Bachelorarbeit

an der

Hochschule für Technik, Wirtschaft und Kultur Leipzig

Fakultät Wirtschaftswissenschaften und Wirtschaftsingenieurwesen

Die Einmann–GmbH und Still als Steuergestaltungsobjekt

-

Abgabe am 06.09.2024

Eingereicht von: Arthur Schmidt
Sommersemester 2024

Erstprüfer: Prof. Dr. Florian Gerstenberg

Zweitprüfer: Prof. Dr. Rüdiger Ulrich

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis V
1 Einleitung 1
2 Das zivilrechtliche Wesen der stillen Gesellschaft 6
2.1 Die Beteiligung an einem Handelsgewerbe eines anderen 8
2.2 Vermögenseinlage 8
2.3 Gewinnbeteiligung 10
2.4 Zivilrechtliche Erfordernisse 12
3 Steuerliche Anerkennung 15
3.1 Unterscheidung der typisch und atypisch stillen Gesellschaft 16
3.1.1 Die typisch stille Gesellschaft 16
3.1.2 Die atypisch stille Gesellschaft als Mitunternehmerschaft 17
3.2 Anerkennungsgrundsätze nach der Abgabenordnung 20
3.3 Die Anerkennung bei beherrschenden Gesellschaftern 22
3.3.1 Durchführung der Vereinbarung 22
3.3.2 Angemessene Gewinnbeteiligung 23
3.3.2.1 Vorabvergütungen 25
3.3.2.2 Restgewinnverteilung 26
3.3.2.3 Renditeobergrenzen 30
3 Die Besteuerung der Gesellschaft 32
4.1 Die Gründung 33
4.1.1 Grunderwerbsteuer 33
4.1.2 Umwandlungssteuerrecht 34
4.2 Die Einkommensteuer 37
4.2.1 Die typisch stille Gesellschaft im Einkommensteuerrecht 37
4.2.1.1 Beim Geschäftsinhaber 37
4.2.1.2 Beim stillen Gesellschafter 38
4.2.2 Die Beschränkungen des Verlustausgleichs und Verlustabzugs 42
4.2.3 Die atypisch stille Gesellschaft im Einkommensteuerrecht 43
4.2.3.1 Erste Stufe: Gesellschafts- und Ergänzungsbilanz 45
4.2.3.2 Zweite Stufe: Sonderbilanzergebnis 45
4.2.4 Die Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung 47
4.3 Körperschaftsteuer 49

4.4 Gewerbesteuer 50
4.4.1 Grundsätze 50
4.4.1.1 Maßgebender Gewerbeertrag 51
4.4.1.2 Berechnung der Gewerbesteuerschuld 52
4.4.2 Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG 53
4.5 Umsatzsteuer 55
4.6 Erbschafts- und Schenkungssteuer 56
4.7 Beendigung 59
4.7.1 Die Auseinandersetzung 60
4.7.2 Die Umwandlung in Stammkapital 62
5 Steuergestaltungsmöglichkeiten 65
5.1 Gestaltungen mit der Gründung einer Personengesellschaft 66
5.1.1 Wegzugsbesteuerung umgehen 66
5.1.2 Besteuerung bei der Vermögenseinlage umgehen 69
5.1.3 Betriebsaufspaltung retten 70
5.1.4 Tracking-Stock-Strukturen nutzen 73
5.2 Durch die stille Gesellschaft Steuervorteile erzielen 76
5.2.1 Vorteile durch Freibeträge 76
5.2.1.1 Arbeitnehmerbeteiligung mithilfe der typisch stillen Gesellschaft 77
5.2.1.2 Freibetrag für Personengesellschaften 78
5.2.2 Nutzung von Steuertarifen 80
5.2.2.1 Thesaurierungsbesteuerung nach § 34a EStG 81
5.2.2.2 Die Nutzung des Teileinkünfteverfahrens 82
5.2.2.3 Nutzung von § 32d EStG 85
5.2.3 Vorteile durch Einkommensverlagerung und Verlusttransfer 87
5.2.3.1 Vorteile durch die Progression 87
5.2.3.2 Der Verlusttransfer 89
6 Zusammenfassung 91
Anlagenverzeichnis V
Anlage 1: Beispiel Angemessenheitsprüfung V
Anlage 2: Besteuerungsvergleich der GmbH und der Kommanditgesellschaft VI
Anlage 3: Vergleich der Gesellschaftsformen VIII
Anlage 4: Vollthesaurierung Personengesellschaft gem. § 34a EStG IX
Anlage 5: Vergleich Abgeltungsteuer und Teileinkünfteverfahren X
Anlage 6: Besteuerung einer Einmann-GmbH und atypisch Still XI

Literaturverzeichnis XIII
Verzeichnis der Verwaltungsvorschriften XXVIII
Verzeichnis der Richtlinien XXX
Verzeichnis der Rechtsprechungen..... XXXI
Verzeichnis der Rechtsvorschriften XXXIV
Internetquellen-Verzeichnis..... XXXVI
Ehrenwörtliche Erklärung:.....XXXVIII

Abkürzungsverzeichnis

AO	Abgabenordnung
AStG	Außensteuergesetz
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
EStG	Einkommensteuergesetz
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
HGB	Handelsgesetzbuch
KG	Kommanditgesellschaft
KStG	Körperschaftsteuergesetz
MoMiG	Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts
MoPeG	Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts
SolZ	Solidaritätszuschlag
Still	Stille Gesellschaft
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UStG	Umsatzsteuergesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
VermBG	Vermögensbildungsgesetz

1 Einleitung

Die stille Gesellschaft wird bereits im Jahr 1120 n. Chr. in italienischen Quellen erwähnt und ist somit eine der ältesten Beteiligungsformen. Bereits damals stellte ein Kaufmann seine Arbeitskraft zur Verfügung und erhielt von einem anderen, dem Stillen, Geld oder Waren, damit dieser sein Handelsgewerbe besser betreiben konnte. Dabei trat der Stille nach außen hin nicht in Erscheinung. Den Erfolg oder Misserfolg der Unternehmung teilten sich die Beteiligten auf. Schon damals haftete der Inhaber des Handelsgewerbes vollumfänglich, während der Stille lediglich mit seiner Einlage haftete. Später trat der Stille zusammen mit dem Kaufmann unter gemeinschaftlicher Firma auf. Dies wird als Ursprung der Kommanditgesellschaft (KG) betrachtet, da der Stille, einem Kommanditisten gleich, in diesem Fall noch immer nur mit seiner Einlage haftete. Bis zum Jahr 1897 erfolgte keine gesonderte Betrachtung und Unterscheidung der Rechtsformen, im Jahr 1857 wurde im Rahmen der Erstellung eines Handelsgesetzbuches für die preußischen Staaten eine Trennung der beiden Gesellschaftsformen noch nicht diskutiert. Erst mit der Verabschiedung des Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuchs im Jahre 1897 erfolgte eine Trennung der beiden Rechtsformen.[1] Damals definierte der 5. Abschnitt des Entwurfes bereits die Stille Gesellschaft wie folgt:[2]

„§ 326

Wer sich als stiller Gesellschafter an dem Handelsgewerbe, das ein Anderer betreibt, mit einer Vermögenseinlage betheiligt, hat die Einlage so zu leisten, daß sie in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts übergeht. Der Inhaber wird aus den in dem Betriebe geschlossenen Geschäften allein berechtigt und verpflichtet.

§. 327.

Ist der Antheil des stillen Gesellschafters am Gewinn und Verluste nicht bestimmt, so gilt ein den Umständen nach angemessener Antheil als bedungen. Im Gesellschaftsvertrage kann bestimmt werden, daß der stille Gesellschafter nicht am Verluste betheiligt sein soll; seine Betheiligung am Gewinne kann nicht ausgeschlossen werden.“[3]

---

1 Vgl. Lamprecht, Philipp. 9. Aufl. 2020. *Die Wurzeln der stillen Gesellschaft*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag, Rn. 3.1-3.7.

2 Vgl. *Entwurf eines Handelsgesetzbuchs und Entwurf eines Einführungsgesetzes: Nebst Denkschrift zu dem Entwurf eines Handelsgesetzbuchs und eines Einführungsgesetzes in der Fassung der dem Reichstag gemachten Vorlage*. 1897. Berlin und Boston: De Gruyter, S. 87.

3 Ebenda, S. 87.

Die Formulierungen wurden grundsätzlich bis in die aktuelle Fassung des Handelsgesetzbuchs (HGB) übernommen.[4]

Die stille Gesellschaft unterscheidet sich heutzutage zur Kommanditgesellschaft zum einen dadurch, dass diese nicht in das Handelsregister eingetragen wird und zum anderen darin, dass die Gesellschaft nach außen nicht in Erscheinung tritt.[5] Eine Offenlegungspflicht lässt sich auch nicht aus dem im Jahr 2017 in Kraft getretenen Geldwäschegesetz ableiten, welches die Eintragung der stillen Gesellschaft in das Transparenzregister nicht vorschreibt.[6] Dadurch fallen für die Gründung keine Notar- und Eintragungsgebühren an, wodurch Kosten gespart werden können.[7] Ein weiterer Unterschied besteht in der Haftung. So kann die Haftung bei der stillen Gesellschaft vertraglich ausgeschlossen werden, während der Kommanditist mit seiner Einlage verpflichtend haftet.[8]

Neben dem Wunsch nach einer geheimen Kapitalanlage, um dabei ein vermeintlich niedrigeres Risiko einzugehen, hat das Begründen einer stillen Gesellschaft auch wirtschaftliche sowie weitere Beweggründe. Sofern zum Beispiel persönliche Gründe gegen die Ausübung eines Handelsgewerbes sprechen oder ein Gesellschafter dies ablehnt, besteht die Möglichkeit als Stiller einen Einfluss eines Gesellschafters gleich auszuüben.[9] Des Weiteren ermöglicht die stille Beteiligung eine Umstrukturierung der Gesellschaft in einzelne Geschäftsbereiche, ohne dass dies nach außen hin erkennbar wird.[10] Alternativ kann eine stille Gesellschaft im Erbfall dazu genutzt werden, die Erben an einem Handelsgewerbe zu beteiligen und somit ihren Erbanteil zu befriedigen, ohne dass die Erben einen Einfluss auf die Geschäfte ausüben können. Diesbezüglich kann sie zur Vermeidung einer Zerschlagung des Vermögens genutzt werden.[11]

---

4 S. § 231 f. HGB.

5 Vgl. Fichtelmann, Helmar. 5. Aufl. *GmbH & Still im Steuerrecht: mit kommentierten Vertragsmustern*. Heidelberg: C.F. Müller, S. 5;
Schoor H., Walter, und Thomas Natschke. 4. Aufl. 2005. *Die GmbH & Still im Steuerrecht Gesellschaftsrechtliche Unternehmenspraxis*. Herne: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, S. 44;
Schulze zur Wiesche, Dieter. 7. Aufl. 2019. *Die GmbH & Still: eine alternative Gesellschaftsform: mit Vertragsmustern*. München: C.H. Beck, S. 1.

6 Vgl. Blaurock, Uwe. 9. Aufl. 2020. *Auswirkungen des Transparenzregisters*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag, Rn. 2.16 f.

7 Vgl. Fichtelmann, *GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 5;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still,* S. 1f.

8 Vgl. Schoor und Natschke. *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 44.

9 Vgl. Blaurock, *Die stille Gesellschaft als Unternehmungsform, insbesondere die Gründe für ihre Wahl*, Rn. 2.3 ff.

10 Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still,* S. 3.

11 Vgl. Fichtelmann, *GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 5.

Ein weiterer ökonomischer Aspekt ist die Sanierung von Gesellschaften durch diese Rechtsform. Die Möglichkeit, lediglich am Gewinn beteiligt zu werden, erlaubt die Vermeidung regelmäßiger Zinszahlungen, wodurch Zinsaufwendungen eingespart und folglich die finanzielle Lage des Handelsgewerbes verbessert wird.[12]

Wurde die stille Gesellschaft bereits um 1120 n. Chr. als Anlagemöglichkeit genutzt, da ein Zinsverbot galt,[13] so kann auch heutzutage angenommen werden, dass sich diese Gesellschaftsform noch einer großen Beliebtheit erfreut.[14] Beispielweise scheint die Rechtsform eine wesentliche Rolle bei der Startup-Finanzierung von Venture Capital Fonds zu spielen.[15] Zudem nutzt die deutsche Bundesregierung diese Anlageform, um sich an Unternehmen zu beteiligen.[16] Außerdem ist sie leicht wieder veräußerbar und kann als Sicherheit bei Banken oder Gläubigern verwendet werden.[17]

Die genannten Ziele, die für das Begründen einer stillen Gesellschaft sprechen, lassen sich grundsätzlich auch mit einem sogenannten partiarischen Darlehen verfolgen.[18] In einem BGH-Urteil aus dem Jahr 1965 findet sich erstmals eine Verwendung des Begriffs.[19] Das Urteil definiert das partiarische Darlehen als Beteiligungsdarlehen.[20] Bei dieser Darlehensform handelt es sich um ein gewinnabhängiges Darlehen, wodurch, wie bei der stillen Gesellschaft, keine regelmäßigen Zinszahlungen fällig werden.[21] Der wesentliche Unterschied zwischen einem partiarischen Darlehen und einer stillen Gesellschaft besteht darin, ob die Gesellschafter, wirtschaftlich gesehen, sich zu einem gemeinsamen Zweck zusammengefunden und somit eher gemeinsam ein Unternehmen führen möchten oder ob lediglich die Zinszahlungen im Vordergrund stehen, was für ein Darlehen sprechen würde.[22] Nach Würdigung aller Umstände ist zu differenzieren, ob lediglich ein Kredit gewährt wurde oder ob beispielsweise durch eine Vereinbarung über die Beteiligung am Verlust eine Mitunternehmerschaft begründet wurde, was für eine

---

12 Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still,* S. 3.
13 Vgl. Lamprecht, Philipp. *Die Wurzeln der stillen Gesellschaft*. Rn. 3.2.
14 Vgl. Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 24.
15 Vgl. Blaurock, Uwe. *Die stille Gesellschaft als Unternehmungsform, insbesondere die Gründe für ihre Wahl,* Rn. 2.47.
16 Vgl. Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz. *Merkblatt Rekapitalisierungen: Stille Beteiligung und Nachrangdarlehen Stand 26.01.2022.* https://www.bmwk.de/Redaktion/DE/Downloads/W/wsf-merkblatt-stille-beteiligung.pdf?__blob=publicationFile&v=6 (abgerufen am 30.07.2024).
17 Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 3.
18 Vgl. Blaurock, *Die stille Gesellschaft als Unternehmungsform, insbesondere die Gründe für ihre Wahl*. Rn. 2.3 ff.
19 Vgl. Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 39.
20 Vgl. BGH, Urt. v. 10.06.1965, III ZR 239/63, Betrieb 65, S. 1589.
21 Vgl. Thierfeld, Rainer. 10. Aufl. 2024. *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*. Bremen: Erich Fleischer Verlag, S. 25.
22 Vgl. BGH, Urt. v. 10.06.1965, III ZR 239/63, Betrieb 65, S. 1589.

stille Gesellschaft spricht.[23] Weiterhin sollte berücksichtigt werden, in welcher Form Mitsprache- sowie Kontroll- und Überwachungsrechte vorliegen. Somit sollten alle vorhandenen Indizien überprüft und ausgewertet werden.[24] Ist der Stille zum Beispiel zugleich ein beherrschender Geschäftsführer und ist damit ein gemeinschaftliches wirtschaftliches Interesse mit der Möglichkeit zur Beeinflussung der Gesellschaft vorhanden, würde dies gegen das bloße Vorliegen einer Darlehensgewährung sprechen. Allerdings kann allein auf Basis des Vorliegens eines Gesellschaftsverhältnisses keine abschließende Beurteilung des Sachverhalts erfolgen. So könnte beispielsweise die fremdübliche Vereinbarung einer Kreditgewährung oder die Gewährung der Mittel lediglich für einen kurzen Zeitraum dafür sorgen, dass dennoch ein partiarisches Darlehen vereinbart wurde.[25]

Ein Beispiel für das Vorliegen einer beherrschenden Geschäftsführerstellung ist das Vorliegen einer sogenannten Einmann-GmbH. Hierbei handelt es sich um eine Gesellschaft, bei der der einzige Geschäftsführer auch der einzige Gesellschafter der GmbH (Gesellschaft mit beschränkter Haftung) ist.[26] Nicht selten möchte dieser der GmbH Vermögen zuführen, und zwar nicht in Form eines Darlehens, sondern in Form einer stillen Gesellschaft, so dass eine so genannte Einmann-GmbH und Still entsteht.[27] Es kann festgestellt werden, dass heutzutage die stille Gesellschaft, im Vergleich zur Kommanditgesellschaft, als Familienunternehmen aufgrund Ihrer steuerlichen Vorteile eine immer größere Bedeutung gewinnt.[28]

---

[23] Vgl. Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 40;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 26 f.

[24] Vgl. Blaurock, Uwe. 9. Aufl. 2020. *Abgrenzung der stillen Gesellschaft gegenüber verwandten Rechtsinstituten*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag, Rn. 5.35 f.

[25] Vgl. BMF,16.11.1987, *Schreiben betr. Behandlung von Einnahmen aus partiarischen Darlehen nach den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen; hier: Abgrenzung zu Einnahmen aus stillen Beteiligungen*, IV C 5-S 1300-331/87, BStBl. 1987 I, S. 740.

[26] Vgl. Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 23.

[27] Vgl. Fichtelmann, *GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 8;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 230;
Levedag, Christian. 9. Aufl. 2020. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still)*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. Rn. 21.76.

[28] Vgl. Blaurock, *Die stille Gesellschaft als Unternehmungsform, insbesondere die Gründe für ihre Wahl*. Rn. 2.23.

Diese Entwicklung lässt den Schluss zu, dass interessante Steuermodelle vorliegen könnten, die einer näheren Betrachtung unterzogen werden sollten. Darüber hinaus lässt sich aus der Abgrenzung zur Kommanditgesellschaft sowie der Nähe zum partiarischen Darlehen ableiten, dass ein grundlegendes Gestaltungspotenzial gegeben ist. Es wurden bereits einige interessante wirtschaftliche und andere Vorteile der stillen Gesellschaft genannt, welche auch für die Einmann-GmbH und Still gelten müssten.

Im Folgenden soll eine Untersuchung stattfinden, inwieweit die Nutzung der Einmann-GmbH und Still als Steuergestaltungsobjekt sinnvoll erscheint. Zudem soll in dieser Arbeit untersucht werden, welche Steuergestaltungsmodelle nach dem aktuellen Rechtsstand möglich sind. Dabei wird davon ausgegangen, dass die stille Gesellschaft zum aktuellen Rechtsstand gegründet wird und nicht schon länger besteht. Im Rahmen dieser Untersuchung werden wirtschaftliche Aspekte lediglich dann thematisiert, sofern sie in Verbindung mit Steuergestaltungsmöglichkeiten stehen. Andere als steuerliche Vorteile sollen grundsätzlich nicht untersucht werden. Im Rahmen dieser Arbeit werden lediglich diejenigen Gründe für die Gründung einer stillen Gesellschaft unter Fremden beleuchtet, welche auch für die Einmann-GmbH und Still Geltung besitzen. Die Gründung einer stillen Gesellschaft durch einen Einmann-GmbH-Geschäftsführer gemeinsam mit nahen Angehörigen, beispielsweise seinen Kindern, oder mit Mitarbeitern ist bestimmt keine Seltenheit. Im Rahmen dieser Untersuchung werden die steuerlichen Aspekte beleuchtet, um festzustellen, ob die stille Gesellschaft als Familiengesellschaft gerechtfertigt eine beliebte Rechtsform darstellt, neben den Vorteilen, die sich für den Einmann-GmbH Geschäftsführer ergeben.

Dazu wird am Anfang eine Auseinandersetzung mit dem Wesen sowie den zivilrechtlichen Grundlagen der stillen Gesellschaft geben. Im Anschluss an die Untersuchung der zivilrechtlichen Grundlagen zur Einmann-GmbH und Still werden die Besonderheiten der steuerlichen Anerkennung herausgearbeitet. Im weiteren Verlauf erfolgt eine Darstellung der Besteuerung. Zuletzt soll die Beantwortung der Forschungsfrage erfolgen, nämlich welche Steuergestaltungsmöglichkeiten mit der Einmann-GmbH und Still bestehen und somit, ob sich die Gesellschaft als Steuergestaltungsobjekt eignet.

2 Das zivilrechtliche Wesen der stillen Gesellschaft

Eine stille Gesellschaft zählt zu den im Handelsgesetzbuch (HGB) geregelten Personengesellschaften. Von den anderen Handelsgesellschaften unterscheidet sie sich nicht im wirtschaftlichen Sinne, sondern darin, dass es sich bei dieser Gesellschaftsform um eine Innengesellschaft handelt.[29] Als Innengesellschaft tritt diese Gesellschaftsform nach außen nicht in Erscheinung.[30] Sie besitzt keine Rechtsfähigkeit, damit kein Vermögen und ist somit kein Kaufmann im Sinne des HGB.[31] Außerdem trägt sie auch keine eigene Firma. Die Geschäfte betreibt für die stille Gesellschaft der Geschäftsinhaber des Handelsgewerbes,[32] welcher auch für die Gesellschaft haftet.[33] Damit darf die stille Gesellschaft auch keine Verträge abschließen.[34]

Nach dem HGB gibt es keine Regelung, wer stiller Gesellschafter werden darf. Somit ist es grundsätzlich möglich, dass sich der Inhaber des Handelsgewerbes still an seiner eigenen Gesellschaft beteiligt.[35] Gemäß § 35 III (GmbHG) Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, hält der Gesetzgeber, auch nach dem Erlass des (MoMiG) Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen, fest, dass der Einmann-GmbH-Geschäftsführer den Beschränkungen des § 181 BGB, dem sogenannten Insichgeschäft, unterliegt.[36] Ein Insichgeschäft liegt vor, wenn ein Vertreter sowohl für die eine als auch für die andere Vertragspartei handelt und somit sämtliche Vertragspartner in seiner Person vereinigt sind.[37] Sofern der Einmann-Gesellschafter mit sich selbst als Vertreter der Gesellschaft eine stille Beteiligung begründen möchte, ist gemäß den Bestimmungen des Bürgerlichen Gesetzbuchs eine

---

[29] Vgl. Blaurock, Uwe. 9. Aufl. 2020. *Begriff, Wesen und Erscheinungsformen der stillen Gesellschaft*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. Rn. 4.17;
Niehus, Ulrich und Helmuth, Wilke. 9. Aufl. 2023. *Die Besteuerung der Personengesellschaften*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, S. 7 ff;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 25.

