

# **OFD Erfurt, Verfügung vom 23.10.2003 - Aktenzeichen S 2241 A - 08 - L 221**

DRsp Nr. 2008/87048

## **Steuerliche Behandlung der typisch und atypisch stillen Gesellschaft**

### **1. Allgemeines zur stillen Gesellschaft**

Die stille Gesellschaft gem. §§ 230 ff. HGB ist eine Personengesellschaft, die kein Gesamthandsvermögen besitzt.

Der stille Gesellschafter leistet seine Einlage vielmehr in das Vermögen des Betriebsinhabers. Er wird hierfür am Gewinn und ggf. Verlust des Unternehmens, bei atypisch stillen Gesellschaften darüber hinaus grundsätzlich auch an den stillen Reserven (vgl. Tz. 2) beteiligt.

Die stille Gesellschaft ist eine reine Innengesellschaft. Sie tritt im Wirtschaftsleben nach außen hin nicht in Erscheinung. Sie weist deshalb auch keine Kaufmannseigenschaft auf. Kaufmann ist lediglich der Betriebsinhaber.

Deshalb ist nur dieser buchführungspflichtig. Die stille Gesellschaft selbst ist hingegen weder nach Handels- noch Steuerrecht buchführungspflichtig.

Der Betriebsinhaber weist die Beteiligung des stillen Gesellschafters grundsätzlich als Fremdkapital aus. Der Gewinnaanteil des Stillen wird gewinnmindernd gebucht.

Er ist anhand des Jahresabschlusses des Inhabers des Handelsgeschäfts zu ermitteln. Dies gilt auch dann, wenn es sich bei dem Betriebsinhaber um eine Kapitalgesellschaft, für deren Jahresabschluss die Sondervorschriften gem. §§ 264 ff. HGB zu beachten sind, handelt (z.B. GmbH & Still).

### **2. Abgrenzung zwischen typisch und atypisch stiller Gesellschaft**

Bei der Prüfung, ob eine stille Gesellschaft als Mitunternehmerschaft - sog. atypische stille Gesellschaft - zu behandeln ist, sind neben den allgemeinen Grundsätzen (vgl. H 138 (1) EStH 2002, „Mitunternehmerinitiative, Mitunternehmerisiko, Stiller Gesellschafter“) folgende Gesichtspunkte zu beachten:

Die Frage, ob eine atypische oder eine typische stille Gesellschaft vorliegt, ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH aufgrund einer Gesamtbetrachtung unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls zu entscheiden.

Danach reicht es für die Annahme einer atypischen stillen Gesellschaft jedenfalls nicht aus, dass sie lediglich im Vertragswerk als solche bezeichnet wird. Maßgebend ist vielmehr, welche Regelungen der Gesellschaftsvertrag im einzelnen enthält und welche rechtlichen und wirtschaftlichen Wirkungen diese Regelungen im jeweiligen Einzelfall nach Maßgabe seiner Besonderheiten haben (BFH-Urteil vom 18.02.1993, BFH/NV 1993 S. 647 m.w.N.).

Aufgrund der gebotenen Gesamtbetrachtung ist die Mitunternehmerstellung eines Beteiligten nicht nur anhand des Vertrags über die stille Gesellschaft zu beurteilen. In die Gesamtbetrachtung einzubeziehen sind vielmehr auch darüber hinausgehende wirtschaftliche und rechtliche Beziehungen zwischen dem Stpfl. und der Gesellschaft, wie z.B. ein Geschäftsführungsvertrag, Pacht- und Darlehensverträge oder eine direkte bzw. indirekte Beteiligung am Inhaber des Handelsgeschäfts (z.B. einer GmbH oder GmbH & Co. KG) selbst (BFH-Urteil vom 20.11.1990, DB 1991 S. 1052-1054).

Ein stiller Gesellschafter ist dann Mitunternehmer, wenn er **Mitunternehmerrisiko** trägt und **Mitunternehmerinitiative** entfalten kann.

Für die Annahme einer Mitunternehmerschaft müssen zwar beide Merkmale vorliegen, können aber mehr oder weniger ausgeprägt sein. Eine schwach ausgeprägte Mitunternehmerinitiative reicht für die Annahme einer Mitunternehmerstellung aus, wenn das Mitunternehmerrisiko besonders stark ausgeprägt ist und umgekehrt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 11.12.1990, DB 1991 S. 1054-1056, m.w.N.).

Mitunternehmerrisiko bedeutet gesellschaftsrechtliche oder wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg eines Unternehmens. Dieses Risiko wird regelmäßig durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts vermittelt.

Eine solche Beteiligung kann allerdings dann keine Mitunternehmerschaft begründen, wenn sie keine wirtschaftliche Bedeutung hat, weil von vornherein nur eine lediglich theoretische, kaum realitätsbezogene Möglichkeit besteht, dass sich stille Reserven bilden und der stille Gesellschafter bei Auflösung der Gesellschaft einen Anteil hieran erlangt (BFH-Urteil vom 18.02.1993, a.a.O., mit Hinweis auf BFH-Urteil vom 22.01.1981, BStBl 1981 II S. 424).

