#), m.w.N.).

Die Angemessenheit der Gewinn- und Verlustverteilung kann nicht allein nach den Verhältnissen nur eines Wirtschaftsjahres (Veranlagungszeitraum) beurteilt werden. Sie ist zwar für den Zeitpunkt zu prüfen, in dem der Maßstab der Gewinn- und Verlustverteilung von den Gesellschaftern vereinbart worden sei. Der Beurteilung ist aber in der Regel ein längerer Zeitraum, insbesondere hinsichtlich der zu erwartenden Erträge, zugrunde zu legen ([BFH-Urteil vom 06.02.1980, I R 50/76](#), BFHE 130, 268, [BStBl II 1980, 477](#); vgl. auch FG Münster, Urteil vom 14. August 2013, 2 K 2483/11 F, EFG 2014, 29, m.w.N.: drei bis fünf Jahre). 55

Nach diesen Grundsätzen war die Zuweisung eines Verlustes von 155.497 EUR im Rahmen der Gewinnverteilung der atypisch stillen Gesellschaft an den atypisch stillen Gesellschafter nicht angemessen. 56

Die Vereinbarung vom 14.12.2015 orientiert sich weder an den Beteiligungsquoten der Gesellschafter der atypisch stillen Gesellschaft und noch an den sonstigen Beiträgen, die diese für die Erreichung des Gesellschaftszweckes leisteten, sondern dient allein einem Zweck, der seine Grundlage nicht im stillen Gesellschaftsverhältnis hat. Ziel der hohen Verlustzuweisung an den Kläger, die den Verlust aus der Gesamthandsbilanz von ./. 38.753,38 EUR deutlich überstieg, war, wie er selbst dargelegt hat, dass für ihn auf diese Weise ein Einkommensteuererstattungsanspruch generiert werden sollte. Letztlich sollte dadurch seine eigene Kapitalbasis bzw. Liquidität gestärkt werden. Das so erzeugte Kapital sollte wiederum in der atypisch stillen Gesellschaft – per Einlage des Einkommensteuererstattungsanspruchs – eingesetzt werden. Per Saldo sollte die zusätzliche Übernahme von Mehrverlusten durch den Kläger letztlich zu einer Kapitalstärkung bei der GmbH führen, die ihm als mittelbaren Alleingesellschafter der GmbH wirtschaftlich vollständig selbst zugutekommen würde. Im Kern ging es dem Kläger darum, den Staat an seinen „Investitionen“ über einen von ihm selbst generierten Steuererstattungsanspruch zu beteiligen. Diese Motivation basiert nicht auf den wirtschaftlichen und finanziellen Verhältnissen des Klägers und der GmbH innerhalb der atypisch stillen Gesellschaft, wie sie fremde Dritte einer geänderten Verlustverteilung zugrunde legen würden, sondern auf betriebswirtschaftlichen Erwägungen, die ihre Grundlage gerade nicht im atypisch stillen Gesellschaftsverhältnis haben. 57

Gegen die Fremdüblichkeit und Angemessenheit der Vereinbarung vom 14.12.2015 spricht im Übrigen auch, dass in ihr zwar der Ausgleich des vom Kläger zu übernehmenden Verlustes für die kommenden Jahre vorgesehen war – aber nur, wenn und soweit die steuerlichen Verlustvorträge der GmbH aufgebraucht sein würden; ein definitiver Ausgleich war erst nach 10 Jahren, zum 31.12.2024, vorgesehen. Die steuerlichen Verlustvorträge der GmbH waren zu diesem Zeitpunkt, verglichen mit der Höhe des übernommenen Verlustes von ./ 155.497 EUR, ganz erheblich – zum 31.12.2014 belief sich der Verlustvortrag zur Gewerbesteuer über 500.000 EUR. Diese Zahlen ließen zusammen mit der angespannten Finanzlage der GmbH aus der Perspektive des Jahres 2015 für einen fremden Dritten in der Situation des Klägers nicht den Schluss zu, dass es innerhalb eines Zeitraums von drei bis fünf Jahren zum Ausgleich der Verlustzuweisung kommen würde. Hinzu kam, dass der Kläger aus seiner Beteiligung als atypisch stiller Gesellschafter seit Gründung der atypisch stillen Gesellschaft im Jahr 2005 noch in keinem Jahr einen Gewinnanteil zugewiesen bekommen hatte. Im Gegenteil: dem Kläger war durch die Abrede vom 21.12.2013 bereits schon einmal ein hoher Verlust von 128.000 EUR zugewiesen worden, dessen zugesagter Ausgleich im Jahr 2015 in vollem Umfang ausstand. Ein fremder atypisch stiller Gesellschafter, der nicht zugleich auch Anteilseigner der GmbH war, hätte in dieser Lage auf die finanziellen Schwierigkeiten der GmbH nicht mit einer Übernahme von weiteren Verlusten reagiert, deren Ausgleich wegen der bestehenden Verlustvorträge der GmbH und der nicht sehr hohen prognostizierten Gewinne in den Folgejahren alles andere als wahrscheinlich war.