[30] Vgl. Blaurock, *Begriff, Wesen und Erscheinungsformen der stillen Gesellschaft,* Rn. 4.10;
Fichtelmann, *GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 5;
Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften,* S. 18;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 11 ff.

[31] Vgl. Blaurock, *Begriff, Wesen und Erscheinungsformen der stillen Gesellschaft*, Rn. 4.12.

[32] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 11.

[33] Vgl. Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, S. 20.

[34] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still,* S. 11.

[35] Vgl. Ebenda, S. 72;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 15 f.

[36] Vgl. Michalski, Lutz. 4. Auf. 2023. *Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH-Gesetz)*. herausgegeben von Heidinger Andreas, Leible Stefan und Jessica Schmidt. München: Verlag C.H.Beck, Rn. 96.

[37] Vgl. Stoffels, Markus. 4. Aufl. 2021. *BGB § 181 Insichgeschäft*. In *Nomos Kommentar BGB Allgemeiner Teil I EGBGB*. herausgegeben von Thomas Heidel, Rainer Hüßtege, Heinz-Peter Mansel und Ulrich Noack. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft. Rn. 1.

gesonderte Bewilligung erforderlich.[38] Nach der Rechtsprechung ist eine entsprechende Erlaubnis in der Satzung zu vermerken und ins Handelsregister einzutragen. Dies kann auch nachträglich erfolgen, damit das Rechtsgeschäft geschlossen werden darf.[39] Gemäß § 35 III 2 GmbHG besteht lediglich die Verpflichtung, diese Vereinbarung unverzüglich niederzuschreiben und damit zu protokollieren.[40] Die Konsequenz dessen ist, dass sich ein Einmann-GmbH-Geschäftsführer grundsätzlich an der eigenen GmbH handels- und steuerrechtlich wirksam beteiligen kann.[41] Für das Errichten der Gesellschaft bedarf es eines Gesellschaftsvertrags.[42] Nach der Rechtsprechung kann die Gesellschaft auch durch schlüssiges Verhalten begründet werden.[43] Somit hat der Gesellschaftsvertrag hierbei keiner Formvorschrift zu entsprechen[44] und steht unter dem Grundsatz der Vertragsfreiheit.[45] Allerdings müssen aus dem Gesellschaftsvertrag die wesentlichen Merkmale einer stillen Gesellschaft hervorgehen.[46] Sollten im Gesellschaftsvertrag Lücken bestehen, dann sind die Vorschriften des HGBs und des BGBs (Bürgerliches Gesetzesbuch) ergänzend hinzuzunehmen.[47] Somit können die Gesellschafter die gesetzlichen Regelungen einschränken oder erweitern.[48]

Die Rechtsgrundlagen der stillen Gesellschaft sind heutzutage in den §§ 230 bis 237 HGB geregelt. Demnach ist eine stille Gesellschaft eine Beteiligung an einem Handelsgewerbe eines anderen, welche durch eine Vermögenseinlage erfolgt. Die Vermögenseinlage geht dabei in das Vermögen der Gesellschaft ein, wofür der Stille im Gegenzug an den Ergebnissen des Handelsgewerbes beteiligt wird.[49]

---

[38] Vgl. Levedag, Christian. 9. Aufl. 2020. *Errichtung der stillen Gesellschaft*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. Rn. 9.39.

[39] Vgl. BFH, Urt. v. 23.10.1996, I R 71/95, NJW 1997, S. 1031;
BFH, Urt. v. 17.06.1992, I R 89–98/91, DStR 1993, S. 12;
BFH, Urt. v. 21.06.1983, VIII R 237/80, BeckRS 1983, S. 22006537.

[40] Vgl. Michalski, Lutz. *Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH-Gesetz)*. Rn. 102 f.

[41] Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 20;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 5.

[42] Vgl. Schoor und Natschke*, Die GmbH & Still im Steuerrecht,* S. 27;
Thierfeld*, Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 47.

[43] Vgl. BFH, Urt. v. 09.03.1994, VIII S 9/93, BeckRS 1994, S. 12532.

[44] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still* S. 9;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 47.

[45] Vgl. Blaurock, Uwe. 9. Aufl. 2020. *Inhalt des Gesellschaftsvertrags*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. Rn. 10.1;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 19.

[46] Vgl. Blaurock, *Inhalt des Gesellschaftsvertrags*, Rn. 10.2.

[47] Vgl. Ebenda, Rn. 10.66.

[48] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 10.

[49] Vgl. Blaurock, *Inhalt des Gesellschaftsvertrags*, Rn. 10.2;
Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, S. 9;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 5;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 13.

2.1 Die Beteiligung an einem Handelsgewerbe eines anderen

Eine Grundvoraussetzung für das Errichten einer stillen Gesellschaft ist, dass ein Handelsgewerbe, welches von einem anderen betrieben wird, vorliegt.[50] Die GmbH besitzt nach § 6 I HGB immer die Kaufmannseigenschaft und ist damit ein Handelsgewerbe im Sinne des HGB.[51] Fraglich ist, ob der Einmann-GmbH-Gesellschafter sich still beteiligen darf, da der Gesetzeswortlaut einen „anderen" Gesellschafter vorschreibt.[52] Nach einer Grundsatzentscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH), ist die Beteiligung allerdings möglich.[53] Die Begründung hierfür ist, dass durch eine GmbH eine rechtliche Trennung aufgrund der verschiedenen Rechtspersönlichkeiten des Einmann-GmbH-Gesellschafters, dem sogenannten Trennungsprinzip, stattfindet. Somit kann ein Einmann-GmbH-Gesellschafter, sich an seiner GmbH still beteiligen.[54]

2.2 Vermögenseinlage

Außerdem hat der Stille eine Vermögenseinlage zu leisten, die in das Vermögen der Handelsgesellschaft übergeht. Im Grundsatz handelt es sich um eine Bareinlage, allerdings ist darunter auch jeder andere in einem Geldbetrag ausdrückbarer Vorteil zu verstehen.[55] Der Begriff ist in der Rechtsprechung weit auszulegen, zum Beispiel eignet sich das Einbringen von Geschäftsbeziehungen, „Know-How" und[56] unter gewissen Voraussetzungen die eigene Arbeitskraft als Einlage.[57] Diesbezüglich muss es sich allerdings um zusätzliche Arbeitskraft handeln, wodurch zum Beispiel Personalaufwendungen eingespart werden können. Erst dadurch lässt sich der Vermögensvorteil in einen Geldbetrag ausdrücken, was eine Grundvoraussetzung für die Einlage ist. Des Weiteren ist sicherzustellen, dass die Vereinbarung zur Erbringung der

---

50 Vgl. Blaurock, Uwe. 9. Aufl. 2020. *Die beteiligten Personen*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. Rn. 6.64;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 5;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 17.

51 Vgl. Blaurock, *Die beteiligten Personen,* Rn. 6.1;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 26.
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 5.

52 S. § 230 I HGB.

53 Vgl. BFH, Urt. v. 06.02.1980, I R 50/76, BeckRS 1980, S. 22005194.

54 Vgl. Blaurock, *Die beteiligten Personen*, Rn. 6.48;
Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still)*n. 21.78;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 5.

55 Vgl. Hopt, Klaus J. et. al.. 43. Auf. 2024, *Begriff und Wesen der stillen Gesellschaft*. In *Handelsgesetzbuch mit GmbH & Co., Handelsklauseln, Bank- und Kapitalmarktrecht, Transportrecht (ohne Seerecht)*. München: C.H. Beck. Rn. 20 f;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 7;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 20.

56 Vgl. BFH, Urt. v. 27.02.1975, I R 11/72, BeckRS 1975, S. 22003086.

57 Vgl. BFH, Urt. v. 12.01.1953, IV 365/52 U, BeckRS 1953, S. 21002893;
BFH, Urt. v. 14.02.1978, VIII R 11/75, BeckRS 1978, S. 22004367.

zusätzlichen Arbeitsleistung auch tatsächlich umgesetzt wird. Außerdem muss diese zusätzliche Leistung präzise definiert und beschrieben werden.[58] Allgemeine Formulierungen genügen als Vermögenseinlage nicht. Sofern der stille Gesellschafter zugleich auch Gesellschafter der GmbH ist, muss aus der Vereinbarung ersichtlich sein, welche Sonderleistungen erbracht werden. Diese dürfen nicht üblicherweise aus dem bestehenden Geschäftsverhältnis resultieren und erbracht werden und müssen außerdem unüblich für einen Geschäftsführer sein.[59] Eine Vermögenseinlage durch Sachwerte ist ebenfalls möglich,[60] wobei grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter einlagefähig sind.[61]

Die Gründung einer stillen Gesellschaft kann auf einfache Weise durch die Einlage von Geld erfolgen. Dazu könnte zum Beispiel auch das sogenannte „Schütt aus und hol zurück Verfahren“ angewendet werden. Dazu wird im ersten Schritt eine Ausschüttung vorgenommen, welche die freiwerdenden Geldmittel nutzt, um sie als Vermögenseinlage zur Begründung der stillen Gesellschaft zu verwenden und damit wieder in die Gesellschaft zurückzuführen.[62] In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung ist festzuhalten, dass das eingelegte Vermögen nicht zwingend in der Gesellschaft verbleiben muss. Die Einlage begründet die Gesellschaft und ermöglicht anschließend die freie Verwendung der Mittel, auch für eine Ausschüttung.[63] Die eingebrachten Mittel begründen einen rechtlichen Anspruch auf die Gewinnbeteiligung.[64]

---

58 Vgl. Kauffeld, Hans-Georg. 9. Aufl. 2020. *Beitragsleistung und Einlage des stillen Gesellschafters*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag, Rn. 7.38 ff;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht,* S. 60;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 8 ff;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 22.

59 Vgl. Kauffeld, Hans-Georg. 9. Aufl. 2020. *Beitragsleistung und Einlage des stillen Gesellschafters*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag, Rn. 7.38 ff;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht,* S. 60;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 8 ff;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 22.

60 Vgl. Thierfeld, S. 116.

61 Vgl. Schoor und Natschke, S. 59.

62 Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 116.

63 Vgl. BFH, Urt. v. 06.03.2003, XI R 24/02, BeckRS 2003, S. 24000176;
dazu: Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 21.

64 Vgl. Kauffeld, Hans-Georg. *Beitragsleistung und Einlage des stillen Gesellschafters*, Rn. 7.84.

2.3 Gewinnbeteiligung

Die Gewinnbeteiligung für das Begründen einer stillen Gesellschaft ist ein zwingendes Merkmal und kann nicht durch den Gesellschaftsvertrag ausgeschlossen werden.[65] *„Am Schlusse jedes Geschäftsjahrs wird der Gewinn und Verlust berechnet und der auf den stillen Gesellschafter fallende Gewinn ihm ausbezahlt.“*[66] gem. dem HGB. Zur Ermittlung des Anspruches wird im ersten Schritt die Bemessungsgrundlage ermittelt. Im zweiten Schritt wird anschließend der Verteilungsschlüssel auf die Bemessungsgrundlage angewendet, um den Gewinn oder ggf. Verlustanteil zu ermitteln.[67]

Der Wortlaut des Gesetzes enthält keinen direkten Verweis auf die Bilanz.[68] Denn der Gesetzgeber geht grundsätzlich davon aus, dass eine Vereinbarung über die Bemessungsgrundlage im Gesellschaftsvertrag getroffen wurde. Andernfalls wird vermutet, dass die Parteien die Bemessungsgrundlage konkludent vereinbart haben. Wurde keine ausdrückliche Vereinbarung getroffen, wird regelmäßig die Handelsbilanz als Bemessungsgrundlage herangezogen. Damit würde sich die Bemessungsgrundlage nach Abzug der Körperschaft- und Gewerbesteuer ergeben. Fraglich ist jedoch, wie mit außerordentlichen Sachverhalten, z.B. Wertveränderungen des Anlagevermögens oder nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben, umzugehen ist.[69] Solche Unklarheiten könnten vermieden werden, wenn die Steuerbilanz als Bemessungsgrundlage vereinbart würde,[70] denn diese darf ebenfalls die Bemessungsgrundlage darstellen.[71] Nach der Rechtsprechung muss aber auch bei Vereinbarung einer Steuerbilanz eine Regelung getroffen werden wie die Körperschaftsteuer zu berücksichtigen ist und damit ob sie die Bemessungsgrundlage mindert, sonst muss wieder der Einzelfall ausgelegt werden.[72] Zusammenfassend lässt sich ableiten, dass zur Vermeidung von Streitigkeiten eine Bemessungsgrundlage vereinbart werden sollte.[73]

---

65 Vgl. Kauffeld, Hans-Georg. 9. Aufl. 2020. *Gewinn- und Verlustbeteiligung*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag, Rn. 8.128;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 36 f.
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 8;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 23.

66 S. § 232 I HGB.

67 Vgl. Kauffeld, Hans-Georg. *Gewinn- und Verlustbeteiligung*. Rn. 8.129.

68 Vgl. Ebenda. Rn. 8.46.

69 Vgl. Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 65 f;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 46.

70 Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 50.

71 Vgl. BFH, Urt. v. 09.07.1969, I R 188/67, BStBl II 1969, S. 690.

72 Vgl. BFH, Urt. v. 14.08.1974, I R 35/74, BeckRS 1974, S. 22002789.

73 Vgl. Kauffeld, Hans-Georg. *Gewinn- und Verlustbeteiligung*. Rn. 8.49.

Auf der Grundlage der Bemessungsgrundlage ist der Gewinn- oder Verlustanteil jedes Gesellschafters zu ermitteln, der ebenfalls im Gesellschaftsvertrag festzulegen sein sollte.[74] Die Festlegung einer prozentualen Aufteilung ist eine einfache Maßnahme zur Ermittlung des Anteils. Eine Beteiligung nach Kapital- oder Einlagenkonten ist ebenfalls möglich. Es kann auch ein Vorabgewinn oder eine feste Verzinsung der Einlage festgelegt werden,[75] sowie eine Höchst- oder Mindestverzinsung.[76] Nach der Rechtsprechung darf allerdings keine feste Verzinsung festgelegt werden, da die stille Gesellschaft sonst einem Darlehen zu sehr gleichen würde.[77]

„Ist der Anteil des stillen Gesellschafters am Gewinn und Verluste nicht bestimmt, so gilt ein den Umständen nach angemessener Anteil als bedungen.“[78] gem. dem HGB. Somit ist unter Berücksichtigung aller Umstände der Verteilungsschlüssel abzuleiten, welcher im Streitfall von einem Gericht festgelegt werden muss.[79] Gemäß dem HGB kann im Gesellschaftsvertrag bestimmt werden, *„daß der stille Gesellschafter nicht am Verluste beteiligt sein soll.“*[80] Die Verlustbeteiligung kann somit grundsätzlich frei vereinbart werden. Wird keine Regelung getroffen, so ist der Stille in Höhe seines Gewinnverteilungsschlüssels am Verlust beteiligt.[81] Der stille Gesellschafter nimmt am Verlust grundsätzlich nur bis zur Höhe seiner Einlage teil und haftet daher in der Regel nicht mit seinem Privatvermögen.[82] Es kann jedoch vertraglich vereinbart werden, dass der Stille über seine Einlage hinaus am Verlust beteiligt wird, was zu einer Haftung führt, die seine Einlage übersteigt.[83]

---

74 Vgl. Keul, Thomas und Kawa, Lukas. 6. Aufl. 2024. *§ 86 Gewinn und Verlust*. In *Münchner Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 2, Kommanditgesellschaft · GmbH & Co. KG · Publikums-KG · Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Gummert Hans und Schäfer Charsten. München: C. H. BECK. Rn. 37.

75 Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still,* S. 41 ff.

76 Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 24.

77 Vgl. BGH, Urt. v. 09.02.1967, III ZR 226/64, BeckRS 1967, S. 31169557;
dazu, vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 24.

78 S. § 231 I HGB.

79 Vgl. Kauffeld, Hans-Georg. *Gewinn- und Verlustbeteiligung*. Rn. 8.100.

80 S. § 231 II HGB.

81 Vgl. BFH, Urt. v. 10.11.1989, VIII R 53/84, BStBl 1988 II, S. 186;
dazu: vgl. Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht,* S. 37*;*
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 50;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 50.

82 Vgl. Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, S. 16;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 50.

83 Vgl. Kauffeld, Hans-*Georg. Gewinn- und Verlustbeteiligung*. Rn. 8.111.

2.4 Zivilrechtliche Erfordernisse

Wird für das Eingehen eines Rechtsgeschäfts die erforderliche Formvorschrift nicht beachtet, hat dies zur Folge, dass das Geschäft nichtig ist.[84] Zur Begründung der stillen Gesellschaft bedarf es eines Gesellschaftsvertrages, der grundsätzlich formfrei geschlossen werden kann.[85] Wird jedoch z.B. als Vermögenseinlage ein Grundstück vereinbart, so bedarf dieses der notariellen Beurkundung, damit die stille Gesellschaft wirksam zustande kommt.[86]Außerdem kann zum Beispiel die Vermögenseinlage auch durch Umbuchung der Kapitalkonten geleistet werden,[87] was durch aktuelle Rechtsprechung bestätigt wurde.[88] Sofern ein minderjähriges Kind auf diese Weise still beteiligt werden soll, erhält das Kind diese Beteiligung gemäß älterer Rechtsprechung lediglich als Schenkungsversprechen und bedarf zur Wirksamkeit einer notariellen Beurkundung gemäß § 518 I des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB).[89] Fehlte es an der Beurkundung, dann wurde das Gesellschaftsverhältnis regelmäßig nicht anerkannt. In neuerer Rechtsprechung ist allerdings eine Aufweichung dieser Regel festzustellen, die allerdings bislang nur in vergleichbaren Sachverhalten und damit noch nicht direkt auf die stille Gesellschaft angewendet wurde. Sofern jedoch bereits eine wirksame stille Gesellschaft besteht und lediglich die Einlage erhöht wird, ist hierfür keine notarielle Beurkundung erforderlich. Um die Rechtssicherheit zu gewährleisten, wird empfohlen, die benötigten Geldmittel im Vorfeld dem Kind zu übertragen und damit die Vermögenseinlage zu leisten, um die Gefahr des Schenkungsversprechens zu verhindern.[90] In Bezug darauf ist jedoch auf eine Verwaltungsanweisung hinzuweisen, welche die steuerliche Anerkennung von Darlehensverträgen zwischen Angehörigen thematisiert. Die Finanzverwaltung vertritt den Standpunkt, dass die Regelungen der schenkweise begründeten Darlehen auch auf stille Gesellschaften, die nach 1992 gegründet wurden, anzuwenden sind, [91] sofern keine Beteiligung am Verlust vereinbart wurde. Folglich sind stille Gesellschaften mit Angehörigen nicht anzuerkennen, sofern

---

84 Vgl. Einsele, Dorothee. 9. Auf. 2021. *BGB § 125 Nichtigkeit wegen Formmangels*. In *Münchner Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch*. herausgegeben von Franz Jürgen Säcker, Roland Rixecker, Hartmut Oetker und Bettina Limperg. München: C.H. BECK. Rn. 42.

85 Vgl. Bergmann, Andreas. 10. Aufl. 2023. *§ 705 BGB Rechtsnatur der Gesellschaft*. In *juris Praxis Kommentar BGB. Band 2 – Schuldrecht*. herausgegen von Maximilian Herberger, Michael Martinek, Helmut Rüßmann, Stephan Weth und Markus Würdinger. Saarbrücken: juris GmbH, Rn. 64.

86 Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 47.

87 Vgl. Ebenda, S. 59.

88 Vgl. BFH, Urt. v. 23.11.2021, VIII R 17/19, NZG 2021, S. 526.

89 Vgl. BGH, Urt. v. 29.10.1952, II ZR 16/52, NJW 1953, S. 138;
BGH, Urt. v. 24.09.1952, II ZR 136/51, BGHZ 7, S. 174-184.

90 Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 60 f.

91 Vgl. BMF, 23.12.2010, *Steuerrechtliche Anerkennung von Darlehensverträgen zwischen Angehörigen*, IV C 6 - S 2144/07/10004, ZEV 2011, Punkt 16.

der Angehörige zuvor die finanziellen Mittel erhalten hat, unter der Auflage damit eine stille Gesellschaft zu begründen, und eine Beteiligung am Verlust ausgeschlossen wurde.[92] Die dargestellte rechtliche Unsicherheit kann damit durch eine entsprechende Vereinbarung zur Verlustbeteiligung vermieden werden.[93]

Wie bereits unter Abschnitt 2 dargelegt, sieht sich der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Einmann-GmbH der Problematik des Insichgeschäfts gemäß § 181 BGB ausgesetzt. Diese Problematik muss ebenfalls berücksichtigt werden, wenn Eltern für ihre minderjährigen Kinder eine stille Gesellschaft mit einem Unternehmen eingehen möchten. Diese Meinung wird auch in der Literatur geteilt.[94] Somit muss für ein Rechtsgeschäft, welches für einen Minderjährigen abgeschlossen wird und nicht nur rechtlich vorteilhaft ist, ein Ergänzungspfleger bestellt werden,[95] denn in Konsequenz eines Urteils ist festzuhalten, dass das Eingehen einer stillen Gesellschaft nicht allein rechtliche Vorteile mit sich bringt.[96] Die Verwaltung vertritt die gleiche Auffassung und fordert für die Anerkennung einen Vertragsabschluss durch einen Ergänzungspfleger. Sofern das Vormundschaftsgericht jedoch keinen Ergänzungspfleger für erforderlich erachtet, ist ein solcher nicht notwendig, um die Wirksamkeit zu gewährleisten.[97]

Eine Willenserklärung, die nicht ernst gemeint ist, sondern nur zum Schein abgegeben wurde, stellt ein sogenanntes Scheingeschäft gemäß § 117 I BGB dar.[98] Die gesetzliche Regelung sieht vor, dass Gesellschaftsverträge von Personengesellschaften, welche lediglich zum Schein begründet worden sind, als nichtig zu betrachten sind.[99] Es bedarf deshalb bei Gesellschaftsverträgen eines Rechtsbindungswillens.[100] Wird zwischen Angehörigen ein Gesellschaftsvertrag nicht schriftlich fixiert, stellt dies nach der Rechtsprechung ein Indiz dafür dar, dass es an der Ernsthaftigkeit des Vertrages und

---

92 Vgl. BMF, 23.12.2010, *Steuerrechtliche Anerkennung von Darlehensverträgen zwischen Angehörigen*, IV C 6 - S 2144/07/10004, ZEV 2011, Punkt 16.

93 Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 63.