Der Geschäftswert muss nach Methoden berechnet werden, die im Geschäftsverkehr bei der Bewertung von Unternehmen gebräuchlich sind; die Vereinbarung einer hiervon abweichenden Globalabfindung genügt nicht (BFH-Urteil vom 27.05.1993, BStBl 1994 II S. 700 mit Hinweis auf BFH-Urteil vom 25.06.1981, BStBl 1982 II S. 59).

Können die stillen Gesellschafter wie Darlehensgeber über die ihnen zustehenden Gewinnanteile ohne Rücksicht auf den Stand ihrer Beteiligung verfügen, ist also insbesondere die in § 232 Abs. 2 HGB ebenso wie in § 167 Abs. 3 HGB für den Kommanditisten vorgesehene Verpflichtung zur Auffüllung der durch Verlust geminderten Kapitalkonten abbedungen, so bleibt ihr unternehmerisches Risiko sogar hinter dem eines typischen stillen Gesellschafters zurück (BFH-Beschluss vom 09.06.1982 IV B 11/82 - nicht veröffentlicht).

Ist ein stiller Gesellschafter am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven und am Geschäftswert beteiligt, so ist er bereits dann Mitunternehmer, wenn er annähernd die Rechte hat, die einem stillen Gesellschafter nach dem Regelstatut des HGB zustehen. Dabei handelt es sich im wesentlichen um die Einsichts- und Kontrollrechte des § 233 HGB (BFH-Urteil vom 11.12.1990, a.a.O. unter c.).

Ist das Mitunternehmerrisiko dagegen weniger stark ausgeprägt, kann dies durch eine verstärkte Mitunternehmerinitiative ausgeglichen werden. Dabei ist nach der Rechtsprechung des BFH die Beteiligung am Verlust, an den stillen Reserven und am Geschäftswert für die Annahme einer Mitunternehmerschaft dann entbehrlich, wenn die Möglichkeit zur Entfaltung der Mitunternehmerinitiative besonders stark ausgeprägt ist (vgl. BFH-Urteile vom 20.11. und 11.12.1990, a.a.O., für die stille Beteiligung an einer GmbH & Co. KG durch den Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, der als solcher auch die Geschäfte der KG führt; BFH-Urteil vom 15.12.1992, BStBl 1994 II S. 702 und vom 15.10.1998, BStBl 1999 II S. 286 für die stille Beteiligung an einer GmbH durch deren beherrschenden Gesellschafter und alleinigen Geschäftsführer).

Dabei können - wie in den genannten Urteilsfällen - neben der alleinigen Geschäftsführertätigkeit des stillen Gesellschafters weitere Gesichtspunkte, wie Pachtverhältnisse, hoher Kapitaleinsatz mit entsprechend hoher Gewinnbeteiligung, zusätzlich für die Mitunternehmerstellung des stillen Gesellschafters sprechen.

Die nach den vorstehenden Grundsätzen gebotene Gesamtbeurteilung darf allerdings nicht so weit führen, dass die auch für das Steuerrecht maßgebende zivilrechtliche Eigenständigkeit einer Kapitalgesellschaft aufgehoben wird.

Es ist daher auch für den beherrschenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich möglich, mit dieser eine typische stille Gesellschaft zu begründen (BFH-Urteil vom 21.06.1983, BStBl 1983 II S. 563).

### **3. Besteuerung von stillen Gesellschaften**

## 3.1. Besteuerung typisch stiller Gesellschaften

Die typisch stille Gesellschaft stellt im Ergebnis eine bloße Kapitalüberlassung dar. Sie führt deshalb beim stillen Gesellschafter im Zeitpunkt des Zuflusses grundsätzlich zu Einkünften aus Kapitalvermögen i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG (Ausnahme: stille Beteiligung wird in einem - ggf. bilanzierungspflichtigen - Betriebsvermögen gehalten). Deshalb erhält sie neben dem Betriebsinhaber auch keine eigene Steuernummer.

Die Einnahmen unterliegen grundsätzlich einem KapSt-Abzug von 25 % (§ 43 Abs. 1 Nr. 3/§ 43 a Abs. 1 Nr. 2 EStG, die Zuflussfiktion des § 44 Abs. 3 EStG gilt hierbei nur für kapitalertragsteuerliche Zwecke).

Hinsichtlich der Angemessenheit der Gewinnverteilung sind H 138a (5) EStH 2002 zu beachten. Zu den Besonderheiten bei der GmbH & typisch Still vgl. BFH-Urteil vom 6.2.1980, I R 50/76, BStBl 1980 II S. 477.

## 3.2 Besteuerung atypisch stiller Gesellschaften

### 3.2.1 Allgemeines

Ist nach den vorstehenden Grundsätzen von einer Mitunternehmerschaft auszugehen, so erfolgt die steuerliche Behandlung in weitgehender Anlehnung an die bei einer KG gegebene Rechtslage.