Aus diesem Grund war für steuerliche Zwecke der Anteil des Klägers am Verlust der atypisch stillen Gesellschaft nicht anhand der Abrede vom 14.12.2015 vorzunehmen. 59

b. Der Senat weist ergänzend darauf hin, dass die Änderung der Gewinnverteilungsabrede vom 14.12.2015, selbst wenn sie entgegen der obigen Ausführungen unter Punkt a. angemessen gewesen wäre, steuerlich nur für nach dem 14.12.2015 entstandene Gewinne bzw. Verluste des Geschäftsjahres 2015 zugrunde zu legen gewesen wäre. Die Verteilung der bis zum 14.12.2015 erzielten Gewinne/Verluste wäre nach den bis dahin geltenden Aufteilungsmaßstäben vorzunehmen gewesen. Denn eine rückwirkende Änderung des Gewinn- und Verlustverteilungsschlüssels auf den Beginn des Geschäftsjahres 2015 ist steuerlich nicht mit Rückbeziehung auf diesen Zeitpunkt anzuerkennen. Für den Gewinn, der bis zum Zeitpunkt der geänderten Verteilungsabrede entstanden ist (und der ggf. im Schätzwege ermittelt werden muss), ist noch der bis dahin gültige Gewinn- und Verlustverteilungsschlüssel maßgebend. Insofern folgt der Senat den Ausführungen des BFH in seinen Urteilen vom 17.03.1987, VIII R 293/82, BFHE 149, 454; BStBl II 1987, 558, und vom 07.07.1983, IV R 209/80, BFHE 139, 60, BStBl II 1984, 53. 60

3. Dem Kläger waren auf der Grundlage der Abrede vom 7.6.2005 Verluste für das Jahr 2015 in einer gesamten Höhe von ./ 17.008,86 EUR zuzuweisen. 61

Maßgeblich für die Verlustzurechnung an den Kläger im Jahr 2015 ist der Gesellschaftsvertrag vom 7.6.2005. 62

Die Nachträge zum Gesellschaftsvertrag beziehen sich nach ihrem ausdrücklichen Wortlaut nur auf die Zuweisung von Gewinn- aber nicht von Verlustanteilen (Nachtrag vom 14.12.2005, ergänzt durch Nachtrag vom 7.12.2009) bzw. beziehen sich auf eine „Vorab-Verlustzuweisung“ für das Jahr 2013 und die hierzu als Ausgleich vorgesehenen zukünftigen Gewinnverteilungen (Nachtrag vom 21.12.2013). Da die Abrede vom 21.12.2013 keine Anwendung findet für eine Verlustverteilung des Jahres 2015, kann dahinstehen, ob diese Abrede möglicherweise ebenfalls als unangemessen zu klassifizieren sein könnte. 63

Gemäß § 2 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages vom 7.6.2005 bemisst sich der Anteil des Klägers als atypisch stiller Gesellschafter am Jahresfehlbetrag anhand des Faktors, der sich aus der Division seiner Einlage von 200.000 EUR durch die Summe aus dem Stammkapital von 255.645 EUR zzgl. seiner Einlage von 200.000 EUR ergibt. Dieser Faktor beträgt 43,89 vH, angewandt auf den Gesamtverlust von ./ 38.753,38 EUR ergibt sich ein Verlustanteil von ./ 17.008,86 EUR.	64
4. Der Senat überträgt dem Beklagten nach § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO die Berechnung des geänderten festzustellenden Betrages.	65
5. Die Kostenentscheidung zu Lasten des Klägers beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Er hat im Umfang von weniger als 5 vH obsiegt.	66
Dem Beigeladenen, der in dieser Eigenschaft keinen Antrag gestellt hat, waren nach § 135 Abs. 3 FGO keine Kosten aufzuerlegen; seine außergerichtlichen Kosten sind nach § 139 Abs. 4 FGO nicht erstattungsfähig.	67
6. Die Revision war nicht zuzulassen. Es liegt keiner der in § 115 Abs. 2 FGO abschließend aufgeführten Gründe für eine Zulassung der Revision vor.	68
<u>Vermerk gem. § 105 Abs. 1 Satz 3 FGO durch die dienstältere Beisitzerin ..</u>	69
Vorsitzender Richter am Finanzgericht ... ist wegen Erholungsurlaubs vorübergehend an der Leistung der Unterschrift gehindert.	70
04.07.2019, ...	71
... ..	72