94 Vgl. Lamprecht, Philipp. 9. Aufl. 2020. *Errichtung der stillen Gesellschaft*. Rn. 9.41; Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*. S. 63.

95 Vgl. Krauß, H. Frieder. 8. Auflage 2024. *II. Zuwendung an Minderjährige*. In *Beck´sches Notar-Handbuch*. herausgegen von Heribert Heckschen, Sebastian Herrler und Christof Münch. München: C.H. BECK. Rn. 167.

96 Vgl. BFH, Urt. v. 28.11.1973, I R 101/72, BeckRS 1973, S. 22002389.

97 Vgl. BMF, 09.02.2001, *Anerkennung eines Nießbrauchs zu Gunsten minderjähriger Kinder ohne Mitwirkung eines (Ergänzungs-)Pflegers*, IV C 3 - S 2253 - 18/01, ZEV 2001, S. 150.

98 Vgl. Wendtland, Holger. 70. Edition 05/2024. *BGB § 117 Scheingeschäft*. In *Beck'sche Online-Kommentare BeckOK*. herausgegen von Wolfgang Hau und Roman Poseck. München: C.H.BECK. Rn. 7.

99 Vgl. Armbrüster, Christian. 9. Auf. 2021. *BGB § 117 Scheingeschäft*. In *Münchener Kommentar zum BGB*. herausgegen von Franz Jürgen Säcker, Roland Rixecker Hartmut Oetker und Bettina Limperg. München: C.H. BECK. Rn. 3.

100 Vgl. Bergmann, Andreas. 10 Aufl. 2023. *§ 705 BGB Rechtsnatur der Gesellschaft.* Rn. 59.

damit an dem Rechtsbindungswillen fehlt.[101] Die Finanzverwaltung schließt sich dieser Ansicht an.[102] In Bezug auf die Ernsthaftigkeit wäre es empfehlenswert, die Rechte, die dem nahen Angehörigen erteilt werden, ähnlich den Rechten zu gestalten, die das HGB für den stillen Gesellschafter vorsieht.[103] Beispiele, in denen die Rechtsprechung eine Ernsthaftigkeit verneinte, sind zum einen, wenn der Stille langfristig über die Gewinnanteile nicht verfügen darf, im Fall 10 Jahre.[104] Zum anderen wurde in einem Vertrag festgehalten, dass der Sohn nur mit Zustimmung eines Dritten, welcher vom Vater bestimmt worden war, kündigen durfte. Auch hier wurde die Ernsthaftigkeit verneint.[105] Des Weiteren wurde zum Beispiel vereinbart, dass der Sohn nicht den gesamten ihm zustehenden Gewinnanteil entnehmen durfte. Auch in diesem Fall wurde das Gesellschaftsverhältnis seitens des Gerichts nicht anerkannt, da die erforderliche Ernsthaftigkeit nicht gegeben war.[106]

[101] Vgl. BFH, Urt. v. 22. 02. 2007, IX R 45/06, DStR 2007, S. 986.
[102] Vgl. BMF, 23.12.2010, *Steuerrechtliche Anerkennung von Darlehensverträgen zwischen Angehörigen*, IV C 6 - S 2144/07/10004, ZEV 2011, S. 103.
[103] Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 64.
[104] Vgl. BFH, Urt. v. 25.09.1969, IV R 179/68, BeckRS 1969, S. 21001074.
[105] Vgl. BFH, Urt. v. 20.02.1975, IV R 62/74, BeckRS 1975, S. 22003068.
[106] Vgl. BFH, Urt. v. 09.08.1996, IV B 53/95, DStRE 1997, S. 18.

3 Steuerliche Anerkennung

Eine zivilrechtlich wirksam gegründete stille Gesellschaft ist grundsätzlich auch steuerlich anzuerkennen.[107] Im Rahmen des Steuerrechts erfolgt keine gesonderte Definition der stillen Gesellschaft, stattdessen wird auf die handelsrechtlichen Vorschriften verwiesen. Folglich ist auch steuerlich ein Gesellschaftsvertrag erforderlich, wobei ein entsprechender Rechtsbindungswille vorliegen muss.[108] In einem Urteil aus dem Jahr 1952 stellte der Bundesgerichtshof (BGH) fest, dass auch eine stille Gesellschaft wirksam begründet werden kann, wenn der Gesellschaftsvertrag HGB „un-typische" Inhalte aufweist.[109] Das Steuerrecht unterscheidet demnach in eine typische und in eine atypisch stille Gesellschaft.[110] In Bezug auf die steuerrechtliche Wirksamkeit ist eine Prüfung der §§ 41 und 42 der Abgabenordnung (AO) im ersten Schritt erforderlich, da diese dazu führen können, dass eine wirksame zivilrechtliche stille Gesellschaft, steuerlich nicht anerkannt wird.[111] In der Konsequenz werden an eine Einmann-GmbH und eine stille Gesellschaft besondere Anforderungen gestellt, damit diese steuerlich wirksam abgeschlossen werden können.[112]

Nachdem in Punkt 2.4 dargelegt wurde, unter welchen Voraussetzungen eine stille Gesellschaft zivilrechtlich anerkannt wird, soll im Folgenden die steuerliche Unterscheidung zwischen typisch und atypisch stiller Gesellschaft erörtert werden. Im Anschluss an die Differenzierung zwischen typischer und atypischer stiller Gesellschaft erfolgt in dieser Arbeit eine Prüfung, inwiefern eine zivilrechtlich wirksame Gesellschaft auch steuerlich anerkannt wird.

---

[107] Vgl. Levedag, Christian. *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*, Rn. 20.5;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 23;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still: eine alternative Gesellschaftsform*, S. 11;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 26.

[108] Vgl. Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still),* Rn. 21.76;
Neu, Norbert. 5. Auf. 2020. *§15 Stille Gesellschaft*. In *Beck`sches Handbuch der Personengesellschaften Gesellschaftsrecht – Steuerrecht*. herausgegeben von Ulrich Prinz und Holger Kahle. München: C.H. BECK. Rn. 65;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 84;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 24 f.

[109] Vgl. BGH, Urt. v. 24.09.1952, II ZR 136/51, BGHZ 7, S.174.

[110] Vgl. Vogel, Elmar. 67. Edition. 2024. *Stille Gesellschaft*. In *Beck`sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon*. München: C.H. BECK. Rn. 1.

[111] Vgl. Levedag, Christian. *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*, Rn. 20.5-20.8.

[112] Vgl. Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still)*. Rn. 21.76;
Neu, Norbert. *§15 Stille Gesellschaft*. Rn. 65;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 84;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 24 f.

3.1 Unterscheidung der typisch und atypisch stillen Gesellschaft

Im Rahmen der steuerlichen Betrachtung wird wie bereits beschrieben zwischen einer typischen und einer atypischen stillen Gesellschaft differenziert. Wird bei der Vertragsgestaltung das HGB als Grundlage gewählt, so liegt eine typisch stille Gesellschaft vor. Werden im Rahmen der Vertragsgestaltung jedoch HGB-untypische Vereinbarungen getroffen, so wird eine atypisch stille Gesellschaft begründet.[113] Diese Unterscheidung hat ihren Ursprung in einem Aufsatz aus dem Jahre 1925, in welchem sich für die Gleichbehandlung einer stillen Gesellschaft mit der Kommanditgesellschaft ausgesprochen wurde, sofern die stille Gesellschaft einer Mitunternehmerschaft gleicht.[114] Daraus lässt sich ableiten, dass der stille Gesellschafter entweder als Darlehensgeber oder als Mitunternehmer zu betrachten ist.[115] Die Bezeichnung im Vertrag ist dabei irrelevant. Vielmehr ist im Rahmen einer individuellen Prüfung der tatsächlichen wirtschaftlichen und rechtlichen Gegebenheiten zu entscheiden, welche Gesellschaftsform die korrekte ist.[116] Diese Abgrenzung ist häufig nicht eindeutig und schwierig.[117]

3.1.1 Die typisch stille Gesellschaft

Wenn die stille Gesellschaft aufgrund der zivilrechtlichen Bestimmungen geschlossen worden ist, gleicht der Stille der Funktion eines Kreditgebers. Dieser erzielt damit Einkünfte aus Kapitalvermögen,[118] weil die Beteiligung durch das Fehlen der Mitunternehmerschaft dem Privatvermögen zuzuordnen ist.[119] Damit ist der typisch Stille nicht am Geschäftsvermögen beteiligt,[120] ihm steht lediglich eine Beteiligung an den laufenden Ergebnissen zu, wobei seine Kontroll- und Mitspracherechte begrenzt sind.[121] Im Falle einer Auseinandersetzung hat er lediglich Anspruch auf Rückzahlung seiner

---

[113] Vgl. Brandis und Heuermann, Bernd. *EStG § 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb*. Rn. 315;
Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, S. 69;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 20.

[114] Vgl. Levedag, Christian. *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*, Rn. 20.61.

[115] Vgl. Brandis und Heuermann, *EStG § 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb*. Rn. 315 f;
Levedag, Christian. *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*, Rn. 20.59;
Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, S. 69;
Oetker, Hartmut. 8. Aufl. 2024. *Begriff und Wesen der stillen Gesellschaft*. In *Handelsgesetzbuch Kommentar*. München: C.H. Beck. Rn. 40;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 51;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 95.

[116] Vgl. Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, S. 70.

[117] Vgl. Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 52.

[118] Vgl. Oetker, *Begriff und Wesen der stillen Gesellschaft*. Rn. 40;
Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, S. 69;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 51;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 112.

[119] Vgl. Levedag, Christian. *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*, Rn. 20.59.

[120] Vgl. Brandis und Heuermann, *EStG § 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb*. Rn. 316.

[121] Vgl. Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, S. 69.

eingezahlten Einlage.[122] Die typisch stille Beteiligung ist als Verbindlichkeit beim Handelsgewerbetreibenden zu bilanzieren, somit ist grundsätzlich eine anonyme Bilanzierung erlaubt.[123] Allerdings muss eine Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter im Anhang und in der Bilanz gesondert ausgewiesen werden[124] und diese gehört nicht zum gezeichneten Kapital.[125]

3.1.2 Die atypisch stille Gesellschaft als Mitunternehmerschaft

Wenn hingegen erweiterte Mitspracherechte bei unternehmerischen Entscheidungen sowie umfangreichere Kontrollrechte gewährt werden und zudem eine Beteiligung an den stillen Reserven des Handelsunternehmens erfolgt, lässt dies auf eine atypisch stille Gesellschaft schließen.[126] Somit weicht der Gesellschaftsvertrag von den im HGB normierten Grundregeln ab und damit gleicht der Stille einem Kommanditisten.[127] Daraus folgt, dass dieser eine Mitunternehmerschaft eingeht und damit grundsätzlich, mit seinem Gewinnanteil, Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 I Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erzielt.[128]

Die Mitunternehmerschaft ist nicht gesetzlich definiert. Es handelt sich um einen Begriff, der sich über die Zeit aus einer Vielzahl von Rechtsprechungen und Literaturmeinungen entwickelte.[129] Auf Grundlage der Rechtsprechung[130] definiert die Verwaltung eine zivilrechtliche Personalgesellschaft als Mitunternehmerschaft, wenn die Gesellschafter Mitunternehmerrisiko und Mitunternehmerinitiative tragen.[131] Dieser Definition schließt sich die Literatur an.[132] Die Merkmale können dabei unterschiedlich stark ausgeprägt sein.[133] In diesem Kontext könnte sich die Frage gestellt werden, ob bei einer

---

[122] Vgl. Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften,* S. 69.
[123] Vgl. Mock, Sebastian. 6. Auf. 2023. *Bilanzierung beim Geschäftsinhaber*. In *Handelsgesetzbuch Kommentar*. herausgegeben von Friedrich Graf von Westphalen, Ulrich Haas, Sebastian Mock und Heinz Wöstmann. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag. Rn 121a f;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 12.
[124] S. § 42 III GmbHG.
[125] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still,* S. 14.
[126] Vgl. Vogel, Elmar. *Stille Gesellschaft,* Rn. 1.
[127] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 21 f.
[128] Vgl. Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, S. 69.
[129] Vgl. Levedag, Christian. *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*, Rn. 20.70.
Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, S. 64.
[130] Vgl. BFH, Urt. v. 18.02.1993, IV R 132/91, BeckRS 1993, S. 7688;
BFH, Urt. v. 15.07.1986, VIII R 154/85, BeckRS 1986, S. 22007729;
BFH, Urt. v. 25.06.1984, GrS 4/82, NJW 1985, S. 93.
[131] Vgl. EStH, 2012, *Allgemeines*, H 15.8 I, Bund.
[132] Vgl. Levedag, Christian. *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*, Rn. 20.70;
Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, S. 65;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 74;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 52;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still,* S. 95.
[133] Vgl. EStH, 2012, *Allgemeines*, H 15.8 I, Bund.

Einmann-GmbH und Still das Unternehmerrisiko und die Unternehmerinitiative separat voneinander zu betrachten sind. Die Trennungstheorie besagt, dass eine Beteiligung des Einmann-GmbH-Gesellschafters als typisch stiller Gesellschafter an seiner eigenen GmbH theoretisch möglich wäre, da bei dieser Betrachtung das Risiko und die Initiative getrennt voneinander betrachtet werden. Eine Gesamtbildbetrachtung legt jedoch nahe, dass eine gemeinsame Beurteilung von Risiko und Initiative erforderlich ist.[134] In der jüngeren Rechtsprechung findet eine Gesamtbildbetrachtung Anwendung, welche dazu führt, dass das Unternehmerrisiko und die Initiative zusammen bewertet werden.[135]

Nach der Finanzverwaltung trägt ein Gesellschafter Mitunternehmerrisiko, wenn dieser neben dem Gewinn auch am Verlust beteiligt ist und außerdem an den stillen Reserven und auch an einem eventuell bestehenden Geschäftswert partizipiert.[136] Diese Ansicht wird auch von der Literatur[137] und der Rechtsprechung geteilt.[138] Daher muss für das Begründen einer atypisch stillen Gesellschaft die Beteiligung über die reine Beteiligung am Verlust hinausgehen.[139] Dies muss im Einzelfall geprüft werden. So ist zum Beispiel erforderlich, dass, wenn der Stille an den stillen Reserven beteiligt wird, diese auch einen wirtschaftlichen Wert haben, da dies sonst ein Indiz gegen das Tragen von Risiko ist.[140] In einem anderen Fall trug der Stille auch ohne eine Beteiligung an den stillen Reserven Unternehmerrisiko, da er eine wesentliche Vermögenseinlage und eine sehr hohe Gewinnbeteiligung erhielt. Im Rechtsstreit betrug sein Gewinnanteil 66%.[141] Er muss damit das gleiche Risiko und insoweit auch den gleichen wirtschaftlichen Gewinn oder das Verlustpotential wie ein Unternehmer haben.[142]

---

134 Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 119 ff.

135 Vgl. BFH, Urt. v. 12.4.2021, VIII R 46/18, DStRE 2021, S. 945;
BFH, Urt. v. 13.7.2017, IV R 41/14, DStR 2017, S. 2104.

136 Vgl. EStH, 2012, *Mitunternehmerrisiko*, H 15.8 I, Bund.

137 Vgl. Levedag, *Christian. Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*, Rn. 20.70;
Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, S. 65 f;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht,* S. 53;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 95.

138 Vgl. BFH, Urt. v. 18.02.1993, IV R 132/91, BeckRS 1993, S. 7688;
BFH Urt. v. 09.10.1986, IV R 235/84, BeckRS 1986, S. 22007820;
BFH Urt. v. 14.08.1986, IV R 131/84, BeckRS 1986, S. 22007772;
BFH Urt. v. 25.06.1984, GrS 4/82, NJW 1985, S. 93.

139 Vgl. Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, S. 69;
Levedag, Christian. *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*, Rn. 20.72a.

140 Vgl. Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften,* S. 65 f;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht,* S. 54.

141 Vgl. BFH, Urt. v. 26.11.2003, VIII R 64/03, BeckRS 2003, S. 25002984.

142 Vgl. Levedag, Christian. *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*, Rn. 20.70;
Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, S. 65.

Sollte der Stille allerdings ein eingeschränktes Unternehmerrisiko tragen, dann kann dies, durch eine gesteigerte Unternehmensinitiative ausgeglichen werden, was zur Folge hat, dass dennoch eine Mitunternehmerschaft begründet wird.[143]

Mitunternehmerinitiative hat nach der Auffassung der Finanzverwaltung ein Gesellschafter inne, wenn er an den wesentlichen Entscheidungen des Unternehmens partizipiert und damit die Stellung eines Geschäftsführers oder eines Prokuristen sowie leitenden Angestellten einnimmt.[144] *„Bei einer GmbH und Still kann sich die Entfaltung einer stark ausgeprägten Mitunternehmerinitiative des stillen Gesellschafters auch aus dessen Stellung als Geschäftsführer der GmbH als Inhaberin des Handelsgewerbes ergeben"*[145] Diese Interpretation wird auch von der jüngeren Rechtsprechung geteilt, wonach die Tatsache, dass bei einer Einmann-GmbH der Geschäftsführer zugleich der Stille ist, dazu führt, dass dieser eine derart gesteigerte Mitunternehmerinitiative inne hat, dass eine Mitunternehmerschaft ohne erhöhtes Mitunternehmerrisiko vorliegt.[146] Diese Meinung wird auch von der Literatur vertreten.[147] Es ist aufgrund der Rechtsprechung daher schwierig, eine typische stille Gesellschaft mit einem Einmann-GmbH-Gesellschafter und sich selbst als Privatperson abzuschließen.[148] Bedient er sich eines fremden Geschäftsführers muss wieder auf den Einzelfall abgestellt werden.[149]

Wird eine atypisch stille Beteiligung eingegangen und dadurch eine Mitunternehmerschaft begründet, wird diese steuerlich wie eine Personengesellschaft behandelt.[150] Damit erzielt die Gesellschaft nach Auffassung von Finanzverwaltung und Literatur Einkünfte aus Gewerbebetrieb.[151]

---

143 Vgl. Levedag, Christian. *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*, Rn. 20.76;
Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, S. 70;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht,* S. 53.

144 Vgl. EStH, 2012, *Mitunternehmerinitiative*, H 15.8 I, Bund.

145 S. EStH, 2012, *Stiller Gesellschafter*, H 15.8 I, Bund.

146 Vgl. BFH, Urt. v. 04.04.2023, IV R 19/20, NZG 2023, S. 1672;
BFH, Urt. v. 12.4.2021, VIII R 46/18, DStRE 2021, S. 945;
BFH, Urt. v. 13.7.2017, IV R 41/14, DStR 2017, S. 2104.

147 Vgl. Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften,* S. 70.

148 Vgl. Levedag, Christian. *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*, Rn. 20.91.

149 Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 109.

150 Vgl. Levedag, Christian. *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*, Rn. 20.91;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 110.

151 Vgl. EStH, 2012, *Allgemeines,* H 15.8 II, Bund.
dazu: Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, S. 70;
Levedag, Christian. 9. Aufl. 2020. *Einkommensteuer.* In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. Rn. 22.16;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 110.

Grundsätzlich ist auch die atypisch stille Beteiligung wie die typisch stille Beteiligung und damit als Fremdkapital bei der GmbH zu bilanzieren. Unter bestimmten Voraussetzungen kann sie jedoch als Eigenkapital ausgewiesen werden, z.B. wenn der Stille im Insolvenzfall nachrangig haftet und das Kapital langfristig, d.h. für mehr als 5 Jahre und erfolgsabhängig, überlassen wird, weil die Beteiligung dann eher Eigenkapital gleicht.[152]

3.2 Anerkennungsgrundsätze nach der Abgabenordnung

Im Anschluss an die Erläuterung der Unterscheidung zwischen stiller und atypisch stiller Gesellschaft erfolgt im vorliegenden Abschnitt eine Untersuchung der Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung einer stillen Gesellschaft im Allgemeinen.

In Bezug auf die steuerrechtlichen Bestimmungen ist eine Prüfung der §§ 41 II und 42 AO erforderlich, da diese dazu führen können, dass eine zivilrechtliche stille Gesellschaft steuerlich nicht anerkannt wird.[153] § 42 AO regelt den Steuergestaltungsmissbrauch[154] und § 41 II AO regelt das sogenannte Scheingeschäft. Diese Scheingeschäfte entfalten gem. § 41 II 1 AO keine steuerliche Wirkung. Wird ein Geschäft verdeckt geschlossen, findet eine Besteuerung des verdeckten Rechtsgeschäfts gem. § 41 II 2 AO statt.[155] Diese steuerliche Regelung findet jedoch keine Anwendung auf stille Gesellschaften, welche aus steuerlichen Erwägungen heraus gegründet werden, denn diese sind bewusst zur Steueroptimierung und somit nicht zum Schein geschlossen worden.[156] Des Weiteren besagt § 41 I AO, dass ein zivilrechtlich unwirksames Rechtsgeschäft dennoch Steuertatbestände erfüllen und folglich der Besteuerung unterliegen kann, wenn beispielsweise Formvorschriften nicht beachtet werden.[157] In der Rechtsprechung wird zum Beispiel die Auffassung vertreten, dass eine Gesellschaft bereits durch schlüssiges Verhalten begründet werden kann, ohne dass es eines Gesellschaftsvertrags bedarf.[158]

---

[152] Vgl. Mock, Sebastian. *Bilanzierung beim Geschäftsinhaber*. Rn. 121a f;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still,* S. 12.

[153] Vgl. Levedag, Christian. *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*, Rn. 20.5-20.8.

[154] Vgl. Ebenda, Rn. 21.76;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 84;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 48.

[155] Vgl. Klein, Franz und Ratschow, Eckard, Gerd. 17. Auf. 2024. *AO § 41 Unwirksame Rechtsgeschäfte. In Abgabenordnung einschließlich Steuerstrafrecht*. München C.H. Beck. Rn. 40.

[156] Vgl. Levedag, Christian. *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*, Rn. 20.10.

[157] Vgl. Klein und Ratschow. *AO § 41 Unwirksame Rechtsgeschäfte.* Rn. 24.

[158] Vgl. BFH, Urt. v. 10.08.2010, VIII R 44/07, BeckRS 2010, S. 25016611;
BFH, Urt. v. 01.07.2010, IV R 100/06, BeckRS 2010, S. 25016454;
BFH, Urt. v. 01.08.1996, VIII R 12/94, BeckRS 1996, S. 23000473.