Dabei sind die folgenden Besonderheiten zu beachten:

Der nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu ermittelnde Gewinnanteil des stillen Gesellschafters ist auf der Grundlage der Bilanz des Inhabers des Handelsgeschäfts zu ermitteln (keine stl. Buchführungs- und Bilanzierungspflicht der stillen Gesellschaft selbst, vgl. grundlegend BFH-Urteil vom 12.11.1985, BStBl 1986 II S. 311, zuletzt BFH-Urteil vom 13.07.1993, BStBl 1994 II S. 243 m.w.N.). Der steuerliche Gesamtgewinn und die steuerliche Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft ergibt sich aus der Addition der Ergebnisse der Steuerbilanz des Geschäftsinhabers und einer etwaigen Sonderbilanz des stillen Gesellschafters unter Hinzurechnung des Gewinnanteils und etwaiger Sondervergütungen/-ausgaben des Stillen.

Der Feststellungsbescheid über die Verteilung der Einkünfte der atypisch stillen Gesellschaft ist nicht nur bindender Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 i.V.m. § 182 Abs. 1 AO) für die Besteuerung des atypisch stillen Gesellschafters, sondern auch für den Inhaber des Handelsgeschäftes.

Bei der atypisch stillen Gesellschaft ist ein Gesamthandsvermögen wie bei der OHG oder KG nicht vorhanden. Jedoch entspricht das Betriebsvermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts dem Gesellschaftsvermögen einer gesamthänderisch gebundenen Personengesellschaft. Daneben kommt Sonderbetriebsvermögen in Betracht, wenn der atypisch stille Gesellschafter dem Inhaber des Handelsgeschäfts Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlässt (BFH-Urteil vom 02.05.1984, BStBl 1984 II S. 820). § 6 Abs. 5 S. 2 und 3 ff. EStG findet damit auch bei atypisch stillen Gesellschaften Anwendung.

Besteht die Beteiligung nur an einem bestimmten Geschäftsbereich des Handelsgewerbes, so bezieht sich die Mitunternehmerschaft nur auf diesen Bereich, der dann als eigenständiger Gewerbebetrieb anzusehen ist (BFH-Urteil vom 06.12.1995, BStBl 1998 II S. 685).

Ermittelt der Inhaber des Handelsgeschäfts seinen Gewinn zulässigerweise nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr, so gilt der anteilige Gewinn aus der atypischen stillen Gesellschaft als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das der Gewinnverteilung zugrundeliegende Wirtschaftsjahr endet (vgl. BFH-Urteil vom 30.09.1964, BStBl 1965 III S. 54 in entsprechender Anwendung).

Ist Inhaber des Handelsgeschäfts eine GmbH, so erzielt auch der an ihr atypisch still beteiligte Gesellschafter

gewerbliche Einkünfte, und zwar unabhängig davon, ob die Tätigkeit der GmbH und des an ihr atypisch still beteiligten Gesellschafters die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs nach § 15 Abs. 2 EStG erfüllt (BMF-Schreiben vom 26.11.1987, BStBl 1987 I S. 765).

Die Vorschrift des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ist auch auf die atypisch stille Gesellschaft anzuwenden (BFH-Urteil vom 10.08.1994, BStBl 1995 II S. 171).

§ 15a Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG (erweiterter Verlustausgleich bei Außenhaftung) sind auf den stillen Gesellschafter nicht anwendbar, da diese Vorschrift nach dem Wortlaut des Gesetzes nur für Kommanditisten gilt (BFH-Beschluss vom 26.05.1994, BFH/NV 1994 S. 784)

Hinsichtlich der Angemessenheit der Gewinnverteilung sind R 138a Abs.3 EStR 2001 und H 138a EStH 2002 zu beachten.

## **3.2.2 Besonderheiten bei der GmbH & atypisch Still**

### **3.2.2.1 Zuständigkeit**

Nach § 3 Abs. 3 ThürFAZustVO ist in den Fällen einer atypisch stillen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte der Beteiligten und die Festsetzung und Zerlegung der Gewerbesteuermessbeträge das Finanzamt zuständig, dem die Besteuerung der Körperschaft obliegt. Die atypisch stille Gesellschaft wird zusammen mit der Kapitalgesellschaft im VTB K geführt.

### **3.2.2.2 Vergütungen für Tätigkeiten im Dienste der GmbH**

Bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften sind die mit den eigenen Anteilseignern getroffenen Vereinbarungen grundsätzlich - wie solche mit fremden Dritten - auch steuerlich anzuerkennen.

Deshalb stellen beispielsweise Vergütungen für die Tätigkeit in der GmbH oder für die GmbH sowie solche für die Überlassung von Wirtschaftsgütern oder Kapital grundsätzlich einkommenswirksame Betriebsausgaben bei der GmbH dar.

Vergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, die der stille Gesellschafter im Rahmen der Mitunternehmerschaft bezogen hat, sind dem steuerlichen Gesamtgewinn jedoch wieder hinzuzurechnen.

Hierunter fallen auch die oben genannten Vergütungen.