Die Regelung des steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs ist Gegenstand des § 42 AO. Grundsätzlich steht es jedem frei, die Vertrags- und Gestaltungsfreiheit zu nutzen, um den persönlichen Steuersatz zu reduzieren, sofern dies zulässig ist.[159] Die Finanzverwaltung geht nur von einem Gestaltungsmissbrauch aus, wenn wirtschaftlich unangemessene rechtliche Gestaltungen gewählt werden, die im Fremdvergleich zu einem unangemessenen Steuervorteil führen würden, der gesetzlich nicht gewollt ist. Als Indiz für eine unangemessene Gestaltung nennt die Verwaltung beispielsweise eine rein steuerlich motivierte Verlagerung von Einkünften auf andere Rechtsträger oder wenn Verwandte oder andere nahestehende Personen zur Steueroptimierung vor- oder zwischengeschaltet werden. Ein weiteres Indiz für das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs ist es zudem, wenn der Steuerpflichtige nicht nachweisen oder erklären kann, warum er eine bestimmte Gestaltung gewählt hat. Für die Frage, ob ein Gestaltungsmissbrauch vorliegt, wird auf den Fremdvergleich abgestellt.[160] Besondere Anforderungen bestehen deshalb, wenn ein Einmann-GmbH Gesellschafter mit sich oder Angehörigen eine GmbH und Still begründen möchte.[161]

[159] Vgl. Koenig, Ulrich. 5. Auf. 2024. *AO § 42 Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten*. In *Abgabenordnung §§ 1 bis 368 KOMMENTAR*. herausgegeben von Ulrich Koenig. München: C.H. BECK. Rn. 1;
Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still)*n. 21.20.

[160] Vgl. AEAO, 31.01.2019, *zu § AO § 42 – Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten*, Nr. 2.1 ff.

[161] Vgl. Levedag, Christian. *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*, Rn. 21.76;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 84;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 48.

3.3 Die Anerkennung bei beherrschenden Gesellschaftern

Für die steuerliche Anerkennung ist die folgende ergänzende Prüfung grundsätzlich nur dann erforderlich, wenn die Beteiligten ein gleichgerichtetes Interesse haben. Dies ist bei einem fremden Dritten regelmäßig nicht anzunehmen. Daher bedarf es einer gesonderten Prüfung, wenn eine stille Gesellschaft zwischen Angehörigen, nahestehenden Personen oder ein Einmann-GmbH-Gesellschafter eine stille Gesellschaft begründen möchte.[162] Die Verwaltung erachtet einen Gestaltungsmissbrauch gemäß § 42 AO bei Familiengesellschaften als gegeben, sofern die Gewinnverteilung nicht in einem angemessenen Verhältnis zur Leistung der Gesellschafter steht.[163] Damit bei einer Einmann-GmbH und Still kein Gestaltungsmissbrauch vorliegt, bedarf es neben der zivilrechtlichen Wirksamkeit einer klaren, im Voraus abgeschlossenen, auch in der Praxis gelebten[164] und nicht zum Schein geschlossenen Vereinbarung.[165] Außerdem muss die Gewinnverteilung wie unter einem fremden Dritten berechnet und vereinbart werden.[166]

3.3.1 Durchführung der Vereinbarung

Eine Niederschrift ist grundsätzlich nicht erforderlich, jedoch muss die Vereinbarung klar und eindeutig sein,[167] was nach Auffassung der Verwaltung und der Rechtsprechung nachgewiesen werden muss.[168] Damit ist es in der Regel dennoch notwendig, dass die Vereinbarung schriftlich festgehalten wird.[169] Unter einer klaren und eindeutigen Vereinbarung ist eine Vereinbarung zu verstehen, die nicht manipulierbar ist und so getroffen wurde, dass sie später keinen Auslegungsspielraum zulässt und damit alle wesentlichen Punkte geklärt sind, sodass sie ohne Interpretation durchgeführt werden kann. Dies bedeutet, dass alle wesentlichen Punkte, wie z.B. die Gewinnbemessungsgrundlage, der Verteilungsschlüssel und die Höhe der Vermögenseinlage (vgl. 2.3) eindeutig geregelt sein müssen.[170]

---

[162] Vgl. Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still)*n. 21.1.

[163] Vgl. EStR, 2012, *Gewinnverteilung bei Familiengesellschaften*, R 15.9 III, Bund.

[164] Vgl. Levedag, Christian. *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*, Rn. 21.88;
Neu, Norbert. *§15 Stille Gesellschaft*. Rn. 65.

[165] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 85.
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 48.

[166] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 48.

[167] Vgl. Levedag, Christian. *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*, Rn. 21.94.

[168] Vgl. BFH, Urt. v. 27.07.1990, VIII R 304/84, BeckRS 1990, S. 6411;
KSTH, 2022, *Beweislast bei beherrschendem Gesellschafter*, H 8.6.

[169] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still,* S. 85.

[170] Vgl. KStH, 2022, *Klare und eindeutige Vereinbarung*, H 8.5.
Levedag, Christian. *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*, Rn. 21.96;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 50;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still: eine alternative Gesellschaftsform*, S. 84.

Im Voraus geschlossen bedeutet, dass der Gesellschaftsvertrag nicht rückwirkend geschlossen wurde.[171] Nach Abschluss des Vertrages ist zu prüfen, ob der Vertrag vertragsgemäß durchgeführt wird.[172] Eine nicht vertragsgemäße Durchführung liegt zum Beispiel nach der Rechtsprechung vor, wenn der Gewinnanteil nicht wie vereinbart[173] nicht rechtzeitig oder nicht in voller Höhe ausgezahlt wird.[174] Sollte der Gewinnanteil nicht ausgezahlt werden, dann muss zu mindestens ein wirksamer Darlehensvertrag vorliegen.[175] Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass die Gesellschafterkonten der Beteiligten geführt werden. [176]

Nach der Prüfung von allen Indizien, ob die stille Beteiligung dem Grunde nach anzuerkennen ist, ist die Angemessenheit der Gewinnverteilung gesondert zu beurteilen.[177] Der Grund für die gesonderte Prüfung liegt darin, dass eine unangemessene Höhe nicht die Wirksamkeit des Vertrages berührt, sondern nur entweder als Privatentnahme oder als Schenkung zu beurteilen ist und daher nur gesondert der Besteuerung unterliegt.[178] Die Rechtsprechung würde den unangemessenen Teil ebenfalls auf das Angemessene reduzieren.[179]

3.3.2 Angemessene Gewinnbeteiligung

Die Grundsätze der Gewinnverteilung gemäß dem Handelsrecht sind grundsätzlich auch steuerlich anzuerkennen. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass die genannten Grundsätze auch ohne steuerliche Überprüfung akzeptiert werden, wenn sich eine fremde Person an der Einmann-GmbH und Still beteiligt. Beteiligt sich allerdings eine nahestehende Person, dann fehlt es, wie bereits erwähnt, am Interessensgegensatz.[180]

---

171 Vgl. Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 50;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 84.

172 Vgl. Levedag, Christian. *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*, Rn. 21.101.

173 Vgl. BFH, Urt. v. 13.06.1989, VIII R 47/85, NJW-RR 1990, S. 1056.

174 Vgl. BFH, Urt. v. 18.10.1989, I R 203/84, BeckRS 1989, S. 22009213;
FG München, Urt. v. 24.03.1997, 7 K 846/95, juris, o.A..

175 Vgl. BFH, Urt. v. 18.10.1989, I R 203/84, BeckRS 1989, S. 22009213;
BFH, Urt. v. 13.06.1989, VIII R 47/85, NJW-RR 1990, S. 1056.

176 Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 90.

177 Vgl. Neu, Norbert. *§15 Stille Gesellschaft*. Rn. 67.

178 Vgl. Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still*, Rn. 21.74f;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 58.

179 Vgl. BFH, Urt. v. 18.6.2015, IV R 5/12, DStR 2015, S. 2229.

180 Vgl. Desens und Blischke. *6. Familienpersonengesellschaften,* Rn. 210;
Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still*, Rn. 21.103 ff.

In der Folge ist zu überprüfen, ob die Gewinnbeteiligung einem Fremdvergleich standhält, also wie unter fremden Dritten vereinbart wurde[181] und ob sie somit als angemessen zu betrachten ist.[182] Die Rechtsprechung schließt sich dem an und verlangt einen Vergleich mit einem ordentlichen und gewissenhaften fremden Gesellschafter, um festzustellen, ob dieser eine ähnliche Gewinnbeteiligung abgeschlossen hätte.[183] Damit muss diese Prüfung unabhängig davon durchgeführt werden, ob eine typisch oder atypisch stille Gesellschaft vorliegt oder ob sich ein Einmann-Geschäftsführer mit sich oder ob dieser zwischen nahe stehenden Personen eine stille Gesellschaft begründen möchte.[184]

Wie dabei der Fremdvergleich nach welchen Maßgaben durchzuführen ist, war umstritten.[185] Dazu erließ der BFH 1980 ein Grundsatzurteil, welches von der Rechtsprechung und von der Literatur als Grundlage für die Ermittlung der Angemessenheit angesehen wird.[186] *„Bedeutsame Bewertungskriterien sind in erster Linie die von den Gesellschaftern erbrachten Kapitalleistungen, die eingegangenen Risiken, der Arbeitseinsatz der Gesellschafter und die Ertragsaussichten des betriebenen Unternehmens.“*[187] Die genannten Kriterien wurden bereits in einem Beschluss des Großen Senats für die Angemessenheitsprüfung aufgelistet, welcher sich wiederum auf eine Grundsatzentscheidung von 1967 bezog.[188] Der Beschluss führte zudem aus, dass bei Personengesellschaften neben der reinen Kapitalverzinsung auch andere Faktoren

---

[181] Vgl. Brandis, Peter und Heuermann, Bernd. März 2024.*EstG § 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb*. In *Ertragssteuerrecht Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftssteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und Nebengesetze*. herausgegeben von Bernd Heuermann und Peter Brandis. München: C. H. BECK, Rn. 405;
Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still*, Rn. 21.118;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 66.

[182] Vgl. Buge, Ronald. 05/2024. *§ 20 EStG*. In *EStG KStG Kommentar zum Einkommen- und Körperschaftssteuergesetz*. herausgegeben von Carl Herrmann, Gerhard Heuer und Arndt Raupach. Köln: Otto Schmidt Verlag. Rn. 187;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 69;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 58.

[183] Vgl. BFH, Urt. v. 12.12.1990, I R 85/88, juris, o.A;
BFH, Urt. v. 06.02.1980, I R 50/76, BeckRS 1980, S. 22005194;
BFH, Beschluss v. 29.05.1972, Gr. S. 4/71, BeckRS 1972, S. 22001611.

[184] Vgl. Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still*, Rn. 21.118 ff;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still: eine alternative Gesellschaftsform*, S. 200.

[185] Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 114.

[186] Vgl. Brandis und Heuermann.*EstG § 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb,* Rn. 602;
Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still*, Rn. 21.119;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 114.

[187] S. BFH, Urt. v. 06.02.1980, I R 50/76, BeckRS 1980, 22005194. Rn. 19.

[188] Vgl. BFH, Beschluss v. 29.05.1972, Gr. S. 4/71, BeckRS 1972, S. 22001611.

berücksichtigt werden sollten. Als Beispiele für solche Faktoren nannte der Große Senat unter anderem das Haftungsrisiko oder den Arbeitseinsatz.[189] In der Literatur wird daher die Auffassung vertreten, dass die Angemessenheitsprüfung auf einen Restgewinn erfolgt, der sich nach Abzug von Vorabvergütungen bemisst.[190]

3.3.2.1 Vorabvergütungen

Jede der Vorabvergütungen ist getrennt und unabhängig voneinander auf ihre Fremdüblichkeit zu prüfen.[191] Im ersten Schritt erfolgt die Vergütung der Tätigkeit, wobei eine variable Komponente zulässig ist.[192] Allerdings wird durch das Geschäftsführergehalt diese Tätigkeit regelmäßig bereits abgegolten sein, sodass eine Vorabvergütung bei einem Einmann-GmbH-Gesellschafter grundsätzlich nicht möglich ist, sofern er ein Geschäftsführergehalt bezieht.[193]

Es ist zwischen fremden Dritten nicht unüblich, dass eine vorab Kapitalverzinsung stattfindet.[194] Allgemein anerkannt sind laut Literaturmeinung 3 %, um für das Risiko des Kapitalverlustes oder den Ausfall des Gewinnanteils kompensiert zu werden.[195] In dem Urteil von 1980 wurde eine Kapitalverzinsung von 5 % als Vorabverzinsung akzeptiert.[196]

Prinzipiell bestünde für den Stillen die Möglichkeit, seine Vermögenseinlage am allgemeinen Kapitalmarkt anzulegen. Aus diesem Grund ist es im Rahmen des Fremdvergleichs von entscheidender Bedeutung, dass diese Möglichkeit entweder bereits bei der Vorabverzinsung berücksichtigt wird oder aber im zweiten Schritt, bei der Restgewinnverteilung, mit einberechnet wird.[197]

---

189 Vgl. BFH, Beschluss v. 29.05.1972, Gr. S. 4/71, BeckRS 1972, S. 22001611.

190 Vgl. Desens, Marc und Blischke, Andre. 05/2024. *6. Familienpersonengesellschaften*. In *Einkommensteuergesetz Kommentar*. herausgegen von Paul Kirchhof, Rudolf Mellinghoff, Hanno Kube und Hartmut Söhn. Köln: Otto Schmidt Verlag. Rn. C192;
Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still*, Rn. 21.103 ff.

191 Vgl. Desens und Blischke. *6. Familienpersonengesellschaften,* Rn. C192.

192 Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 114.

193 Vgl. Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still*, Rn. 21.123;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht,* S. 71.

194 Vgl. Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 72;
Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still*, Rn. 21.122;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 114.

195 Vgl. Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still*, Rn. 21.122.

196 Vgl. BFH, Urt. v. 06.02.1980, I R 50/76, BeckRS 1980, S. 22005194.

197 Vgl. Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still*, Rn. 21.124.

3.3.2.2 Restgewinnverteilung

Im Beschluss des Großen Senats aus dem Jahr 1972 wurde festgestellt, dass eine Restgewinnverteilung lediglich auf Basis der Kapitalkonten als unangemessen zu betrachten ist. Denn der Anteil könnte beispielsweise durch Entnahmen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen. Daher hat eine Aufteilung nach dem tatsächlichen Anteil am Unternehmen, folglich dem Teilwert des Kapitalkontos, zu erfolgen.[198] In einer späteren Rechtsprechung wurde festgestellt, dass der Senat in seinem Beschluss keine Angaben dazu gemacht hat, wie der tatsächliche Wert der Kapitalanteile zu ermitteln ist, welche dann auf die einzelnen Gesellschafter zu verteilen sind.[199] In der wissenschaftlichen Literatur besteht keine Einigkeit darüber, auf welche Weise der tatsächliche Unternehmensanteil zu berechnen ist.[200] Somit wird beispielsweise der Vorschlag unterbreitet, für dieses Verfahren grundsätzlich die Ertragswertmethode des Bewertungsgesetzes oder mithilfe des IDW S 1 Standards eine Bewertung des Unternehmens durchzuführen.[201] In der Rechtsprechung hat sich der Bundesfinanzhof allerdings an der indirekten Methode orientiert.[202] Diese Berechnungsmethode findet auch in der wissenschaftlichen Literatur Zustimmung.[203] Die indirekte Bewertungsmethode basiert auf der Ermittlung des Unternehmenswerts als Ausgangspunkt, um anschließend den prozentualen Anteil des Gesellschafters daran zu berechnen. Diese Vorgehensweise wird daher nicht direkt, sondern indirekt durchgeführt. Diese Methode findet insbesondere dann Anwendung, wenn kein aktiver Markt für die Anteile existiert, wie es beispielsweise bei Aktien der Fall wäre.[204]

---

198 Vgl. BFH, Beschluss v. 29.05.1972, Gr. S. 4/71, BeckRS 1972, S. 22001611.

199 Vgl. BFH, Urt. v. 29.03.1973, IV R 158/68 BeckRS 1973, S. 22002088.

200 Vgl. Brandis und Heuermann, § 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Rn. 420 f;
Desens und Blischke. *6. Familienpersonengesellschaften,* Rn. C206;
Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still*, Rn. 21.127.

201 Vgl. Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still*, Rn. 21.127.

202 Vgl. BFH, Urt. v. 12.12.1990, I R 85/88 juris, o.A.;
BFH Urt. v. 06.02.1980, I R 50/76, BeckRS 1980, S. 22005194;
BFH Urt. v. 08.12.1976, I R 215/73, BFHE 121, S. 402-410;
BFH Urt. V. 11.10.1960, I 229/59 U, BFHE 71, S. 695.

203 Vgl. Protz und Krome. 6. Aufl. 2021. *§ 7 Finanzierung durch Gesellschafter*. Rn. 183;
Desens und Blischke. *6. Familienpersonengesellschaften,* Rn. C201;
Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still*, Rn. 21.128;
Schoor und Natschke, Die GmbH & Still im Steuerrecht, S. 71;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 114.

204 Vgl. Schmidt, Karsten und Fleischer, Holger. 5. Auf, 2022. *HGB § 131 [Auflösungsgründe]*. In *Münchener Kommentar zum HGB*. herausgegeben von Ingo Drescher, Holger Fleischer und Karsten Schmidt. München: C.H. BECK. Rn. 157.

Im Rahmen der indirekten Bewertungsmethode erfolgt zunächst die Ermittlung des Ertragswerts des Unternehmens. Die Berechnung des Ertragswerts erfolgt durch Multiplikation des zu erwartenden Jahresertrags mit einem Quotienten, der den Wert 100 als Zähler und einen Kapitalzinsfuß als Nenner aufweist:[205]

Ertragswert	=	Zu erwartende Jahreserträge x $\frac{100}{\text{Kapitalzinsfuß}}$

Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an: Levedag, Christian.[206]

Unter Bezugnahme auf ein Urteil, welches sich wiederum auf den Großen Senat bezieht, ist festzuhalten, dass bei der Berechnung des zu erwartenden Gewinns nicht auf den tatsächlichen oder durchschnittlichen Gewinn der letzten Jahre, sondern auf den der folgenden fünf Jahre zurückgegriffen wird. Somit wird anstelle des tatsächlichen oder durchschnittlichen Gewinns, ein fiktiver Gewinn ermittelt, der mit hoher Wahrscheinlichkeit erzielt werden kann. Eine nachträgliche Anpassung an die tatsächlichen Gegebenheiten ist nicht erforderlich.[207] Diese Auffassung wird auch in der Literatur geteilt, welche allerdings einen Zeitraum von drei bis fünf Jahren zugrunde legt.[208] Als Berechnungsgrundlage dient hierbei der Gewinn vor Körperschaftsteuer.[209]

In der Literatur wird für den Kapitalzinsfuß ein Wert von 10 angenommen, sodass sich der Ertragswert durch Multiplikation des zu erwartenden Jahresertrags mit 10 ergibt.[210]

Ertragswert	=	Zu erwartende Jahreserträge x $\frac{100}{10}$
Ertragswert	=	Zu erwartende Jahreserträge x 10

Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an: Levedag, Christian.[211]

[205] Vgl. Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still*, Rn. 21.128.
[206] Vgl. Ebenda, 21.218.
[207] Vgl. BFH, Urt. v. 29.03.1973, IV R 158/68 BeckRS 1973, S. 22002088.
[208] Vgl. Desens und Blischke. *6. Familienpersonengesellschaften,* Rn. C196;
Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still*, Rn. 21.125;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht,* S. 70;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 67 f.
[209] Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 115.
[210] Vgl. Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 72;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 114.
[211] Vgl. Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still*, Rn. 21.128.

Im zweiten Schritt erfolgt die Ermittlung des Substanzwerts des Handelsgewerbes, welcher der Summe aller Teilwerte aller Vermögensgegenstände entspricht. Zunächst ist demnach die Frage zu klären, welche Aufwendungen erforderlich wären, um die Wirtschaftsgüter zum jetzigen Zeitpunkt zu beschaffen. Ist der Aufwand errechnet, wird das folgende Berechnungsschema verwendet, um den Unternehmenswert zu ermitteln.[212]

	Ertragswert
./.	Substanzwert (Summe der Teilwerte)
=	Innere Wert
./.	50% Abschlag
+	Substanzwert
=	**Unternehmenswert**

Quelle: in Anlehnung an Levedag, Christian, Schoor und Natschke und Thierfeld[213]

Im letzten Schritt erfolgt eine Gegenüberstellung des Unternehmenswerts mit der Vermögenseinlage, um die angemessene Gewinnbeteiligungsquote zu ermitteln.[214]

Angemessene Gewinnbeteiligungsquote	=	$\frac{\text{Wert der Vermögenseinlage}}{\text{Wert der Vermögenseinlage} + \text{Unternehmenswert}}$

Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an: Levedag, Christian.[215]

Eine beispielhafte Berechnung ist im Anhang 1 dargestellt wurden.

[212] Vgl. Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still*, Rn. 21.128.

[213] Vgl. Ebenda, Rn. 21.128;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 72;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 114.

[214] Vgl. Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still*, Rn. 21.128;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 114.

[215] Vgl. Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still*, Rn. 21.218.

In der Rechtsprechung wird die Auffassung vertreten, dass eine Angemessenheitsprüfung grundsätzlich nur beim Gründen einer stillen Gesellschaft erforderlich ist. Sofern die Gewinnverteilung beim Gründen der Gesellschaft angemessen war und sich im Zeitablauf als unangemessen erweist, ist diese grundsätzlich beizubehalten.[216] Dieser Meinung schließt sich die Literatur an.[217] In einer aktuellen Rechtsprechung wurde jedoch entschieden, dass auch nach einem längeren Zeitraum eine Korrektur der Verhältnisse erfolgen kann. Im vorliegenden Fall war ein unerwarteter Gewinnsprung die Ursache für den Rechtsstreit. Aus der Rechtsprechung lässt sich ableiten, dass die Nicht-Verhandlung über eine Gewinnbeteiligung in Anbetracht der Kündigungsmöglichkeit als eine nicht fremdübliche Vorgehensweise zu werten ist. Damit wurde in dem Fall das Beibehalten als nicht fremdüblich angesehen.[218] Die Verwaltung nimmt dieses Beispiel als Grundlage, um zu begründen, warum sie steuerlich typisch stille Gesellschaftsgewinnverteilungen nur akzeptiert, wenn solche Veränderungen in der Gewinnabrede mitberücksichtigt werden.[219]

In jüngerer Rechtsprechung ermittelten das Finanzamt, das Finanzgericht sowie der BFH nicht die angemessene Restgewinnverteilung, sondern beurteilten die Angemessenheit ausschließlich anhand der aus der Rechtsprechung und Verwaltung stammenden Renditeobergrenzen.[220] In einem älteren Urteil wurde ähnlich vorgegangen.[221] In den Verwaltungsanweisungen wird explizit erwähnt, dass „eine Gewinnverteilung nicht zu beanstanden“[222] ist, welche die Einbehaltung der Renditegrenzen bis zu 35% der Einlage erwarten lässt.[223] Darauf aufbauend wird in der Literatur die Meinung vertreten, dass in der Praxis wahrscheinlich auf die komplizierte Berechnung der Restgewinnverteilung verzichtet werden kann, solange die entwickelten Renditegrenzen eingehalten werden.[224]

---

[216] Vgl. BFH, Urt. v. 19.02.2009, IV R 83/06, DStR 2009, S. 959;
BFH, Urt. v. 29.03.1973 IV R 56/70, BeckRS 1973, S. 22002090;
BFH, Beschluss v. 29.05.1972, Gr. S. 4/71, BeckRS 1972, S. 22001611;
BFH, Urt. v. 21.06.1960, I 38/59, BeckRS 1960, S. 21008815.

[217] Vgl. Desens und Blischke. *6. Familienpersonengesellschaften,* Rn. C196;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 68.

[218] Vgl. BFH, Urt. v. 19.02.2009, IV R 83/06, DStR 2009, S. 959.

[219] Vgl. EStH, 2012, *Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse*, H 15.9 V, Bund.

[220] Vgl. BFH, Urt. v. 04.04.2023, IV R 19/20, NZG 2023, S. 1672;
FG Niedersachsen, Urt. v. 02.07.2020, 11 K 339/18, DStR 2021, S. 577.

[221] Vgl. BFH, Urt. v. 21.09.2000, IV R 50/99, DStR 2001, S. 115.

[222] S. GewStH, 2009, *Gewinnanteile stiller Gesellschafter*, H 7.1 III, Bund.

[223] Vgl. Ebenda.

[224] Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 115.

3.3.2.3 Renditeobergrenzen

In dem bereits erwähnten Beschluss des Großen Senats, welcher die Restgewinnverteilung vorschlug, stellte der Senat ergänzend fest, dass ein Gewinnverteilungsschlüssel, der zu einer Verzinsung des tatsächlichen Wertes der Einlage in Höhe von 15 % führt, nicht zu beanstanden ist. Der Schlüssel bezog sich auf eine geschenkte Kommanditeinlage.[225] Die 15 % Grenze wird in der Literatur diskutiert und sowohl hinsichtlich ihrer Rechtssicherheit gebilligt, als auch aufgrund ihrer Willkürlichkeit abgelehnt.[226] In einem Urteil schloss sich der Bundesfinanzhof den entwickelten Grundsätzen für eine stille Gesellschaft an, welche ebenfalls aus geschenkten Mitteln begründet wurde und legte die 15% Renditegrenze zugrunde.[227] In einem anderen Urteil wurde ein Anteil von 25 % als angemessen erachtet, da die Mittel nicht aus einer Schenkung stammten und der Stille am Verlust beteiligt war. [228] In einem anderen Fall des BFH wurde für einen ähnlichen Sachverhalt eine Rendite von bis zu 35 % als vernünftige Gewinnverteilungsabrede erachtet.[229]

In Konsequenz der vorangehend dargelegten Rechtsprechung hat die Finanzverwaltung angemessene Renditeobergrenzen für die typisch stille Gesellschaft veröffentlicht, innerhalb welcher sie die Gewinnbeteiligung als wirtschaftlich angemessen erachtet.[230] Wie bereits dargelegt, akzeptiert die Finanzverwaltung in der Gewerbesteuerrichtlinie eine Rendite der Einlage von bis zu 35 %.[231] In diesem Kontext wird die Einlage als ihr tatsächlicher Wert definiert, welcher zumeist ihrem Nennwert entspricht.[232] In der Einkommensteuerrichtlinie wird eine Rendite von bis zu 35 % als akzeptabel erachtet, sofern die Mittel zur Begründung nicht geschenkt und der Stille am Verlust beteiligt wird. Wird die Verlustbeteiligung ausgeschlossen, dann werden nur noch 25% als angemessen betrachtet.[233] Die angemessene Rendite für eine stille Beteiligung, die aus geschenkten Mitteln geleistet wird, beträgt 15 %, sofern der Stille am Verlust beteiligt ist. Wird eine Verlustbeteiligung ausgeschlossen, so beläuft sich die angemessene Rendite auf lediglich 12 %. Die Richtlinie verweist hierbei allerdings auf das BMF-Schreiben vom 23.12.2010.[234] Wie unter 2.4 beschrieben besagt dieses Schreiben, dass eine schenkweise

[225] Vgl. BFH, Beschluss v. 29.05.1972, Gr. S. 4/71, BeckRS 1972, S. 22001611.
[226] Vgl. Desens und Blischke. *6. Familienpersonengesellschaften,* Rn. C198.
[227] Vgl. BFH, Urt. v. 29.03.1973, IV R 56/70, BeckRS 1973, S. 22002090.
[228] Vgl. BFH, Urt. v. 14.02.1978, VIII R 11/75, BeckRS 1978, S. 22004367.
[229] Vgl. BFH, Urt. v. 16.12.1981, I R 167/78, BeckRS 1981, S. 22005969.
[230] Vgl. EStH, 2012, *Allgemeines*, H 15.9 V, Bund.
[231] Vgl. GewStH, 2009, *Gewinnanteile stiller Gesellschafter*, H 7.1 III, Bund.
[232] Vgl. EStH, 2012, *Einlage*, H 15.9 V, Bund.
[233] Vgl. EStH, 2012, *Eigene Mittel*, H 15.9 V, Bund.
[234] Vgl. EStH, 2012*, Schenkweise eingeräumte stille Beteiligung*, H 15.9 V, Bund.

begründete stille Gesellschaft mit Angehörigen ohne Verlustbeteiligung steuerlich grundsätzlich nicht anzuerkennen ist.

Diese Renditegrenzen sind auch bei der atypisch stillen Gesellschaft anzuwenden, weshalb regelmäßig die Grenzen von 25% bis 35% bei der atypisch stillen Gesellschaft maßgebend sein werden.[235] Abschließend lässt sich festhalten, dass die Literatur sich den Grenzen von Rechtsprechung und Verwaltung anschließt.[236]

Sollte eine unangemessen hohe Gewinnbeteiligung vorliegen, ist diese laut der Grundsatzentscheidung des Großen Senats zu kürzen, hat aber keine Auswirkung auf die Wirksamkeit des Vertrages.[237] Unabhängig davon, ob eine typisch oder eine atypisch stille Beteiligung vorliegt, erfolgt somit eine Einkommenskorrektur.[238] Unter der Voraussetzung, dass keine pflichtwidrigen oder unvollständigen Angaben gemacht wurden, wird eine derartige steuerliche Gestaltung nicht strafrechtlich verfolgt. Eine Gefahr könnte sich aus der potenziellen Nachforderung von Schenkungssteuer für den unangemessenen Teil für die letzten zehn Jahre gemäß § 14 (ErbStG) Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz ergeben.[239]

---

[235] Vgl. Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still*, Rn. 21.129;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 203.

[236] Vgl. Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still*, Rn. 21.129;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 115;
Ratschow, Eckart. *03/2024. EStG § 20 Einkünfte aus Kapitalvermögen.* In *Ertragssteuerrecht Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftssteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und Nebengesetze*.
herausgegeben von Bernd Heuermann und Peter Brandis. München: C. H. BECK. Rn. 226 ff.

[237] Vgl. BFH, Urt. v. 29.03.1973, IV R 158/68, BeckRS 1973, S. 22002088.

[238] Vgl. Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still*, Rn. 21.134.

[239] Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 58.

3 Die Besteuerung der Gesellschaft

Der BFH nennt eine typisch stille Gesellschaft „eine besonders geartete Schuld“.[240] Denn sie ist, wie bereits unter „3.1.1“ beschrieben, in der Bilanz der GmbH als Fremdkapital auszuweisen, weißt allerdings gesellschaftsrechtliche Elemente auf.[241] Die typisch stille Gesellschaft ist damit kein eigenes Steuersubjekt.[242] Aufgrund des Innenverhältnisses zwischen der GmbH und der stillen Gesellschaft kann die stille Gesellschaft nicht nach außen handeln. Daraus folgt, dass die stille Gesellschaft nicht Einspruchsführerin oder Beteiligte im Klageverfahren sein kann.[243] Deshalb ergeben sich im steuerlichen Verfahrensrecht grundsätzlich keine Besonderheiten für die typisch stille Gesellschaft.[244]

Das Einkommensteuergesetz nennt die atypisch stille Gesellschaft eine „andere Gesellschaft“[245] Denn die GmbH begründet mit dem Stillen eine selbständige Mitunternehmerschaft und ist daher mit einer GmbH und Co. KG vergleichbar.[246] Die GmbH führt also kein eignes Unternehmen mehr und hat daher auch keine eigene Gewinnermittlung, sondern der Gewinn wird als atypisch stille Gesellschaft, als Mitunternehmerschaft ermittelt. Die Bilanz der GmbH ist somit die Bilanz der Mitunternehmerschaft und der ermittelte Gewinn ist auf die einzelnen Gesellschafter, hier die GmbH und den stillen Gesellschafter, zu verteilen.[247] Abschließend ist noch zu erwähnen, dass die atypisch stille Gesellschaft, obwohl sie mit einer Personengesellschaft vergleichbar ist, wie eine typisch stille Gesellschaft auch als Innengesellschaft kein Einspruchs- und kein Klagerecht hat, denn dies steht immer nur dem Inhaber des Handelsgewerbes zu.[248] Dies ist auch in der jüngeren Rechtsprechung so entschieden worden.[249]

---

[240] BFH, Urt. v. 02.02.1973, III R 134/70, BeckRS 1973, S. 22002008.
[241] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 113.
[242] Vgl. Levedag, *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*. Rn. 20.66.
[243] Vgl. Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 75.
[244] Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 177;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 75.
[245] S. § 15 I Nr. 2 S. 1 EStG.
[246] Vgl. Levedag, *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*. 20.71;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 154.
[247] Vgl. Levedag, *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*, Rn. 20.67;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 154 f.
[248] Vgl. Thierfeld, Stille Gesellschaft im Steuerrecht, S. 178.
[249] Vgl. BFH, Urt. v. 22.09.2011, IV R 8/09 DStR 2012, S. 78;
BFH, Urt. v. 19.03.2009, IV R 20/08, DStRE 2009, S.1080.

4.1 Die Gründung

Die Gründung einer typisch stillen Gesellschaft hat in der Regel keine steuerlichen Auswirkungen. [250] Eine Besonderheit besteht bei der Gründung einer atypisch stillen Gesellschaft. Durch die Mitunternehmerschaft treten die gleichen steuerlichen Folgen wie bei der Gründung einer Personengesellschaft ein.[251] Diesbezüglich sei auf ein aktuelles Urteil verwiesen, welches diese Ansicht bestätigt.[252] In diesem Kontext soll erwähnt werden, dass auch die Möglichkeit besteht, eine typisch stille in eine atypisch stille Beteiligung, oder andersherum umzuwandeln. Zu diesem Zweck ist eine Modifikation der internen gesellschaftsrechtlichen Befugnisse erforderlich, wobei eine Erweiterung oder Beschränkung in Betracht kommt, um die entsprechende Gesellschaftsform zu erhalten.[253] Unabhängig davon, ob es sich um eine typische oder atypische stille Gesellschaft handelt, kann der Gründungsvorgang jedoch Grunderwerbsteuer auslösen.[254]

4.1.1 Grunderwerbsteuer

Nach § 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) unterliegen inländische Grundstücke der Grunderwerbsteuer, wenn sie die Grunderwerbsteuertatbestände erfüllen.[255] Die typische und die atypische stille Gesellschaft werden bei der Besteuerung der Grunderwerbsteuer gleichbehandelt[256] denn, wie in einem Urteil ausgeführt, ist es für die Grunderwerbsteuer unerheblich, ob der stille Mitunternehmer wird.[257] Grundsätzlich findet beim Eingehen einer stillen Gesellschaft keine Eigentumsübertragung statt, so dass keine Grunderwerbsteuer anfällt.[258] Anders verhält es sich, wenn ein Grundstück als Vermögenseinlage für die Gründung eingebracht wird. Dieser Vorgang erfüllt die Grunderwerbsteuertatbestände und es wird damit Grunderwerbssteuer fällig.[259] Auch bei

---

[250] Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 55.
[251] Vgl. vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 75.
[252] Vgl. BFH, Urt. v. 01.03.2018, IV R 38/15, DStR 2018, 1277. Rn. 38.
[253] Lamprecht, Philipp. 9. Aufl. 2020. *Die stille Gesellschaft in der Umwandlung*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. Rn. 17.61.
[254] Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 55.
[255] Vgl. Schönhaus, Mathias. 6. Auf. 2024. *§ 79 Steuern bei der Errichtung und der Einlageleistung*. In *Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts*. herausgegen von Hans Gummert und Carsten Schäfer. München:C.H. BECK. Rn. 9.
[256] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 208 f;
Wachter, Thomas. 9. Aufl. 2020. *Grund- und Grunderwerbsteuer*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. Rn. 28.3.
[257] Vgl. BFH, Urt. v. 11.12.1974, II R 170/73, BeckRS 1974, S. 22002988.
[258] Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 145;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 308.
[259] Vgl. Schönhaus. *§ 79 Steuern bei der Errichtung und der Einlageleistung*, Rn. 9;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 160;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 309;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 55*;*
Wachter, *Grund- und Grunderwerbsteuer*. Rn. 28.4.

Beendigung der stillen Gesellschaft erfolgt eine Rückübertragung des Grundstücks, wenn es Gegenstand der Einlage war, die ebenfalls Grunderwerbsteuer auslöst.[260] Gehört hingegen das Grundstück vor der Gründung zum Betriebsvermögen der GmbH, löst die Gründung keine Grunderwerbsteuer aus, da sich die sachliche Zuordnung nicht ändert[261] und der Stille mit der Vermögenseinlage kein Eigentum erwirbt.[262]

4.1.2 Umwandlungssteuerrecht

Im Folgenden soll untersucht werden, ob die steuerliche Umwandlung der GmbH in eine atypisch stille Gesellschaft als Mitunternehmerschaft und damit als Personengesellschaft steuerliche Konsequenzen nach sich zieht.

Im Falle der Gründung einer atypisch stillen Gesellschaft wird die GmbH Mitunternehmerin der entstandenen atypischen Gesellschaft, welche eine Personengesellschaft ist. In der Konsequenz wird die GmbH von nun an von einer Personengesellschaft geführt.[263] Die Regelung des § 24 des Umwandlungssteuergesetzes setzt voraus, dass ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil in eine Personengesellschaft eingebracht wird, wodurch eine Mitunternehmerschaft gegründet wird.[264] Steuerlich wird die Gründung der atypisch stillen Gesellschaft deshalb als Einbringung im Sinne des § 24 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) behandelt.[265] Im Rahmen der Übertragung von Wirtschaftsgütern auf eine Personengesellschaft erfolgt grundsätzlich die Übernahme mit dem Teilwert. Unter der Voraussetzung der Sicherstellung der Besteuerung in Deutschland kann auf Antrag jedoch auch der Buchwert zugrunde gelegt werden.[266] Regelmäßig sollte deshalb das Gründen einer atypisch stillen Gesellschaft diese grundlegenden Anforderungen erfüllen.[267] Die

---

[260] Vgl. Schönhaus, *§ 79 Steuern bei der Errichtung und der Einlageleistung,* Rn. 10;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 160;
Wachter, Grund- und Grunderwerbsteuer, Rn. 28.8.

[261] Vgl. Schönhaus, *§ 79 Steuern bei der Errichtung und der Einlageleistung,* Rn. 10;
Wachter, *Grund- und Grunderwerbsteuer*, Rn. 28.7.

[262] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 309.

[263] Vgl. Ebenda, S. 232.

[264] Vgl. Schmitt, Joachim. 10. Auf. 2024. *UmwStG § 24 Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft*. *In Umwandlungsgesetz Umwandlungssteuergesetz*. herausgegeben von Joachim Schmitt und Robert Hörtnagl. München: C.H. BECK. Rn. 1.

[265] Vgl. Schmitt, *UmwStG § 24 Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft*. Rn. 22.3.

[266] Vgl. Levedag, Christian. 9. Aufl. 2020. *Ausgewählte Fragen zum Umwandlungssteuerrecht*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. Rn. 26.3;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 233.

[267] Vgl. Levedag, *Ausgewählte Fragen zum Umwandlungssteuerrecht*, Rn. 26.3;
Schmitt, *UmwStG § 24 Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft*, Rn. 21 f.
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 233.

Übernahme zu Buchwerten ermöglicht die Vermeidung einer Besteuerung der stillen Reserven, wodurch eine Besteuerung durch die Gründung einer Personengesellschaft vermieden werden kann.[268]

Bei Gründung einer atypisch stillen Gesellschaft ist zu berücksichtigen, dass die Vermögenseinlage in das Betriebsvermögen des Handelsgewerbes eingeht.[269] Dies hat zur Folge, dass der Stille entsprechend seiner Beteiligung Miteigentümer des Betriebsvermögens der GmbH wird. Anders als bei der KG gab es bei dieser Gesellschaftsform deshalb grundsätzlich kein Gesamthandsvermögen, steuerlich wurde es aber gleichwohl als solches angesehen.[270] So wurde auch in jüngerer Rechtsprechung entschieden.[271] Nach älterer Rechtsprechung bezüglich der atypisch stillen Gesellschaft, *„entspricht das Betriebsvermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts dem Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft mit Gesamthandsvermögen (OHG, KG, Gesellschaft bürgerlichen Rechts). Daneben kommt Sonderbetriebsvermögen in Betracht, wenn der atypische stille Gesellschafter dem Inhaber des Handelsgeschäfts Wirtschaftsgüter zur Nutzung überläßt.“*[272] Werden von dem Stillen Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlassen, die noch in seinem Eigentum stehen, so sind diese dem Sonderbetriebsvermögen I zuzuordnen. Dies kann zum Beispiel ein überlassenes Grundstück sein, aber auch Patente, Know-how oder immaterielle Wirtschaftsgüter.[273] Dem Sonderbetriebsvermögen II sind die Wirtschaftsgüter zuzuordnen, die der Beteiligung des Gesellschafters dienen.[274]

In einem Kommentar, der sich auf den Bericht des Deutschen Bundestages bezüglich des (MoPeG), Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts, vom 10.08.2021 bezieht und auf den Gesetzesentwurf vom 29.08.2023 des Wachstumschancen-Gesetzes

---

[268] Vgl. Bär, Ulrike und Merkle, Florian. 6. Auf. 2024. *UmwStG § 24 Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft*. In *Umwandlungssteuergesetz Kommentar*. herausgegeben von Stefan Menner und Andrea Bilitewski. München: C.H. BECK. Rn. 5.

[269] Vgl. Levedag, *Ausgewählte Fragen zum Umwandlungssteuerrecht*. Rn. 26.18;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 233;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 74.

[270] Vgl. Schmitt, *UmwStG § 24 Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft*. Rn. 22.3.

[271] Vgl. BFH, Urt. v. 01.03.2018, IV R 38/15 DStR 2018, S. 1277.

[272] S. BFH, Urt. v. 02.05.1984, VIII R 276/81, BeckRS 1984, S. 22006859.

[273] Vgl. Levedag, Christian. *Einkommensteuer*. Rn. 22.31 f;
Protz, S. Fabian und Dirk, Krome. 6. Aufl. 2021. *§ 7 Finanzierung durch Gesellschafter*. In *Beck´sches Handbuch der GmbH Gesellschaftsrecht - Steuerrecht*. herausgegen von Ulrich Prinz und Norbert Winkeljohann. München: C.H. Beck Rn. 188;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still,* S. 170.

[274] Vgl. Levedag, Christian. *Einkommensteuer*. Rn. 22.31 f;
Protz und Krome. *§ 7 Finanzierung durch Gesellschafter*. Rn. 188;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still,* S. 170.

hinweist, wird seitens des Gesetzgebers im Rahmen dieser beiden Gesetze keine Änderung der Besteuerung der Personengesellschaften angestrebt.[275] Das Ziel der gesetzlichen Regelung besteht darin, die in der Rechtsprechung bereits gehandhabte Praxis, wonach Personengesellschaften für die Zwecke der Besteuerung Gesamthandsvermögen besitzen, umzusetzen.[276] Die Behandlung des Betriebsvermögens stellt einen wesentlichen Aspekt der einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlung der atypisch stillen Gesellschaft dar.[277] Die einkommensteuerliche Behandlung wird im nächsten Kapitel dargestellt werden.

[275] Vgl. Schmitt, *UmwStG § 24 Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft*. Rn. 1.
[276] Vgl. Ebenda, Rn. 1.
[277] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 167.

4.2 Die Einkommensteuer

Einkommensteuerrechtlich werden die typische und die atypische stille Gesellschaft unterschiedlich behandelt, weshalb eine Differenzierung erforderlich ist.[278] Im Folgenden wird zunächst die Besteuerung der typisch stillen Gesellschaft vorgestellt. Im Anschluss wird die Behandlung von Verlusten erörtert. Schließlich wird die Besteuerung der atypisch stillen Gesellschaft unter Bezugnahme auf das Betriebsvermögen dargestellt.