Deshalb ist z.B. das Geschäftsführergehalt, das ein zur Geschäftsführung bei der GmbH berufener atypisch stiller Gesellschafter von dieser erhält - unabhängig davon, ob er zugleich Anteilseigner der GmbH ist oder nicht - stets dem steuerlichen Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft als Vorweggewinn hinzuzurechnen. Insoweit erfolgt im Ergebnis eine Umqualifizierung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in gewerbliche Einkünfte.

Ist der atypisch stille Gesellschafter zugleich Anteilseigner der GmbH, stellen seine GmbH-Anteile Sonderbetriebsvermögen II (= der stillen Beteiligung dienend) dar, vgl. BFH-Urteil vom 15.10.1998 (BStBl 1999 II S. 286).

Etwaige dem atypisch Stillen zugeflossene Gewinnausschüttungen der GmbH sind deshalb als Sonderbetriebseinnahmen des atypisch Stillen zu erfassen.

Bei einer GmbH & atypisch Still bezieht sich die Mitunternehmerschaft auf das Handelsgewerbe der GmbH. Sämtliche Handlungen und Geschäfte, die die GmbH vornimmt, sind steuerlich der Mitunternehmerschaft zuzurechnen.

Besteht die stille Beteiligung nur an einem bestimmten Geschäftsbereich des Handelsgewerbes, so gilt dies nur für den betreffenden Bereich (vgl. oben unter 3.2.1).

### 3.2.2.3 Verdeckte Gewinnausschüttungen

Auch Tatbestände, die dem Grunde nach als sogenannte verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) i.S. von § 8 Abs. 3 KStG anzusehen sind (gesellschaftsrechtlich veranlasste Vermögensminderungen bzw. verhinderte Vermögensmehrungen mit Einkommensauswirkung), sind bei der Ermittlung der Einkünfte der Mitunternehmerschaft zu berücksichtigen. Die GmbH kann nämlich neben dem Handelsgewerbe grundsätzlich keine weitere betriebliche Sphäre aufweisen, innerhalb derer eine vGA losgelöst von der Mitunternehmerschaft erfolgen könnte.

Die entsprechenden Beträge sind deshalb dem Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft außerbilanziell hinzuzurechnen und im Regelfall nach Maßgabe des vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssels auf die Beteiligten aufzuteilen.

Eine persönliche Zurechnung ausschließlich bei der GmbH als Betriebsinhaberin kommt grundsätzlich nicht in Betracht.

Dies gilt unabhängig davon, ob der atypisch still Beteiligte selbst Gesellschafter der GmbH ist oder nicht.

Bei Vorliegen von vGA-Tatbeständen weicht die nach vorstehenden Grundsätzen erfolgende steuerliche Zurechnung der Einkünfte somit von der tatsächlich durchgeführten handelsrechtlichen Gewinnverteilung ab. Dies ist jedoch unbeachtlich.

Dem stillen Gesellschafter steht insoweit nämlich ein zivilrechtlicher Ausgleichsanspruch gegen die GmbH zu.

Verzichtet er darauf, diesen geltend zu machen, liegt eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung im privaten Bereich vor (§ 12 S. 1 Nr. 2 EStG). Die Einkommenszurechnung beim Stillen bleibt hiervon jedoch unberührt.

Ein Ausnahmetatbestand, aufgrund dessen die Gewinnerhöhung aufgrund einer verdeckten Gewinnausschüttung i.S. von § 8 Abs. 3 KStG in vollem Umfang der GmbH als Betriebsinhaberin im Rahmen der Gewinnverteilung persönlich zuzurechnen sein kann, liegt nur dann vor, wenn der Stille selbst keine Anteile an der GmbH hält und

1. a)

den vGA-Tatbestand als Geschäftsführer der GmbH selbst veranlasst oder hingenommen hat

oder

1. b)

im Laufe des betreffenden Wirtschaftsjahres Kenntnis von dem Vorgang erhalten und diesem zugestimmt bzw. auf seinen Ausgleichsanspruch verzichtet hat.

Insoweit kann ggf. eine steuerlich anzuerkennende Änderung der vertraglichen Gewinnverteilungsabrede innerhalb des betreffenden Wirtschaftsjahrs unterstellt werden. Ist der atypisch Stille zugleich Anteilseigner der GmbH, kann eine solche steuerlich anzuerkennende abweichende Gewinnverteilungsabrede grundsätzlich jedoch nicht stillschweigend angenommen werden. Wegen der Personenidentität müssen vielmehr klare und eindeutige Vereinbarungen vorliegen.

Nur soweit die Gewinnerhöhung aufgrund der vGA der GmbH im Rahmen ihres Gewinnanteils zuzurechnen ist, ist ein anteiliger Abfluss an den begünstigten Anteilseigner bei ihr zu berücksichtigen. In gleicher Höhe liegt ein Zufluss beim Anteilseigner als Empfänger der vGA vor.