4.2.1 Die typisch stille Gesellschaft im Einkommensteuerrecht

Der typische stille Gesellschafter wird als Kapitalgeber betrachtet, wobei die Gewinnbeteiligung als Entgelt für die Bereitstellung der Vermögenseinlage bezogen wird.[279] Wie bereits unter Punkt 4 dargelegt, ist die typisch stille Gesellschaft gemäß Steuerrecht nicht selbstständig steuerpflichtig. In Konsequenz dessen erfolgen die Besteuerung beim Geschäftsinhaber sowie beim stillen Gesellschafter getrennt.[280]

4.2.1.1 Beim Geschäftsinhaber

Die angemessene Gewinnbeteiligung stellt bei der GmbH gemäß § 4 IV EStG eine Betriebsausgabe dar, welche den körperschaftssteuerlichen Gewinn mindert.[281] Die Gewinnbeteiligungen stellen somit Aufwand des Handelsgewerbes dar.[282] Allerdings findet eine Minderung des Gewinns durch die Gewinnbeteiligung nur statt, solange diese auch betrieblich veranlasst ist.[283] In einem Urteil wurde beispielsweise thematisiert, dass der Inhaber des Handelsgewerbes die Vermögenseinlage eines stillen Gesellschafters zur Befriedigung des Zugewinnausgleichs für seine Ehefrau verwendet hatte. Die Rechtsprechung klassifizierte die Vermögenseinlage als einen Kredit zur Finanzierung privater Aufwendungen, sodass die Gewinnbeteiligung nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht werden durfte.[284]

Des Weiteren ist eine Prüfung der Zinsschranke gemäß § 4h EStG i.V.m. § 8a Körperschaftsteuergesetz (KStG) beim Geschäftsinhaber erforderlich,[285] denn nach Auffassung der Verwaltung sind diese Vorschriften auf die typisch stille Gesellschaft

---

[278] Vgl. Levedag. *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*. Rn. 20.91.
[279] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 112.
[280] Vgl. Levedag, *Einkommensteuer*, Rn. 22.166.
[281] Vgl. Ebenda. Rn. 22.167 f;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 112;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 77.
[282] Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 77;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 113.
[283] Vgl. Levedag, *Einkommensteuer*, Rn. 22.168.
[284] Vgl. BFH, Urt. v. 06.03.2003, XI R 24/02, BeckRS 2003, S. 24000176.
[285] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 115.

anzuwenden.[286] Gemäß § 4h EStG ist die Höhe der als Betriebsausgabe abziehbaren Zinsaufwendungen begrenzt. Dabei gilt eine Freigrenze von bis zu 3 Millionen Euro.[287] Nach § 8a KStG findet die Regelung des § 4h EStG ebenfalls Anwendung auf die Gewinnermittlung nach dem Körperschaftsteuerrecht. Folglich dürfen Zinsaufwendungen lediglich bis zur Höhe des Zinsertrags und darüber hinaus lediglich in Höhe von 30 % des steuerlichen „EBITDA“ (vgl. § 4h I 1 EStG) Berücksichtigung finden, sofern sie die Freigrenze von 3 Millionen Euro übersteigen.[288] Außerdem ist zu berücksichtigen, dass die Gewinnbeteiligung des Geschäftsinhabers der Kapitalertragssteuer unterliegen könnte. Das hat zur Folge, dass der Geschäftsinhaber bei der Auszahlung dieser Vergütung verpflichtet ist gegebenenfalls Kapitalertragsteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen.[289]

4.2.1.2 Beim stillen Gesellschafter

Die Einkünfte aus der stillen Beteiligung beim Stillen sind, solange dieser die stille Beteiligung im Privatvermögen hält, als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu klassifizieren.[290] Die Regelung der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen ist Gegenstand des § 20 EStG.[291] So wird die typisch stille Beteiligung im Gesetz gemäß § 20 I Nr. 4 EStG als Einkunftsart aus Kapitalvermögen erwähnt.[292] Grundsätzlich müssen damit für die Gewinnbeteiligung einer typisch stillen Gesellschaft gemäß § 43 I Nr. 3 EStG i.V.m. § 20 I Nr. 4 EStG Kapitalertragsteuer abgeführt werden.[293]

Die Finanzverwaltung vertritt die Ansicht, wobei sie sich auf die Rechtsprechung des BFH stützt, dass sämtliche Vorteile, die der Stille für die Überlassung der

---

[286] Vgl. BMF, 04.07.2008, *Zinsschranke (§ 4h EStG; § 8a KStG)*, IV C 7 – S 2742 – a/07/10001, DStR 2008, S. 1427.

[287] Vgl. Loewens, Lars. 3/2024. *EStG § 4h Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen (Zinsschranke)*. In *Ertragssteuerrecht Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftssteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und Nebengesetze*. herausgegeben von Bernd Heuermann und Peter Brandis. München: C. H. BECK.
Rn. 1 f.

[288] Vgl. Förster, Guido. 4. Auf. 2020. *KStG § 8a Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen bei Körperschaften (Zinsschranke)*. In *Körperschaftsteuergesetz KOMMENTAR*. herausgegeben von Dietmar Gosch. München: C.H.BECK. Rn. 1 f.

[289] Vgl. Levedag, *Einkommensteuer*, Rn. 22.304;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 113.

[290] Vgl. Levedag, *Einkommensteuer*, Rn. 22.188;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 114;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 55.

[291] Vgl. Ratschow, *EStG § 20 Einkünfte aus Kapitalvermögen,* Rn. 3.

[292] Vgl. Levedag, *Einkommensteuer*, Rn. 22.188;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 114;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 55.

[293] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 113.

Vermögenseinlage erhält, als Einnahmen zu werten sind.[294] Bereits im Jahr 1953 entschied der BFH, zum Beispiel, dass die Arbeitskraft, welche als Vermögenseinlage zur Begründung einer stillen Gesellschaft erbracht wurde, ebenfalls zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählt.[295]

Gemäß § 11 I 1 EStG werden Einnahmen mit ihrem Zufluss als bezogen betrachtet. Diese Annahme kann ebenfalls getroffen werden, wenn der Stille wirtschaftlich darüber verfügen kann, beispielsweise wenn der Gewinnanteil auf den Kapitalkonten verbucht wird.[296] Im Falle einer stillen Gesellschaft, welche mit dem Geschäftsführer einer Einmann-GmbH gegründet wurde, sind allerdings besondere Maßstäbe für den Zufluss des Gewinnanteils zu berücksichtigen. Im Grundsatz werden diese zum Zeitpunkt der Fälligkeit als zugeflossen betrachtet.[297] In diesem Kontext sei darauf verwiesen, dass der Gewinnanteil auch als zugeflossen gilt, wenn der Stille auf diesen verzichtet.[298] Des Weiteren ist die sogenannte Zuflussfiktion von Relevanz.[299] Sofern keine Vereinbarung über den Zuflusszeitpunkt getroffen wurde, findet der Zufluss am Tag nach Aufstellung der Bilanz statt, spätestens erfolgt die Vereinnahmung jedoch sechs Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres.[300] Die Vorverlagerung von Gewinnen soll eine Manipulation derselben verhindern, da andernfalls das Handelsgewerbe seinen Gewinn mindern könnte, ohne dass der Stille auf die Ausschüttung Steuern zahlen muss.[301] Die vorliegende Regelung findet ebenfalls Anwendung auf einen beherrschenden Gesellschafter, wie durch die Rechtsprechung bestätigt wurde.[302] Um die sechsmonatige Fiktion zu vermeiden, ist es ausreichend, im Gesellschaftsvertrag eine Vereinbarung über die Fälligkeit der Gewinnanteile zu treffen.[303]

---

294 Vgl. EStH, 2012, *Stiller Gesellschafter*, H 20.2, Bund.
295 Vgl. BFH, Urt. v. 12.01.1953, IV 365/52 U, BeckRS 1953, S. 21002893.
296 Vgl. Levedag, *Einkommensteuer*, Rn. 22.189 f.
297 Vgl. Ebenda, Rn. 22.195;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 123.
298 Vgl. BFH, Beschluss v. 09.06.1997, GrS 1/94, BeckRS 1997, S. 23000006.
299 Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 124;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 84.
300 S. § 44 III S. 1 EStG.
301 Vgl. Levedag, *Einkommensteuer*, Rn. 22.195.
302 Vgl. BFH, Urt. v. 17.11.1998, VIII R 24/98, DStRE 1999, S. 213.
303 Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 85.

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen grundsätzlich dem gesonderten Steuertarif gemäß § 32d I 1 EStG.[304] Der aktuelle Satz beläuft sich auf 25 %[305], wobei zusätzlich der Solidaritätszuschlag (SolZ) zu berücksichtigen ist. Infolgedessen ergibt sich eine Steuerbelastung von 26,375 %.[306] Allerdings sieht § 32d II 1 Nr. 1 EStG vor, dass bestimmte Einkünfte, die im Zusammenhang mit stillen Gesellschaften, partiarischen oder sonstigen Darlehen gewährt werden, von der Abgeltungsteuer ausgenommen sind.[307] Der gesonderte Steuertarif findet gemäß § 32d II 1 Nr. 1a EStG insbesondere dann keine Anwendung, wenn die Beteiligung im Rahmen einer stillen Gesellschaft mit einer nahestehenden Person eingegangen wurde oder wenn der Stille oder eine ihm nahestehende Person mindestens 10 % der Anteile an der GmbH hält.[308] In diesem Kontext erfolgt keine nähere gesetzliche Definition des Begriffs „Nahestehende Person“. Dabei stellt die Rechtsprechung fest, dass keine analoge Anwendung anderer Gesetze, etwa § 1 II Außensteuergesetz, § 138 der Insolvenzordnung oder § 10 V Nr. 1 UStG (Umsatzsteuergesetz), oder die von der Rechtsprechung entwickelte Definition einer verdeckten Gewinnausschüttung für die Klärung einer nahestehenden Person in diesem Sinne erfolgen kann. In Bezug auf den vorliegenden Sachverhalt fordert die Rechtsprechung, dass eine Person oder ein Dritter einen beherrschenden Einfluss ausüben kann. Dies kann auch außerhalb des Geschäftsumfeldes bei einer nahestehenden Person der Fall sein. Als zusätzliche Voraussetzung ist ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Erzielung der Einkünfte erforderlich. Ein Beherrschungsverhältnis liegt vor, wenn kein freier Entscheidungsspielraum bleibt und beispielsweise die Ausübung von Stimmrechten erforderlich ist, um etwaige Mitgesellschafter zu überstimmen.[309] Folglich unterliegen die an einen Angehörigen ausgezahlten Gewinnanteile nicht der Abgeltungsteuer.[310] Unter der Voraussetzung der Erfüllung der genannten Kriterien erfolgt die Besteuerung dieser Einkünfte bei der Einmann-GmbH und Still nach der

[304] Vgl. Werth, Franceska. 03/ 2024. *EStG § 32d Gesonderter Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen.* In *Ertragssteuerrecht Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftssteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und Nebengesetze*. herausgegeben von Bernd Heuermann und Peter Brandis. München: C. H. BECK. Rn. 60.

[305] S. § 32 d I S. 1 EStG.

[306] Vgl. Levedag, Einkommensteuer, Rn. 22.283.

[307] Vgl. Werth, *EStG § 32d Gesonderter Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen*, Rn. 66.

[308] Vgl. Levedag, Einkommensteuer, Rn. 22.264;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 82;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 125.

[309] Vgl. Werth, *EStG § 32d Gesonderter Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen*, Rn. 68 ff.

[310] Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 82.

tariflichen Einkommensteuer.[311] Infolgedessen finden weder das Werbungskostenverbot gemäß § 20 IX EStG noch die Beschränkungen der Verlustanrechnung gemäß § 20 VI EStG Anwendung.[312]

Werbungskosten können beispielsweise dann angenommen werden, wenn der stille Gesellschafter auch am Verlust beteiligt ist und ihm dieser im Rahmen der Ergebnisverteilung zugeteilt wird.[313] In diesem Kontext ist zudem zu berücksichtigen, dass Verlustanteile aus Sicht der Finanzverwaltung negative Einkünfte darstellen und damit grundsätzlich nicht dem Abzugsverbot gemäß § 20 VIII EStG unterliegen. Diesbezüglich ist jedoch zu berücksichtigen, dass die Regelungen des § 15a EStG weiterhin Anwendung finden.[314] Die Anwendbarkeit des § 15a EStG auf Verluste aus einer stillen Gesellschaft ist in § 20 I Nr. 4 2 EStG verankert.

[311] Vgl. Levedag, *Einkommensteuer*, Rn. 22.270 ff;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 124;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 82;
Werth, *EStG § 32d Gesonderter Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen*, Rn. 99.

[312] Vgl. Levedag, *Einkommensteuer*, Rn. 22.270 ff;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 124;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 82;
Werth, *EStG § 32d Gesonderter Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen*, Rn. 99.

[313] Vgl. Levedag, *Einkommensteuer*, Rn. 22.304.

[314] Vgl. BMF, 18.01.2016, *Schreiben betr. Einzelfragen zur Abgeltungsteuer*, IV C 1 - S 2252/08/10004, BeckVerw, 323200, Rn. 4.

4.2.2 Die Beschränkungen des Verlustausgleichs und Verlustabzugs

§ 15a EStG behandelt die Handhabung von Verlusten aus Beteiligungen mit beschränkter Haftung. Nach dieser Regelung ist eine Verrechnung von Verlusten, welche zur Folge haben, dass ein negatives Kapitalkonto entsteht, mit anderen Einkünften nicht zulässig. Eine Anwendung des § 10d EStG wird ebenfalls ausgeschlossen.[315] § 10d EStG regelt die allgemeine Verlustberücksichtigung im Einkommensteuergesetz. In diesem Kontext ist eine Differenzierung zwischen intraperiodischem, auch als horizontaler Verlustausgleich bezeichnetem, und interperiodischem, auch als vertikaler Verlustausgleich bezeichnetem, Verlustausgleich erforderlich.[316] Gemäß § 15a EStG können somit Verluste lediglich Berücksichtigung finden, solange sie kein negatives Kapitalkonto des Stillen verursachen. In Konsequenz dessen findet eine Beschränkung des horizontalen sowie vertikalen Verlustausgleichs statt. Dies impliziert, dass der Verlust erst dann Berücksichtigung findet, wenn das Kapitalkonto rechnerisch ausgeglichen und damit nicht mehr negativ ist. Dies kann beispielsweise dadurch erfolgen, dass der Stille einen ausreichend hohen Gewinnanteil auf das Kapitalkonto gutgeschrieben bekommt.[317] Die Regelung des § 15a EStG soll nun im Folgenden anhand der typisch Stillen Gesellschaft dargestellt werden.

Der Stille hat grundsätzlich die Möglichkeit von der Verlustbeteiligung ausgeschlossen zu werden, denn eine entsprechende Regelung kann durch eine entsprechende Klausel im Gesellschaftsvertrag erreicht werden. Wird der Stille hingegen am Verlust beteiligt, erfolgt eine entsprechende Minderung seiner Einlage durch einen zugewiesenen Verlust. Im Falle eines vollständigen Aufbrauchens der Einlage würde ein negatives Einlagekonto entstehen, sofern dem Stillen weitere Verlustanteile zugewiesen werden. Ein negatives Einlagekonto wird dabei in der Bilanz nicht ausgewiesen.[318] Die nicht ausgewiesenen Verluste, welche die Einlage übersteigen, sind lediglich als verrechenbare Verluste im Sinne des § 15a EStG fortzuschreiben. Dies hat zur Konsequenz, dass eine Verrechnung der Verluste mit anderen Einkunftsarten nicht möglich ist, sofern das Einlagenkonto

---

315 Vgl. Krumm, Marcel. 23 Auf. 2024. *§ 15a EStG I. Regelungsgegenstan/Systematik*. In *Einkommensteuergesetz Kommentar*. herausgegeben von Paul Kirchhof und Roman Seer. Bochum: Otto Schmidt Verlag. Rn. 1 f.

316 Vgl. Vogel, Max. 03/2024. *EStG § 10d Verlustabzug*. In *Ertragssteuerrecht. In Ertragssteuerrecht Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftssteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und Nebengesetze*. herausgegeben von Bernd Heuermann und Peter Brandis. München: Franz Vahlen Verlag. Rn. 1.

317 Vgl. Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, S. 383 f.

318 Vgl. Levedag, *Einkommensteuer*, Rn. 22.242 ff;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht* S. 129 f;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 132 ff.

rechnerisch negativ ist. Dies impliziert, dass das Konto beispielsweise mit positiven Einkünften aus zukünftigen Perioden zunächst wieder einen positiven Saldo aufweisen muss, damit eine Berücksichtigung des Verlustes erfolgen kann. In der Konsequenz werden Verluste lediglich bis zur Höhe der Einlage berücksichtigt.[319] Diese Auffassung wird in der Literatur geteilt.[320]

Der § 15a EStG besagt, dass dieser auch *„sinngemäß für andere Unternehmer, soweit deren Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist, insbesondere für […] stille Gesellschafter einer stillen Gesellschaft im Sinne des § 230 des Handelsgesetzbuchs, bei der der stille Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist"*[321], gilt. Die Finanzverwaltung nimmt Bezug auf diesen Gesetzestext und vertritt die Auffassung, dass die Regelung des § 15a EStG auch auf die atypisch stille Gesellschaft Anwendung findet.[322] Darauf aufbauend soll folgend die allgemeine Behandlung der atypisch stillen Gesellschaft einkommensteuerrechtlich untersucht werden.

4.2.3 Die atypisch stille Gesellschaft im Einkommensteuerrecht

Die atypisch stille Gesellschaft ist als Mitunternehmerschaft zu klassifizieren, was eine entsprechende Besteuerung zur Folge hat.[323] Sie wird damit nach der Rechtsprechung wie eine „fiktive KG" besteuert.[324] Dieser Meinung schließt sich die Literatur an.[325] Die Literatur und Rechtsprechung ziehen daraus die Folge, [326] dass „*die atypisch stille Gesellschaft als selbständiges Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation*"[327] einzuordnen ist.

Für die Einkünftequalifikation sind die Grundsätze des § 15 I Nr. 2 EStG anwendbar und die Gesellschaft erzielt damit grundsätzlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb.[328] In Bezug auf die Abfärbetheorie besteht jedoch noch Prüfungsbedarf, da diese auch für

---

[319] Vgl. BFH, Urt. v. 23.07.2002, VIII R 36/01, DStR 2002, S. 1852.
[320] Vgl. Levedag, *Einkommensteuer*, Rn. 22.242 ff;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht,* S. 129 f;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 132 ff.
[321] S. § 15 a V Nr. 1 EStG.
[322] Vgl. BMF, 19.11.2008, *Anwendungsschreiben zur Verlustabzugsbeschränkung nach § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG*, IV C 6 – S 2119/07/10001 – 2008/0498934, BStBl I, S. 970.
[323] Vgl. Levedag, *Einkommensteuer*, Rn. 22.304;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 154 f;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 98 f.
[324] Vgl. BFH, Urt. v. 21.12.2017, IV R 44/14, DStR 2018, S. 400.
[325] Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 99;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 57;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 155.
[326] Vgl. Levedag, *Einkommensteuer,* Rn. 22.05.
[327] S. BFH, Urt. v. 21.10.2015, IV R 43/12, DStRE 2016, 683; Rn. 24.
[328] Vgl. Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, S. 79.

Innengesellschaften Anwendung findet.[329] Gemäß dieser Theorie ist die Einkunftsart des Handelsgewerbes maßgeblich für die Innengesellschaft.[330] Die GmbH ist eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft.[331] Diese Körperschaften erzielen grundsätzlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 8 II KStG.[332] Damit erzielt gem. § 15 III 1 EStG diese Mitunternehmerschaft ebenfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb. [333] Allerdings könnte bei der GmbH und atypisch Still ähnlich wie bei der GmbH & Co. KG grundsätzlich die gewerbliche Prägung umgangen werden, indem der Stille zum Geschäftsführer bestellt wird, was besonders bei einer Vermögensverwaltenden GmbH zu prüfen wäre.[334]

Nach der Gewinnermittlung erfolgt im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung gem. § 180 I Nr. 2a EStG die Gewinnverteilung auf die einzelnen Gesellschafter, hier die GmbH und den stillen Gesellschafter.[335] Dafür muss die Gewinnermittlungsart vorab bestimmt werden. Für Mitunternehmerschaften ohne eigenes Vermögen, zu dem die stille Gesellschaft gehört, ist die Gewinnermittlung nicht auf Gesellschaftsebene, sondern auf Ebene des Handelsgewerbes zu treffen.[336] Die GmbH ist gem. §§ 238 ff. HGB buchführungspflichtig.[337] Gesellschaften welche nach §§ 238 ff. HGB buchführungspflichtig sind, sind dies auch im Rahmen der Steuergesetze gem. § 140 AO.[338]

---

[329] Vgl. Bode, Peter . *03/ 2024. EStG § 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb.* In *Ertragssteuerrecht Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftssteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und Nebengesetze*. herausgegeben von Bernd Heuermann und Peter Brandis. München: C. H. BECK. Rn. 228; Levedag, *Einkommensteuer*, Rn. 22.7 f.

[330] Vgl. Ebenda.

[331] S. § 1 I Nr. 1 KStG.

[332] Vgl. Roser, Frank. 4. Auf. 2020. *§ 8 Ermittlung des Einkommens*. In *Körperschaftsteuergesetz KOMMENTAR*. herausgegeben von Dietmar Gosch. München: C.H.BECK. Rn. 20b.

[333] Vgl. Bode, Peter . *03/ 2024. EStG § 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb.* In *Ertragssteuerrecht Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftssteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und Nebengesetze*. herausgegeben von Bernd Heuermann und Peter Brandis. München: C. H. BECK. Rn. 228.

[334] Vgl. Levedag, Christian. *Einkommensteuer*. Rn. 22.21;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 110;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 99.

[335] Vgl. Levedag, *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*, Rn. 20.67;
Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, S. 27;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 95;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 154 f.

[336] Vgl. Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, S. 102.

[337] Vgl. Fleischer, Holger. 4. Auf. 2023. *GmbHG § 41 Buchführung*. In *Münchener Kommentar GmbHG*. herausgegeben von Holger Fleischer und Wulf Goette. München: C.H. BECK. Rn. 6 f.

[338] Vgl. Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, S. 101.

Die Grundlage für die Gewinnermittlung bildet damit die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung der GmbH.[339] Für Mitunternehmerschaften erfolgt die Gewinnermittlung in zwei Stufen.[340]

4.2.3.1 Erste Stufe: Gesellschafts- und Ergänzungsbilanz

In der ersten Stufe erfolgt die Erstellung der Steuerbilanz sowie etwaiger Ergänzungsbilanzen. Dabei ist die Steuerbilanz aus der Handelsbilanz abzuleiten.[341] Diese Konsequenz ergibt sich aus der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz gemäß § 5 I 1 EStG. Dies findet nach § 8 I 1 KStG auch Anwendung für eine GmbH. Das Betriebsvermögen ist demnach nach den allgemeinen Grundsätzen des Handelsrechts zu ermitteln.[342] In Bezug auf das Betriebsvermögen ist festzuhalten, dass dieses dem Gesamthandsvermögen der GmbH als Geschäftsinhaber entspricht. Dies wurde bereits in dieser Arbeit (vgl. 4.1.2) dargelegt.

Es sei ergänzend festgehalten, dass eine Differenzierung zwischen Ergänzungsbilanzen und Sonderbilanzen vorzunehmen ist. Sonderbilanzen enthalten ausschließlich Wirtschaftsgüter, die einem oder mehreren Gesellschaftern zuzurechnen sind. Ergänzungsbilanzen werden hingegen wegen eines unterschiedlichen Wertansatzes eines Kapitalkontos der Gesellschaftsbilanz und der Steuerbilanz aufgestellt. Ergänzungsbilanzen dienen folglich der Korrektur des Gewinnanteils des Gesellschafters.[343]

4.2.3.2 Zweite Stufe: Sonderbilanzergebnis

In der zweiten Stufe sind Sondervergütungen, Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen. Unter diesem Begriff werden alle Vergütungen subsumiert, die im Rahmen der gesellschaftsrechtlichen Beziehung geflossen sind.[344] Die Finanzverwaltung vertritt beispielsweise die Auffassung, dass die Tätigkeitsvergütung der Gesellschafter als Sonderbetriebseinnahmen zu berücksichtigen ist. [345] Diese Ansicht wird auch in der Literatur vertreten.[346] Nach der Durchführung des

---

339 Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 156.
340 Vgl. Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, S. 79.
341 Vgl. Ebenda, S. 107;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 167.
342 Vgl. Kanitz, Friedrich. 5. Auf. 2023. *§ 16 Rechnungslegung der GmbH*. In *Münchener Anwaltshandbuch GmbH-Recht*. herausgegeben von Volker Römermann. München: C.H. BECK. Rn. 130.
343 Vgl. Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, S. 110 f.
344 Vgl. Ebenda, S. 134 f.
345 Vgl. EStH, 2012, *Tätigkeitsvergütungen,* H 15.8 III, Bund.
346 Vgl. Levedag, Christian. *Einkommensteuer*. Rn. 22.52 f;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 98;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 183.

zweistufigen Verfahrens ergibt sich als Resultat der Betrag, der den steuerlichen Gesamtgewinn ergibt, welcher gemäß § 15 I Nr. 2 EStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu klassifizieren ist.[347] Der Gewinnanteil wird im Rahmen der bereits erwähnten gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung auf die einzelnen Gesellschafter verteilt, vorliegend die GmbH und den stillen Gesellschafter.[348] Der Stille als Privatperson unterliegt mit seinem Gewinnanteil der Einkommensteuer,[349] so auch nach einem Urteil des BFH. In dem gleichen Urteil behandelte dieser die Geschäftsführervergütung außerdem als Sondervergütung und damit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb.[350] Zudem wird vertreten, dass die GmbH-Anteile des atypisch Stillen notwendiges Sonderbetriebsvermögen II sind.[351] Da die GmbH-Anteile im Sonderbetriebsvermögen gehalten werden, sind Gewinnausschüttungen als Sonderbetriebseinnahmen zu klassifizieren.[352] Damit sind die Gewinnausschüttungen der GmbH, die im Rahmen einer Mitunternehmerschaft ausgeschüttet werden nach dem Teileinkünfteverfahren zu versteuern.[353] Die Auswirkung des Teileinkünfteverfahrens wird im Rahmen der Steuergestaltung unter Punkt 5.2.2.2 erörtert.

Zum Schluss sei die Auffassung der Finanzverwaltung angeführt, dass bei Buchführungspflicht der Personengesellschaft gemäß § 140 AO die Buchführungspflicht auch auf die Sonderbilanzen auszuweiten ist, sofern diese ebenfalls zum Sonderbetriebsvermögen gehören. Damit reicht nach Auffassung des Finanzamts eine Einnahmeüberschussrechnung nicht aus.[354]

---

[347] Vgl. Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, S. 79.
[348] Vgl. Levedag, *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*, Rn. 20.67;
Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, S. 27;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 95;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 154 f.
[349] Vgl. Rauch. Steffen. 03/2024. *EStG § 1 Steuerpflicht*. In *Ertragssteuerrecht Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftssteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und Nebengesetze*. herausgegeben von Bernd Heuermann und Peter Brandis. München: C. H. BECK. Rn. 1.
[350] Vgl. BFH, Urt. v. 15.10.1998, IV R 18/98, DStRE 1999, S. 83.
[351] Vgl. Ebenda, S. 84.
[352] Vgl. Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, S. 92;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 181 f.
[353] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 182.
[354] Vgl. EStH, 2012, *Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten*, H 4.1, Bund.

4.2.4 Die Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung

Nachdem die Besteuerung der typisch stillen Gesellschaft sowie der atypisch stillen Gesellschaft einkommensteuerrechtlich erörtert wurden, soll im Folgenden die verdeckte Gewinnausschüttung thematisiert werden.

Der BFH definiert eine verdeckte Gewinnausschüttung bei einer Kapitalgesellschaft als eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und nicht im Zusammenhang mit einer Ausschüttung steht. In dem genannten Urteil wurde auf einen beherrschenden Gesellschafter abgestellt, der keine klare und im Voraus getroffene Vereinbarung darüber getroffen hat, in welchem Umfang und ob überhaupt Vergütungen an die Gesellschafter zu zahlen sind.[355] Wie am Ende von Kapitel „3.3.2“ festgestellt wurde, muss ein unangemessen hoher Gewinnanteil korrigiert werden. Damit liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.[356] Des Weiteren kann eine verdeckte Gewinnausschüttung auf Basis eines Leistungsaustauschs begründet werden. Sofern ein zu hohes Gehalt, eine überteuerte Miete oder ein marktunüblicher Darlehenszins gewährt wird, welcher beim Handelsgewerbe Aufwand darstellt, sind diese und weitere Dauerschuldverhältnisse zu korrigieren. Sofern überhöhte Leistungsvergütungen an den typisch Stillen gewährt wurden, sind diese als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu klassifizieren. Gemäß § 20 I Nr. 1 2 EStG werden sie als Ausschüttung an den Gesellschafter qualifiziert.[357]

Im Gegensatz dazu stellen grundsätzlich Leistungsverpflichtungen beim atypisch Stillen Sonderbetriebseinnahmen dar.[358] Nach der Rechtsprechung des BFH ist der angemessene Gewinnanteil auch dann in der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung zu berücksichtigen, wenn der atypisch Stille auf diesen verzichtet.[359] Zudem wurde in dem Urteil festgestellt, dass bei dem atypisch Stillen Sonderbetriebseinnahmen auch aus einer verdeckten Gewinnausschüttung resultieren. Diese haben keinen Einfluss auf die Höhe

---

[355] Vgl. BFH, Urt. v. 22.02.1989, I R 9/85, BeckRS 1989, S. 22008893.

[356] Vgl. Buge, Ronald.05/2024. *§ 20 EStG*, Rn. 187;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht,* S. 73;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 115.

[357] Vgl. Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still*, Rn. 21.114.
Schulze zur Wiesche, Die GmbH & Still, S. 147 ff.

[358] Vgl. Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still*, Rn. 21.116 f.

[359] Vgl. BFH, Urt. v. 18.06.2015, IV R 5/12, DStR 2015, Rn. 35 f.

der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, da sie, wie bereits unter 4.2.3.2 beschrieben, im Rahmen der Gewinnermittlung wieder hinzugerechnet werden.

Allerdings könnte sich eine mögliche Auswirkung der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Gewinnverteilung ergeben, abhängig davon, welche Vereinbarung für die Gewinnverteilungsbemessungsgröße getroffen worden ist.[360] Auch in der Literatur wird die Meinung vertreten, dass die verdeckte Gewinnausschüttung bei der atypisch stillen Gesellschaft keinen Einfluss auf die Höhe der Einkünfte, sondern nur auf der Gewinnverteilung hat. Bei der GmbH hat die verdeckte Gewinnausschüttung allerdings einen Einfluss auf das Einkommen der Gesellschaft.[361] Die verdeckte Gewinnausschüttung steht im § 8 III 2 KStG. Demnach darf sie das körperschaftsteuerrechtliche Einkommen nicht mindern. Dies hat zur Konsequenz, dass die verdeckte Gewinnausschüttung außerbilanziell wieder hinzugerechnet wird und damit das Einkommen der GmbH erhöht.[362] Im Folgenden soll daher untersucht werden, ob sich weitere Besonderheiten bei der Besteuerung auf Ebene der GmbH für die Einmann-GmbH und die Still-GmbH gelten.

[360] Vgl. BFH, Urt. v. 18.06.2015, IV R 5/12, DStR 2015, Rn. 38 ff.
[361] Vgl. Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still*, Rn. 21.115 ff;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 122 f.
[362] Vgl. Lamprecht, *Körperschaftsteuer.* Rn. 23.27.

4.3 Körperschaftsteuer

Grundsätzlich unterliegen gemäß § 1 I KStG Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht.[363] „*Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und*“[364] des Körperschaftsteuergesetzes.[365] Mit dem Ziel, Personengesellschaften im internationalen Wettbewerb zu stärken, wurde § 1a KStG eingeführt. Dieser räumt Personengesellschaften grundsätzlich die Option ein, wie eine Körperschaft besteuert zu werden.[366] Allerdings schließt die Finanzverwaltung reine Innengesellschaften von der Option des § 1a KStG aus, wobei sie explizit die atypisch stille Gesellschaft nennt.[367] Folglich ermittelt die Einmann-GmbH und Still ihren Gewinn grundsätzlich ausschließlich nach den Regelungen des Einkommensteuergesetzes, während die GmbH als Handelsgewerbe mit ihrem Gewinnanteil dennoch der Körperschaftsbesteuerung unterliegt,[368] mit einem allgemeinen Körperschaftsteuersatz von gegenwärtig 15 %.[369]

Der Gewinnanteil der Mitunternehmerschaft ist somit der Ausgangspunkt für die Besteuerung im Körperschaftsteuerrecht,[370] welcher im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung auf die GmbH verteilt wurde[371] und anschließend als Einkommen in die Besteuerung nach dem Körperschaftsteuergesetz einfließt.[372]Wie bereits unter 4.2.1.1 beschrieben, stellt die Gewinnbeteiligung des typisch stillen Gesellschafters bei der GmbH Aufwand dar, der dem Zinsaufwand ähnelt und das Einkommen der GmbH entsprechend mindert.[373] Unter Berücksichtigung der Besonderheiten bezüglich verdeckter Gewinnausschüttungen sind keine weiteren Besonderheiten bei der Körperschaftsteuer zu beachten.[374]

---

363 Vgl. Hauswirth, Helmut.06/2023. *Wesentlicher Inhalt der Vorschrift*. In *Lademann, Kommentar zum Körperschaftssteuergesetz*. Stuttgart: RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG. Rn. 3.
364 S. § 8 I 1 KStG.
365 S. Ebenda.
366 Vgl. Jäschke, Dirk.06/2023. *1. Regelungszweck, Rechtsentwicklung*. In *Lademann, Kommentar zum Körperschaftssteuergesetz*. Stuttgart: RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG. Rn. 1.
367 Vgl. BMF, 10.11.2021, *Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG)*, IV C 2 - S 2707/21/10001, DStR 2021, 2693, Rn. 2.
368 Vgl. Lamprecht, *Körperschaftsteuer.* Rn. 23.9.
369 Vgl. Lampert, Steffen. 4. Auf. 2020. *KStG § 23 Steuersatz*. In *Körperschaftsteuergesetz KOMMENTAR*. herausgegeben von Dietmar Gosch. München: C.H.BECK. Rn. 1.
370 Vgl. Stalbold, Reimer. 4. Auf. 2020. *KStG § 7 Grundlagen der Besteuerung*. In *Körperschaftsteuergesetz KOMMENTAR*. herausgegeben von Dietmar Gosch. München: C.H.BECK. Rn.1.
371 Vgl. Lamprecht, *Körperschaftsteuer.* Rn. 23.14.
372 Vgl. Stalbold, *KStG § 7 Grundlagen der Besteuerung*. Rn. 1.
373 Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 77;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 113.
374 Vgl. Lamprecht, *Körperschaftsteuer.* Rn. 23.105.

4.4 Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer kann eine signifikante steuerliche Belastung darstellen, weshalb eine detaillierte Untersuchung derselben ratsam erscheint.[375] Die Schaffung der Anrechenbarkeit der gezahlten Gewerbesteuer im Jahr 2001 über § 35 EStG beim Stillen als natürliche Person hat allerdings zur Konsequenz, dass in den meisten Fällen kein Belastungseffekt beim Stillen gegeben ist.[376] Um die Wirkung der Norm besser nachvollziehen zu können, soll zunächst die Besteuerung der Gewerbesteuer unter Bezugnahme auf die stille Gesellschaft dargestellt werden. Dabei wird nicht das gesamte Schema dargestellt, sondern nur auf die für die stille Gesellschaft relevanten Punkte eingegangen, damit abschließend die Auswirkungen des § 35 EStG erläutert werden können.

4.4.1 Grundsätze

Der Gewerbesteuer unterliegt grundsätzlich jeder stehende Gewerbebetrieb.[377] Die Gewerbesteuer zielt darauf ab, die Ertragskraft des Unternehmens zu besteuern. Diese wird durch den Gewerbeertrag sowie das Gewerbekapital bestimmt.[378] Die GmbH unterliegt kraft Rechtsform gemäß § 2 II 1 Gewerbesteuergesetz (GewStG) der Gewerbesteuer, genauso wie eine gewerblich geprägte Personengesellschaft.[379] Aufgrund der Mitunternehmerschaft ist somit die atypisch stille Gesellschaft grundsätzlich gewerbesteuerpflichtig.[380] Dies wurde auch in einem kürzlich ergangenen Urteil entschieden[381] und die Finanzverwaltung ist der gleichen Meinung.[382] Dagegen wird die typisch stille Gesellschaft auch gewerbesteuerlich wie ein Darlehen behandelt, so dass nur die GmbH kraft Rechtsform als Gewerbeinhaber gewerbesteuerpflichtig ist.[383]

Gemäß § 5 I 1 GewStG ist der Schuldner der Gewerbesteuer der Unternehmer des Gewerbebetriebs.[384] Da Innengesellschaften nicht rechtsfähig sind, können sie nicht Schuldner der Gewerbesteuer sein.[385] Folglich ist bei der stillen Gesellschaft die GmbH

---

375 Vgl. Lamprecht, Philipp. 9. Aufl. 2020. *Gewerbesteuer*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. Rn. 24.87.
376 Vgl. Lamprecht, *Gewerbesteuer*, Rn. 24.3.
377 Vgl. Kronawitter, Martin. 2. Auf. 2023. *§ 2 GewStG*. In *Gewerbesteuergesetz Praxiskommentar*. Berlin: Erich Schmidt Verlag. Rn. 2.
378 Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 124.
379 Vgl. Kronawitter, *§ 2 GewStG,* Rn. 67 f.
380 Vgl. Lamprecht, *Gewerbesteuer*, Rn. 24.2.
381 Vgl. BFH, Urt. v. 15.07.2020, III R 68/18, DStR 2021, 604, Rn. 20.
382 Vgl. GewStH, 2009, *Atypische stille Gesellschaften*, H 8.1 III, Bund.
383 Vgl. Lamprecht, *Gewerbesteuer*, Rn. 24.74.
384 Vgl. Kronawitter, Martin. 2. Auf. 2023. § 5 GewStG. In *Gewerbesteuergesetz Praxiskommentar*. Berlin: Erich Schmidt Verlag. Rn. 2.
385 Vgl. Lamprecht, *Gewerbesteuer*, Rn. 24.3.

Schuldnerin der Gewerbesteuer.[386] Trotzdem müssen die atypisch stille Gesellschaft und die GmbH nach aktueller Rechtsprechung zwei separate Gewerbesteuererklärungen abgeben.[387]

4.4.1.1 Maßgebender Gewerbeertrag

Die Grundlage für die Erhebung der Gewerbesteuer bildet der Gewerbeertrag. Dieser wird gemäß den Vorschriften der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer ermittelt.[388]

Dazu sind im ersten Schritt gegebenenfalls Hinzurechnungen vorzunehmen. Dies ist dadurch begründet, dass die Gewerbesteuer als Objektsteuer auf den Ertrag des Gewerbes abzielt und dieser bereinigt von Zinsaufwand ermittelt werden soll.[389] Folglich ist gemäß § 8 Nr. 1c GewStG der Gewinnanteil eines typisch stillen Gesellschafters zu berücksichtigen.[390] Die vorgenannte Berücksichtigung erfolgt lediglich in Höhe von 25 %, sofern die Summe der Hinzurechnungen gemäß § 8 Nr. 1 a bis f GewStG den Betrag von 200.000 € übersteigt.[391] Gemäß Verwaltungsanweisung ist in dieser Summe auch ein etwaiger Verlustanteil zu berücksichtigen, sofern dieser den Gewinn gemindert hat. Eine Berücksichtigung der negativen Summe ist folglich nicht erforderlich, sofern diese einen negativen Wert annimmt.[392] Dieser Auffassung wird allerdings in zwei BFH-Urteilen nicht gefolgt, in denen eine negative Hinzurechnung vorgenommen wird.[393] Entgegen der typisch stillen Gesellschaft unterliegt der Gewinnanteil der Mitunternehmerschaft einer atypisch stillen Gesellschaft der Gewerbesteuer. Dies bedeutet, dass der Gewinnanteil einer atypisch stillen Gesellschaft nicht unter dieser Hinzurechnungsvorschrift hinzugerechnet wird, [394] weil die Gewinnanteile den Gewerbeertrag nicht mindern.[395] Diese Ansicht vertritt auch die Finanzverwaltung.[396]

---

386 Vgl. Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 90.
387 Vgl. BFH, Urt. v. 15.07.2020, III R 68/18, DStR 2021, 604, Rn. 25.
BFH Urt. v. 08.12.2016, IV R 8/14, DStR 2017, S. 255;
dazu: Lamprecht, *Gewerbesteuer*, Rn. 24.24;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 128.
388 Vgl. Kronawitter, Martin. 2. Auf. 2023. *§ 6 GewStG*. In *Gewerbesteuergesetz Praxiskommentar*. Berlin: Erich Schmidt Verlag. Rn. 2.
389 Vgl. Lamprecht, *Gewerbesteuer*, Rn. 24.79.
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 275.
390 Vgl. Kronawitter, Martin. 2. Auf. 2023. *§ 8 GewStG*. In *Gewerbesteuergesetz Praxiskommentar*. Berlin: Erich Schmidt Verlag. Rn. 39 f.
391 Vgl. Ebenda. Rn. 42.
392 Vgl. GewStR, 2009, *Gewinnanteile des stillen Gesellschafters*, R 8.1 III, Bund.
393 Vgl. BFH, Urt. v. 28.01.2016, I R 15/15, NZG 2016, S. 755.
BFH Urt. v. 01.10.2015, I R 4/14, DStR 2015, S. 2716.
394 Vgl. Kronawitter, Martin. 2. Auf. 2023. *§ 8 GewStG*. In *Gewerbesteuergesetz Praxiskommentar*. Berlin: Erich Schmidt Verlag. Rn. 39 f.
395 Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 128.
396 Vgl. GewStH, 2009, *Atypische stille Gesellschaften*, H 8.1 III, Bund.

Nachdem der Gewinn um die Hinzurechnungen erhöht wurde, ist dieser Betrag um etwaige Kürzungen zu vermindern.[397] Für die atypisch stille Gesellschaft ergibt sich nach der Rechtsprechung des BFH die Besonderheit, dass die atypisch stille Gesellschaft und die GmbH zwei verschiedene Gewerbesubjekte sind. Damit der Gewinnanteil der GmbH nicht doppelt mit Gewerbesteuer belastet wird, ist der bereits mit Gewerbesteuer belastete Gewinnanteil der atypisch stillen Gesellschaft bei der GmbH zu kürzen.[398] Zu den Kürzungen zählen somit gem. § 9 Nr. 2 GewStG die Gewinnanteile einer atypisch stillen Gesellschaft.[399]

4.4.1.2 Berechnung der Gewerbesteuerschuld

Der Gewerbeverlust ist nach Hinzurechnungen und Kürzungen, aber vor Freibeträgen nach § 11 GewStG abzuziehen.[400] Für die Anerkennung des Verlustes ist es wichtig, dass die Unternehmensidentität und Unternehmeridentität gewahrt bleiben.[401] Andernfalls könnte zum Beispiel nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs die Gefahr bestehen, dass Verlustvorträge untergehen, wenn sie dem ausscheidenden Gesellschafter zugerechnet werden.[402] Da jedoch bei einer Einmann-GmbH und Still die Unternehmeridentität gewahrt bleibt, da es sich bei der Gründung ‚wie unter 4.1.2 beschrieben, um eine Einbringung handelt, die keinen Formwechsel darstellt, können die Verlustvorträge von der GmbH fortgeführt werden.[403] So hat das FG Münster in einem Urteil entschieden,[404] die Revision vor dem BFH bestätigte diese Auffassung.[405]

Der sich daraus ergebende Gewerbeertrag wird mit der Steuermesszahl multipliziert und ergibt den Gewerbesteuermessbetrag.[406] Die Steuermesszahl beträgt 3,5%.[407]

Auf den Messbetrag wird der Hebesatz der Gemeinde angewandt, um die Gewerbesteuerbelastung zu ermitteln,[408] wobei der Hebesatz, welcher von den

---

397 Vgl. Kronawitter, Martin. 2. Auf. 2023. *§ 9 GewStG*. In *Gewerbesteuergesetz Praxiskommentar*. Berlin: Erich Schmidt Verlag, Rn. 1.
398 Vgl. BFH, Urt. v. 15.07.2020, III R 68/18, DStR 2021, S. 604.
399 Vgl. Kronawitter, Martin. 2. Auf. 2023. *§ 9 GewStG*. In *Gewerbesteuergesetz Praxiskommentar*. Berlin: Erich Schmidt Verlag. Rn. 48.
400 Vgl. Kronawitter, Martin. 2. Auf. 2023. *§ 10a GewStG*. In *Gewerbesteuergesetz Praxiskommentar*. Berlin: Erich Schmidt Verlag. Rn. 8.
401 Vgl. Ebenda, Rn. 9.
402 Vgl. BFH, Urt. v. 22.01.2009, IV R 90/05, DStR 2009, S. 683.
403 Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 130.
404 Vgl. FG Münster, Urt. v. 05.11.2021, 14 K 2364/21 G, DStRK 2022, S. 36.
405 Vgl. BFH, Urt. v. 11.01.2024, IV R 25/21, BeckRS 2024, S. 8225.
406 Vgl. Kronawitter, Martin. 2. Auf. 2023. *§ 11 GewStG*. In *Gewerbesteuergesetz Praxiskommentar*. Berlin: Erich Schmidt Verlag. Rn. 1.
407 S. § 11 II GewStG
408 Vgl. Kronawitter, Martin. 2. Auf. 2023. *§ 11 GewStG*. In *Gewerbesteuergesetz Praxiskommentar*. Berlin: Erich Schmidt Verlag. Rn. 1.

Gemeinden festgelegt wird,[409] im Jahr 2021 deutschlandweit durchschnittlich 403 % betrug.[410] Danach können Personengesellschaften noch einen Freibetrag in Höhe von 24.500 € abziehen, der juristischen Personen nicht zusteht.[411] Dieser Freibetrag steht nach der Rechtsprechung auch der atypisch stillen Einmann-GmbH und Still als Mitunternehmerschaft zu, obwohl eine GmbH beteiligt ist.[412] Bei unterjähriger Gründung wird der Freibetrag nicht gekürzt.[413] Die typisch stille Gesellschaft kann den Freibetrag ebenfalls nicht in Anspruch nehmen, da sie als Darlehensverhältnis angesehen wird.[414]

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die typisch stille Gesellschaft lediglich der Hinzurechnungsvorschrift unterliegt, während bei der atypisch stillen Gesellschaft lediglich eine Doppelbesteuerung des Gewerbeertrags vermieden wird. Dies erfolgt durch eine Kürzung des Gewerbeertrags auf Ebene der GmbH.