Dieser hat den entsprechenden Betrag grundsätzlich zur Hälfte als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern (§ 3 Nr. 40 d EStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

Handelt es sich bei dem Empfänger der vGA um den atypisch Stillen selbst, ist die Hälfte des entsprechenden Betrages bei ihm als Sonderbetriebseinnahme (GmbH Anteile des Stillen = Sonderbetriebsvermögen II) zu erfassen. In diesem Fall erhöht sich der steuerliche Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft entsprechend.

Bsp.:				
A ist alleiniger Anteilseigner der A-GmbH. B ist an der A-GmbH atypisch still beteiligt. Er erhält einen Gewinnanteil i.H.v. 10 %.				
A bekommt ohne vertragliche Vereinbarung von der A-GmbH ein Gehalt i.H.v. 1.000 € mtl., das zu einer vGA führt. B macht seinen Ausgleichsanspruch geltend.				
Gewinnermittlung A-GmbH & atypisch still:				
Gewinn A-GmbH It. Bilanz	9.000 €			
+ vGA § 8 Abs.3 KStG	12.000 €			
+ Gewinnanteil des B	1.000 € (bei GmbH als BA gebucht)			
Stl. Gesamtgewinn der A-GmbH & atypisch still	<b>22.000 €</b>			
Der Gewinn i.H.v. 22.000 € wird verteilt auf:				
	A-GmbH (90 %)		B (10%)	
Gewinnanteil	&nbsp;&nbsp;&nbsp;&nbsp;&nbsp;19.800 €		&nbsp;&nbsp;&nbsp;&nbsp;2.200 €	
(darin Gewinnerhöhung wg. vGA)	(10.800 €)		(1.200 €)	
Anteilseignerebene:				
A erzielt Einkünfte i.S.d. § 20 I EStG i.H.v. 10.800 €, die gem. § 3 Nr. 40 d EStG zur Hälfte steuerfrei sind.				
Bsp. 2				
A als alleiniger Anteilseigner der A-GmbH beteiligt sich an dieser atypisch still (Gewinnanteil 10%). Er erwirbt von der GmbH ein Grundstück zu einem Preis, der 12.000 € unter dem Marktwert liegt. Insoweit liegt eine vGA vor. (Eine monatliche Gehaltszahlung, wie in Bsp. 1, erfolgt nicht.)				
Gewinnermittlung A-GmbH & atypisch still:				
Gewinn A-GmbH It. Bilanz	&nbsp;&nbsp;&nbsp;&nbsp;9.000 €			
+ vGA § 8 Abs.3 KStG	12.000 €			
+ Gewinnanteil des A als Stiller	&nbsp;&nbsp;&nbsp;&nbsp;1.000 € (bei GmbH als BA gebucht)			
+ SonderBE des A (vGA) § 15 Abs. 1 Nr.2 EStG	&nbsp;&nbsp;&nbsp;&nbsp;5.400 € (nach Anw. § 3 Nr.40 EStG)			
Stl. Gesamtgewinn der A-GmbH & atypisch still	<b>27.400 €</b>			
Der Gewinn i.H.v. 27.400 € wird verteilt auf:				
	A-GmbH (90 %)		A (10%)	

vorab (vGA)			&nbsp;&nbsp;&nbsp;5.400 €	
(davon 5.400 € steuerfrei nach § 3 Nr. 40 EStG)				
verbleiben 22.000 €	&nbsp;&nbsp;&nbsp;19.800 €		&nbsp;&nbsp;&nbsp;2.200 €	
(darin Gewinnerhöhung wg. vGA)	(10.800 €)		(1.200 €)	
Gewinnanteil	&nbsp;&nbsp;&nbsp;19.800 €		&nbsp;&nbsp;&nbsp;7.600 €	

Die Anteile des A an der A-GmbH sind notwendiges Sonderbetriebsvermögen II des A bei der A-GmbH & atypisch still. Die vGA ist deshalb als Sonder-BE des A bei der Mitunternehmerschaft zu erfassen. Gem. § 3 Nr. 40 Buchst. d i.V.m. S. 2 EStG ist sie zur Hälfte steuerfrei.

Die Besonderheiten der Gewinnermittlung und Gewinnzurechnung bei einer GmbH und atypisch stillen Beteiligung können in den Anlagen 1 und 2 in entsprechenden Berechnungsbögen (Vordrucke 31-260, 31-261) dargestellt werden.

### 3.2.2.4 Angemessenheit der Gewinnverteilung

Die im BFH-Urteil vom 6.2.1980, I R 50/76, BStBl 1980 II S. 477 aufgeführten Grundsätze zur Angemessenheit der Gewinnverteilung können sinngemäß auch auf die GmbH & atypisch Still angewendet werden. Gleichwohl ist für den jeweiligen Einzelfall zu prüfen, ob die Besonderheiten der atypisch stillen Gesellschaft - insbesondere im Hinblick auf die von den atypisch stillen Gesellschaftern entfaltete Mitunternehmerinitiative und das Mitunternehmerisiko - eine Berücksichtigung bei der Gewinnverteilung erfordern (vgl. FG Brandenburg vom 15.05.2002, EFG 2002 S. 1118).

## 4. Gewerbesteuer

### 4.1 Typisch stille Gesellschaft

Im Falle der typisch stillen Gesellschaft unterliegt lediglich der Inhaber der Handelsgesellschaft der Gewerbesteuer. Bei der Ermittlung seines Gewerbeertrags ist der Gewinnanteil des typisch Stillen gem. § 8 Nr. 3 GewStG wieder hinzuzurechnen. Dies gilt jedoch nicht, wenn letzterer seine Beteiligung in einem Betriebsvermögen hält und deshalb mit seinem Gewinnanteil selbst der Gewerbesteuer unterliegt (Vermeidung einer Doppelbelastung).

### 4.2 Atypisch stille Gesellschaft

#### 4.2.1 Sachliche Steuerpflicht

Bei der atypisch stillen Gesellschaft fallen sachliche und persönliche Steuerpflicht auseinander. Die atypisch stille Gesellschaft ist als Mitunternehmerschaft sachlich steuerpflichtig, da deren Tätigkeit in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt (§ 2 Abs. 2 GewStG; Abschn. 11 Abs. 4 GewStR 98; BFH vom 25.07.1995, BStBl 1995 II S. 794)

#### 4.2.2 Persönliche Steuerpflicht

Von der sachlichen Steuerpflicht der atypisch stillen Gesellschafter ist die persönliche Steuerpflicht zu unterscheiden.

Bei einer atypisch stillen Gesellschaft ist der Inhaber des Handelsbetriebs Gewerbesteuerschuldner i.S. des § 5 Abs. 1 GewStG (Abschn. 35 Abs.2 GewStR 98; BFH-Urteil vom 12.11.1985, VIII R 364/83, BStBl 1986 II S. 311, in Verbindung mit dem BMF-Schreiben vom 26.11.1987, BStBl 1987 I S. 765).

Die atypisch stille Gesellschaft selbst kann hingegen als bloße Innengesellschaft ohne eigenes Betriebsvermögen nicht Gewerbesteuersubjekt und damit weder Steuerschuldner noch Adressat von Gewerbesteuer(mess)bescheiden sein. Die Gewerbesteuer(mess)bescheide für die atypisch stille Gesellschaft sind deshalb gegen den Inhaber des Handelsgeschäfts zu richten und diesem als Steuerschuldner bekanntzugeben (§§ 184 Abs. 1, 122 Abs. 1 AO).

Einzelheiten zur Adressierung und Bekanntgabe von Steuer- und Feststellungsbescheiden bei atypisch stillen Gesellschaften bzw. atypisch stillen Unterbeteiligungen sind der Rdvfg. vom 06.01.1997 - S 0284 A - 01 - St 233 zu entnehmen.

### **4.2.3 Umfang des Gewerbebetriebes der atypisch stillen Gesellschaft**

An einem Handelsgewerbe können grundsätzlich mehrere stille Gesellschaften bestehen. Es kann aber auch der Umfang einer stillen Beteiligung auf einen bestimmten Geschäftszweig des Unternehmens beschränkt werden.

Auch bei mehreren atypisch stillen Beteiligungen an einem Gewerbebetrieb besteht gewerbesteuerlich grundsätzlich nur ein Betrieb, wenn der vertragliche Zweck der atypisch stillen Gesellschaft auf eine gemeinschaftliche Ausübung der gesamten gewerblichen Tätigkeit des Inhabers des Handelsgeschäftes ausgerichtet ist. Sind die dem Inhaber des Handelsgeschäfts und den einzelnen atypisch stillen Gesellschaften zuzurechnenden Tätigkeiten als ein einziger Gewerbebetrieb zu beurteilen, ist an den Inhaber des Handelsgeschäfts nur jeweils ein Gewerbesteuermessbescheid und ein Gewerbesteuerbescheid zu richten. Der Freibetrag für den Gewerbeertrag nach § 11 Abs. 1 GewStG kann in diesen Fällen auch bei der Beteiligung mehrerer atypisch stiller Gesellschafter nur einmal gewährt werden (BFH vom 08.02.1995, BStBl 1995 II S. 764).

Bestehen dagegen mehrere atypisch stille Gesellschaften an jeweils gesondert geführten Geschäftsbereichen eines Gewerbebetriebs, ist nach der Rechtsprechung des BFH vom Vorliegen einer entsprechenden Anzahl von Gewerbebetrieben auszugehen. In der Folge sind für jeden Gewerbebetrieb eigene Bescheide zu erlassen (BFH vom 06.12.1995, BStBl 1998 II S. 685; Abschn. 35 Abs. S. 5 und 6 GewStR 98). Außerdem ist für jeden Gewerbebetrieb der Freibetrag und der Staffeltarif des § 11 GewStG zu berücksichtigen.

### **4.2.4 Gewerbesteuerveranlagung der GmbH**

Bei einer GmbH & atypisch Still besteht die Besonderheit, dass die sachliche und die persönliche Steuerpflicht auseinanderfallen. Die GmbH & atypisch Still als Mitunternehmerschaft unterliegt der sachlichen Steuerpflicht, weil ihre Tätigkeit stets im vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG, Abschn. 11 Abs. 4 Satz 4 GewStR). Im Gegensatz dazu bestimmt § 5 Abs. 1 GewStG, dass nur der Inhaber des Handelsgeschäfts der persönlichen Steuerpflicht unterliegt. Die Gewerbesteuermessbescheide für die GmbH & atypisch Still sind daher an den Inhaber des Handelsgeschäfts zu richten und ihm als Steuerschuldner bekannt zu geben.

Eine eigene sachliche Steuerpflicht der GmbH kommt nur dann in Betracht, wenn sich die atypisch stillen Gesellschafter nicht am gesamten Handelsgewerbe, sondern nur an bestimmten Geschäften des Handelsgewerbes beteiligen (Abschn. 16 Abs. 5 und 35 Abs. 2 GewStR 98). Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, ist für den Inhaber des Handelsgeschäfts selbst keine separate Gewerbesteuermessbetragsfestsetzung durchzuführen.

Wegen der weiteren Einzelheiten zur Bekanntgabe wird auf die Vfg. vom 06.01.1997 - S 0284 A-01 - St 233 verwiesen.



## **4.2.5 Besteuerungsgrundlagen**

Ausgangsgröße für die Ermittlung des Gewerbeertrages ist der für die Mitunternehmerschaft ermittelte und einheitlich und gesondert festgestellte Gewinn. Der Gewinnanteil des atypisch stillen Gesellschafters ist deshalb von vornherein Teil des gewerblichen Gewinns der Mitunternehmerschaft (Abschn. 50 Abs. 3 GewStR 98; BFH-Beschluss v. 28.03.03, DStRE 2003 S. 969). Damit werden auch alle vom Regelungsbereich des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG erfassten Tätigkeitsvergütungen und Entgelte für die Überlassung von Wirtschaftsgütern und Kapital mit Gewerbesteuer belastet.

Zinsen für ein Darlehen des atypisch stillen Gesellschafters an den Inhaber des Handelsgeschäftes sind folglich nicht als Entgelte für Dauerschuldzinsen nach § 8 Nr. 1 GewStG zur Hälfte hinzuzurechnen, da sonst in Höhe der hälftigen Hinzurechnung eine doppelte Gewerbesteuerbelastung eintreten würde. Ebenso findet die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 3 GewStG bei der atypisch stillen Gesellschaft keine Anwendung.

Wird die atypisch stille Beteiligung in einem Betriebsvermögen gehalten, ist die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2 GewStG zu beachten. Danach ist der Gewinnanteil des atypisch Stillen bei der Ermittlung seines eigenen Gewerbeertrages als Gewinnanteil aus einer Personengesellschaft, bei der der Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist, abzuziehen. Hierdurch wird ebenfalls eine gewerbesteuerliche Doppelbelastung vermieden.

## **4.2.6 Vortragsfähige Gewerbeverluste nach § 10a GewStG**

Der für die atypisch stille Gesellschaft ermittelte Gewerbeverlust ist nach § 10a GewStG gegenüber dem Inhaber des Handelsgeschäftes als Schuldner der Gewerbesteuer festzustellen. Hinsichtlich der Unternehmer- und Unternehmensidentität gelten bei der atypisch stillen Gesellschaft die allgemeinen Grundsätze (vgl. Abschn. 67 und 68 GewStR 98).

## **4.2.7 Pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gem. § 35 EStG ab 2001**

Ab dem Veranlagungszeitraum 2001 erfolgt entsprechend der Regelungen des § 35 EStG eine pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer - in Höhe des 1,8-fachen des nach § 14 festgesetzten (anteiligen) Gewerbesteuermessbetrages - auf die tarifliche Einkommensteuer des atypisch stillen Gesellschafters.

Der anteilige Gewerbesteuermessbetrag von Mitunternehmern ist gem. § 35 Abs. 3 S. 2 EStG nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zu berücksichtigen. Vorabgewinnanteile und Sondervergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG sowie Ergebnisse aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen sind bei der Ermittlung des Aufteilungsmaßstabes nicht zu berücksichtigen.

In die Aufteilung sind auch Gesellschafter einzubeziehen, für die eine Ermäßigung nicht in Betracht kommt (z.B. GmbH als Inhaberin eines Handelsgeschäftes).

Die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages und die Feststellung der Vornhundredsätze nach § 35 Abs.3 EStG sind bei der Ermittlung der Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 EStG Grundlagenbescheide.

Zur Anwendung der Steuerermäßigung nach § 35 EStG ist am 15.05.2002 ein Anwendungsschreiben des BMF ergangen, das in Anhang 15 des EStH 2002 abgedruckt ist.

## **5. Umsatzsteuer**

Stille Gesellschaften treten als bloße Innengesellschaften im allgemeinen Geschäftsverkehr nicht in Erscheinung. Sie

weisen deshalb umsatzsteuerlich keine Unternehmereigenschaft auf. Unternehmer im Sinne des EStG ist ausschließlich der Inhaber des Handelsgeschäfts. Dies gilt sowohl für typische als auch für atypisch stille Gesellschaften.

Ermittlung des steuerlichen Gesamtgewinns einer GmbH & atypisch Still					
1		Jahresüberschuss der GmbH lt. Handelsbilanz		*	(* der Gewinnanteil des „Stillen“ ist als BA berücksichtigt)
2		steuerliche Anpassungen gem. § 60 Abs. 2 EStDV			
3	=	Jahresüberschuss lt. Steuerbilanz der GmbH	=	*	(* der Gewinnanteil des „Stillen“ ist als BA berücksichtigt)
4		Hinzurechnung des als BA gebuchten Gewinnanteils des „Stillen“	+		(* Aufhebung der Gewinnminderung des „Stillen“ aus Zeile 1)
5		Hinzurechnung des gebuchten KSt-Aufwands der GmbH	+		
6		Hinzurechnung von Spenden	+		
7		Hinzurechnung sonstiger nicht abziehbarer Betriebsausgaben	+		
8		Abzug von steuerfreien Einnahmen (z.B. InvZ, nach DBA steuerfreie Einnahmen)	/.		
9		Hinzurechnung aufgrund von Tatbeständen i.S.d. § 8 Abs. 3 KStG (verdeckte Gewinnausschüttung)	+		(voller Betrag der gesellschaftsrechtlich veranlassten Vermögensminderung bzw. verhinderten Vermögensmehrung)
10		Hinzurechnung der anteiligen vGA, wenn der „Stille“ Empfänger und gleichzeitig Anteilseigner der GmbH ist **	+		(**Betrag der vGA, der im Rahmen der Gewinnverteilung anteilig der GmbH als Mehrgewinn zugerechnet worden ist (vgl. Rdvfg. S 2241 A - 08 - L 221 vom 23.10.2003), soweit nicht nach § 8b KStG oder § 3 Nr. 40 EStG steuerfrei
11		Hinzurechnung weiterer Sonderbetriebseinnahmen des „Stillen“ (z.B. von der GmbH bezogenes Geschäftsführergehalt u.a.)	+		soweit nicht nach § 8b KStG oder § 3 Nr. 40 EStG steuerfrei
12		Abzug der Sonderbetriebsausgaben des „Stillen“	/.		ohne nach § 3c Abs. 1 bzw. 2 EStG nicht als Betriebsausgaben abzugsfähigen Aufwendungen, die mit Bezügen i.S.d. § 8b KStG oder § 3 Nr. 40 EStG in Zusammenhang stehen
13		nach dem Halbeinkünfteverfahren oder nach § 8b KStG steuerfreie Teile der Einkünfte, soweit in Zeilen 10, 11, 12 noch nicht berücksichtigt	+		
			/.		

14		Gewinne/Verluste aus Ergänzungsbilanzen	+		
			/.		
15	=	steuerlicher Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft	=		(einheitlich und gesondert festzustellen)

### steuerliche Gewinnverteilung bei einer GmbH & atypisch Still

	Vorspalte	Inhaber des Handels- geschäfts (GmbH)	stiller Gesellschafter (bei Verlusten § 15a EStG beachten)
steuerlicher Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft (Vordruck 31-260, Zeile 15)	-----		
anteilige vGA, wenn der „Stille“ Empfänger und gleichzeitig Anteilseigner der GmbH ist, soweit nicht nach § 8b KStG oder § 3 Nr. 40 EStG steuerfrei (Vordruck 31-260, Zeile 10)	/.		+
weitere Sonderbetriebseinnahmen des Stillen ohne steuerfreie Bezüge i.S.d. § 8b KStG, § 3 Nr.40 EStG (Vordruck 31-260, Zeile 11)	/.		+
Sonderbetriebsausgaben des Stillen ohne die nach § 3c Abs.1 bzw. 2 EStG nicht als Betriebs- ausgaben abzugsfähigen Auf- wendungen, die mit Bezügen i.S.d. § 8b KStG oder § 3 Nr. 40 EStG in Zusammenhang stehen (Vordruck 31-260, Zeile 12)	+		/.
verbleibender Betrag	=		
ggfs. Vorabvergütung (sofern vereinbart)	/.	+	+
verbleibender Betrag	=		
Gewinne/Verluste aus Ergänzungsbilanzen	/.		+
	+		/.
Gewinne, die abweichend vom allg. Schlüssel zu verteilen sind	/.	+	+
verbleibender Betrag	=		
Verteilung des Restgewinns entsprechend Gewinnverteilungs- schlüssel:			
Stiller ( v.H.)	/.		+
Inhaber des Handels- geschäfts ( v.H.)	/.	+	
<b>zuzurechnende Einkünfte</b>		0,-	
Anteile an	Gesamtbetrag:	Anteil Inhaber:	Anteil Stiller:

a) steuerfreien Einnahmen	-----	-----	-----
b) abzugsfähige Spenden	-----	-----	-----
c) anrechenbare Steuern			
- KapSt Zinsabschlag	-----	-----	-----
- Solizuschlag	-----	-----	-----

© copyright - Deubner Verlag, Köln