4.4.2 Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG

Der § 35 EStG wurde geschaffen, um eine zusätzliche Belastung durch die Gewerbesteuer zu reduzieren.[415] Ohne Anrechnung der Gewerbesteuer könnte sich eine Gesamtsteuerbelastung aus Einkommensteuer und Gewerbesteuer von über 60 % ergeben. Aus diesem Grund ermöglicht § 35 EStG eine teilweise Anrechnung der gezahlten Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer, um die Doppelbelastung beim Stillen zu mildern.[416] Sie beträgt das Vierfache des anteiligen Gewerbesteuermessbetrags[417] und kann nur von einer natürlichen Person in Anspruch genommen werden, welcher atypisch beteiligt ist.[418] Die gezahlte Gewerbesteuer wirkt sich gemäß § 51a II 3 EStG auch auf den gezahlten Solidaritätszuschlag aus. Damit wird eine komplette Entlastung bis zu einem Hebesatz von 422% erreicht. Liegt der Hebesatz darüber, kommt es in Höhe der Differenz zu einer Doppelbelastung mit Gewerbesteuer und Einkommensteuer. Statistisch gesehen liegt der durchschnittliche Hebesatz bei 403%.[419]

---

409 S. § 16 I GewStG.
410 Vgl. Rohrlack, *EStG § 35 [Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb].* Rn. 12.
411 Vgl. Kronawitter, Martin. 2. Auf. 2023. *§ 11 GewStG*. In *Gewerbesteuergesetz Praxiskommentar*. Berlin: Erich Schmidt Verlag. Rn. 4.
412 Vgl. BFH, Urt. v. 15.07.2020, III R 68/18, DStR 2021, 604, Rn. 21.
BFH Urt. v. 30.08.2007, IV R 47/05, DStR 2008, S. 94.
413 Vgl. Lamprecht, Gewerbesteuer, Rn. 24.56a.
414 Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 276.
415 Vgl. Rohrlack*, EStG § 35 [Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb],* Rn. 10.
416 Vgl. Lamprecht, *Gewerbesteuer*, Rn. 24.59.
417 S. § 35 I Nr. 2 S. 1 EStG.
418 Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 129.
419 Vgl. Rohrlack, *EStG § 35 [Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb],* Rn. 11a f.

Allerdings ist festzustellen, dass der Hebesatz in einwohnerstärkeren Gemeinden statistisch höher ist, sodass in Gemeinden mit mehr als 100.000 Einwohnern der Hebesatz von 422 % bereits regelmäßig überschritten wird.[420]

[420] Vgl. Rohrlack, *EStG § 35 [Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb],* Rn. 11a f.

4.5 Umsatzsteuer

Grundsätzlich gibt es keine umsatzsteuerlichen Besonderheiten für die GmbH und Still.[421] Der Umsatzsteuer unterliegen „*die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt*.“[422] Sind diese Grundtatbestände erfüllt, wird die Umsatzsteuerpflicht ausgelöst.[423] Nach Auffassung der Finanzverwaltung haben Innengesellschaften, zu denen auch stille Gesellschaften gehören, keine Unternehmereigenschaft.[424] Diese Auffassung wird von der Literatur geteilt, damit ist nur der Inhaber des Gewerbebetriebes Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes und damit umsatzsteuerpflichtig.[425]

Fraglich war jedoch, ob die Vermögenseinlage durch Einbringung der Arbeitskraft zu einem umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustausch führt und damit Umsatzsteuer entsteht.[426] Die Finanzverwaltung hat jedoch in einem BMF-Schreiben ausgeführt, dass diese keinen Leistungsaustausch begründen.[427] Damit ist auch in diesem Fall Rechtssicherheit eingetreten.[428]

Im Falle der Auflösung der stillen Gesellschaft und der damit einhergehenden Abfindung des stillen Gesellschafters mit Sachwerten unterliegt diese der Steuerpflicht. Allerdings sind bestimmte Sachverhalte von der Steuer befreit. Sofern im Rahmen der Abfindung beispielsweise Wertpapiere übertragen werden, sind diese gemäß § 4 Nr. 8e UStG grundsätzlich von der Steuer befreit. Gleiches gilt für die Übertragung von Grundstücken gem. § 4 Nr. 9 UStG, sofern die Option nach § 9 I UStG nicht gewählt wurde.[429]

---

421 Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 310.
422 S. § 1 Nr. 1 S. 1 UStG.
423 Vgl. Nieskens, Hans. 06/2024. *II. Regelungsinhalt*. In *Kommentar zum Umsatzsteuergesetz*. begründet von Günther Rau, Erich Dürrwächter, Hans Flick und Reinhold Geist. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag. Rn. 61.
424 Vgl. UStAE, 19.12.2019, *Innengesellschaften*, 2.1 V, Bund.
425 Vgl. Schönhaus, *§ 79 Steuern bei der Errichtung und der Einlageleistung,* Rn. 1;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 310;
Thierfeld*, Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 131.
426 Vgl. Thierfeld, Stille Gesellschaft im Steuerrecht, S. 132 f.
427 Vgl. BMF, 31.05.2007, *Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter; Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen eines Gesellschafters*, IV A 5 - S 7100/07/0031, DStR 2007, 1039, Nr. 11.
428 Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 132.
429 Vgl. Ebenda, S. 191.

4.6 Erbschafts- und Schenkungssteuer

Die Erbschaftssteuer ist durch das Bereicherungsprinzip geprägt. Die Steuerpflicht zielt darauf ab, einen unentgeltlichen Vermögensübergang, der entweder durch den Tod des bisherigen Inhabers oder durch ein Rechtsgeschäft begründet wird, zu besteuern.[430] Auch im Hinblick auf die Erbschafts- und Schenkungssteuer werden die typische und die atypische stille Gesellschaft unterschiedlich behandelt.[431] Im Kontext der Erbschafts- und Schenkungssteuer ist für die Bewertung der Vermögenseinlage ebenfalls der Betrag maßgeblich, den ein vorsichtiger Kaufmann nach Berücksichtigung aller Umstände für die Beteiligung zahlen würde.[432] Wie unter „3.3.2.3“ dargelegt, kann auch eine überhöhte Gewinnbeteiligung zu einer Steuerpflicht im Rahmen der Erbschafts- oder Schenkungssteuer führen.[433] Weitere Beispiele, die eine Steuerpflicht begründen, sind zum einen das Leisten der Vermögenseinlage durch Umbuchung der Kapitalkonten[434], sowie zum anderen eine Bewertung der Vermögenseinlage, die höher oder niedriger als der Teilwert ausfällt.[435] Auch im Rahmen der Übertragung von Vermögenswerten durch Vererbung oder durch Schenkung unter Lebenden ist grundsätzlich die Entrichtung von Steuern vorgesehen.[436]

Die Eigenschaft als Innengesellschaft bedingt, dass die typisch stille Gesellschaft in der Erbschafts- und Schenkungssteuer bewertungsrechtlich als eine Kapitalforderung zu betrachten ist. Dies ist darauf zurückzuführen, dass sie kein Betriebsvermögen aufweist und die Vermögenseinlage in das Betriebsvermögen des Handwerksgewerbes eingeht.[437] Die Verwaltung schließt sich dieser Ansicht an und bewertet die Kapitalforderung zum Nennwert.[438] Diese Meinung wird von der Literatur ebenfalls geteilt.[439] Nach der

---

[430] Vgl. Hennig, Thomas. 5. Auf. 2023. *IV. Kurzüberblick: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht*. In *Beck'sches Formularbuch Erbrecht*. herausgegeben von Christopher Keim und Daniel Lehmann. München: C.H. BECK. o. A..

[431] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 284.

[432] Vgl. Wachter, Thomas. 9. Aufl. 2020. *Erbschaft- und Schenkungsteuer, Vermögensteuer*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag, Rn. 27.45.

[433] Vgl. Wachter, *Erbschaft- und Schenkungsteuer, Vermögensteuer*, Rn. 27.18.

[434] Vgl. *Thierfeld, Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 142;
Wachter, *Erbschaft- und Schenkungsteuer, Vermögensteuer*, Rn. 27.6.

[435] Vgl. Wachter, *Erbschaft- und Schenkungsteuer, Vermögensteuer*, Rn. 27.7

[436] Vgl. Ebenda, Rn. 27.4;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 142.

[437] Vgl. BFH, Urt. v. 07.05.1971, III R 7/69, BeckRS 1971, S. 22001044.

[438] Vgl. ErbStR, 2019, *Einlage des typischen stillen Gesellschafters*, R B 12.4, Bund, S. 1.

[439] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 284;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 143;
Wachter*, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Vermögensteuer*, Rn. 27.30 ff.

Richtlinie ist dabei der Durchschnittsertrag grundsätzlich anhand der letzten drei Jahre zu bewerten.[440]

Die atypisch stille Gesellschaft ist auch im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht eine Personengesellschaft.[441] Im Rahmen der Bewertung ist zunächst der Wert des Betriebsvermögens zu ermitteln, welcher anschließend auf den Geschäftsinhaber und den Stillen aufzuteilen ist.[442] Das Betriebsvermögen ist anhand des gemeinen Werts anzusetzen.[443] Mit dem Ziel einer erleichterten Unternehmensnachfolge werden im Erbschaftssteuer- und Schenkungssteuergesetz besondere Regeln normiert.[444] In diesem Kontext wird der Begriff des „begünstigten Vermögens" verwendet, welcher mitunter auch Personengesellschaften sowie Anteile an Kapitalgesellschaften umfasst.[445]

Für die typisch stille Gesellschaft können diese Verschonungsregelungen grundsätzlich keine Anwendung finden, da es sich bei der stillen Gesellschaft wie bereits beschrieben um eine Kapitalforderung handelt.[446] Die atypisch stille Gesellschaft gilt als Mitunternehmeranteil, wodurch die Anwendung dieser Regeln grundsätzlich eröffnet wird.[447] Diese Auffassung wird von der Finanzverwaltung geteilt.[448] In diesem Kontext sei auf eine Rechtsprechung verwiesen, der zufolge der Erbe ebenfalls die Stellung eines Mitunternehmers einnehmen muss, da andernfalls kein begünstigtes Vermögen vorliegt.[449] Begünstigtes Vermögen sind auch Anteile an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Anteilseigner zu mindestens 25 % am Nennwert beteiligt war.[450] Damit kann grundsätzlich auch der typisch Stille die Verschonungsregeln in Anspruch nehmen, sofern es die Anteile an der Kapitalgesellschaft betrifft.[451] In Bezug auf das begünstigungsfähige Vermögen ist festzuhalten, dass hierunter grundsätzlich das

---

[440] Vgl. ErbStR, 2019, *Einlage des typischen stillen Gesellschafters*, R B 12.4, Bund, S. 4.
[441] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 285;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 143.
[442] Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 135;
Wachter, *Erbschaft- und Schenkungsteuer, Vermögensteuer*, Rn. 27.47.
[443] S. § 109 I BewG.
[444] Vgl. Wachter, *Erbschaft- und Schenkungsteuer, Vermögensteuer*, Rn. 27.59.
[445] Vgl. Hennig, Thomas. 5. Auf. 2023.4 *d) Begünstigung von Betriebsvermögen*. In *Beck'sches Formularbuch Erbrecht*. herausgegeben von Christopher Keim und Daniel Lehmann. München: C.H. BECK. o.A.
[446] Vgl. Wachter, *Erbschaft- und Schenkungsteuer, Vermögensteuer*, Rn. 27.69.
[447] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 285;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 143;
Wachter, Thomas. Erbschaft- und Schenkungsteuer, Vermögensteuer, Rn. 27.70.
[448] Vgl. Bayer. Staatsministerium der Finanzen, 23.03.2009, *Übertragung von atypischen Unterbeteiligungen und atypisch stillen Beteiligungen,* 34 – S 3811 – 035 – 11256/09, DStR 2009, S. 908.
[449] Vgl. FG Köln, Urt. v. 14.11.2006, 9 K 2612/04, DStRE 2007, S. 762.
[450] Vgl. Hennig,*4 d) Begünstigung von Betriebsvermögen,* o.A..
[451] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 285.

Betriebsvermögen, nicht jedoch das Verwaltungsvermögen fällt.[452] Bis zu einem Betrag von 26 Millionen Euro ist es möglich, begünstigtes Vermögen unter bestimmten Voraussetzungen entweder zu 85 %, der sogenannten Regelverschonung, oder zu 100 %, der sogenannten Optionsverschonung, steuerfrei zu erhalten.[453] Die Anwendbarkeit der Verschonungsregeln ist an die Einhaltung umfangreicher, streitanfälliger Regelungen geknüpft, welche zusätzlich zu beachten sind. Infolgedessen birgt diese Verschonungsregel sowohl erhebliche Chancen als auch erhebliche Risiken.[454] Neben den Verschonungsregelungen werden im Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz eine Reihe von Freibeträgen aufgeführt.[455] Außerdem müsste geprüft werden, ob neben dem Freibetrag ein Versorgungsfreibetrag gewährt wird.[456]

[452] Vgl. Wachter, *Erbschaft- und Schenkungsteuer, Vermögensteuer*, Rn. 27.63 f.
[453] Vgl. Ebenda, Rn. 27.63 f.
[454] Vgl. Ebenda, Rn. 27.68.
[455] S. § 16 I ErbStG.
[456] S. § 17 ErbStG.

4.7 Beendigung

Der Tod des stillen Gesellschafters hat nicht die Auflösung der stillen Gesellschaft zur Folge, da die Gesellschaft von den Erben fortgeführt wird.[457] Den Erben steht allerdings ein Sonderkündigungsrecht der Gesellschaft zu. Potenzielle Schwierigkeiten, die aus der Erbreihenfolge oder der Gesamterbfolge resultieren, können durch entsprechende Klauseln im Gesellschaftsvertrag vermieden werden,[458] so die Rechtsprechung des BGH.[459]

Im Allgemeinen wird die Gesellschaft aufgelöst, wenn der Inhaber des Handelsgewerbes verstirbt. Diese Regelung wurde auch im Rahmen des MoPeG nicht abgeändert. Im Fall der KG ist umstritten, was die Rechtsfolge ist, wenn der einzige Komplementär ausscheidet und die Erben für ihn in die Gesellschaft eintreten.[460] Die Auflösung der atypisch stillen Gesellschaft sollte deshalb, durch eine entsprechende Regelung im Gesellschaftsvertrag vermieden werden können, weil diese Regelung auch für diese Gesellschaftsform Anwendung finden müsste.[461]

Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Handelsgewerbe endet allerdings die stille Gesellschaft.[462] Auch die Liquidation hat eine sofortige Beendigung der stillen Gesellschaft zur Folge. Die dargelegten Beendigungsgründe sind auch auf die atypisch stille Gesellschaft übertragbar.[463] Im Falle der Liquidation einer GmbH als Handelsgewerbe lassen sich zwei Veräußerungsgewinne unterscheiden. Der erste Veräußerungsgewinn resultiert aus der Auflösung der GmbH selbst. Der Liquidationsgewinn entspricht dabei der Differenz zwischen dem Liquidationserlös und den Anschaffungskosten.[464] Dieser Gewinn aus dem GmbH-Anteil unterliegt der

---

457 Vgl. Blaurock, Uwe. 9. Aufl. 2020. *Auflösung der stillen Gesellschaft*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. Rn. 14.49;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 140;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 64;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 181.

458 Vgl. Gehrlein, Markus.05/2024. *HGB § 234 [Kündigung der Gesellschaft; Tod des stillen Gesellschafters]*. In *Handelsgesetzbuch*. herausgegeben von Detlev Joost, Lutz Strohn, Dörte Poelzig und Volker Sander. München: C.H. BECK und Verlag Franz Vahlen. Rn. 37.

459 Vgl. BGH, Urt. v. 28.06.1962, II ZR 61/61, FHZivR 8 Nr. 2285, S. 1084.

460 Vgl. Lorz, Rainer 5. Auf. 2024. *HGB § 138 Auflösungsgründe*. In *Handelsgesetzbuch*. herausgegeben von Detlev Joost, Lutz Strohn, Dörte Poelzig und Volker Sander. München: Verlag C.H.BECK und Verlag Franz Vahlen. Rn. 24 f.

461 Vgl. Blaurock, *Auflösung der stillen Gesellschaft*. Rn. 14.42 ff.

462 Vgl. Ebenda, 14.46.
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 182.

463 Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 262 ff.

464 Vgl. Ebenda, S. 262.

Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren. Ein weiterer Veräußerungsgewinn kann aus der Beteiligung an einer stillen Gesellschaft resultieren.[465]

Weitere Gründe für die Beendigung der stillen Gesellschaft können beispielsweise in einer Kündigung des Gesellschaftsverhältnisses liegen.[466] Eine Auflösung des Vertrags kann zudem erfolgen, wenn ein zuvor vereinbarter Zweck erreicht wurde oder ein zuvor festgelegter Zeitraum abgelaufen ist.[467] Eine Beendigung der stillen Gesellschaft kann zudem einvernehmlich zwischen den Gesellschaftern vereinbart werden.[468] Im Falle der Beendigung einer stillen Gesellschaft besteht die Möglichkeit der Fortführung des Handelsgeschäfts durch den Inhaber, da zwischen dem Stillen und dem Inhaber lediglich eine rein schulrechtliche Beziehung besteht, wodurch die Anwendung von Liquidationsvorschriften ausgeschlossen ist.[469] Diese Auffassung wurde jüngst durch eine Rechtsprechung bestätigt.[470]

4.7.1 Die Auseinandersetzung

Im Falle der Auflösung hat der stille Gesellschafter lediglich Anspruch auf Rückzahlung seiner durch etwaige Verluste geminderten Einlage.[471] *„Nach der Auflösung der Gesellschaft hat sich der Inhaber des Handelsgeschäfts mit dem stillen Gesellschafter auseinanderzusetzen und dessen Guthaben in Geld zu berichtigen*.“[472] gem. dem HGB. Im Falle einer Auseinandersetzung ergibt sich nach dem Gesetzeswortlaut lediglich ein Geldanspruch, auch wenn eine Sacheinlage erbracht wurde. Eine Rückübertragung der Sacheinlage ist folglich nur dann möglich, wenn dies vertraglich vereinbart wurde.[473] Die Auseinandersetzung verfolgt den Zweck, die entstandenen Ansprüche in einem einheitlichen Verfahren aufzurechnen.[474] Wurde zum Beispiel in der Auseinandersetzung mit dem typisch Stillen eine Abfindung gezahlt, welche eine höhere Summe aufweist als

---

465 Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 262.
466 Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 181;
Schoor und Natschke, *Die GmbH & Still im Steuerrecht*, S. 140;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 55.
467 Vgl. Blaurock, Auflösung der stillen Gesellschaft, Rn. 14.11;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 181.
468 Vgl. Blaurock, Auflösung der stillen Gesellschaft, Rn. 14.10.
469 Vgl. Blaurock, Auflösung der stillen Gesellschaft, Rn. 14.2;
Gehrlein, Markus. 05/2024. *HGB § 235 [Auseinandersetzung]*. In *Handelsgesetzbuch*. herausgegeben von Detlev Joost, Lutz Strohn, Dörte Poelzig und Volker Sander. München: C.H. BECK und Verlag Franz Vahlen. Rn. 1;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*. S. 263;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 181.
470 Vgl. BGH, Urt. v. 08.12.2015, II ZR 333/14, DStR 2016, S. 880.
471 Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 263.
472 S. § 235 I HGB.
473 Vgl. Gehrlein, *HGB § 235 [Auseinandersetzung]*, Rn. 2.
474 Vgl. Kauffeld, Hans-Georg. 9. Aufl. 2020. *Auseinandersetzung*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. Rn. 15.7.

der Stand des Einlagenkontos, so ist die daraus resultierende Differenz als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu besteuern.[475]

Im Falle einer Auseinandersetzung einer atypisch stillen Gesellschaft sind lediglich Besonderheiten zu beachten, sofern der Stille am Vermögen der Gesellschaft teilnimmt.[476] In diesem Fall erfolgt die Aufgabe nicht wie bei einer typisch stillen Gesellschaft, sondern vergleichsweise wie die Auflösung einer Mitunternehmerschaft.[477] Dies eröffnet die Möglichkeit einer gegebenenfalls begünstigten Besteuerung des Veräußerungsgewinns gemäß § 16 IV EStG und § 34 EStG.[478]

Im Falle einer typisch stillen Gesellschaft erfolgt eine Rückzahlung der Einlage, welche einkommensteuerrechtlich als Kapitalrückzahlung zu werten ist. Diese ist unter keiner der Einkunftsarten gemäß § 2 I EStG zu subsumieren. Lediglich bei einer Rückzahlung, welche den Betrag der Einlage übersteigt, ist der Mehrbetrag gemäß § 20 II Nr. 4 EStG als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern.[479] Sofern die typisch stille Gesellschaft nicht oder nicht in voller Höhe aufgrund von Liquiditätsproblemen des Handelsgewerbes ausgezahlt wird, sind die Verluste gemäß § 20 VI 2 EStG grundsätzlich berücksichtigungsfähig und können mit anderen positiven Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden. Allerdings ist die anrechenbare Höhe auf 20.000 € pro Jahr gemäß § 20 VI 6 EStG begrenzt.[480]

Im Falle einer atypisch stillen Gesellschaft liegt durch die Auszahlung des Aussetzungsguthabens eine Veräußerung der Mitunternehmerschaft vor. Im Rahmen der Überlassung von Wirtschaftsgütern erfolgt eine Rückführung derselben in das Privatvermögen zum Zeitpunkt der Überlassung. Im Rahmen der Prüfung ist festzustellen, ob der Aufgabegewinn, der sich aus der Differenz des Teilwerts der Wirtschaftsgüter abzüglich des Buchwertes ergibt, zu besteuern ist oder ob eine Begünstigung gemäß § 34 EStG oder eine Steuerbefreiung gem. §16 IV EStG greift.[481]

---

[475] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*. S. 263.
[476] Vgl. Gehrlein, *HGB § 235 [Auseinandersetzung]*, Rn. 23.
[477] Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 192.
[478] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*. S. 264 f; Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 192.
[479] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 265; Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 189.
[480] Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 188.
[481] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 265f.

Nach § 16 IV EStG, kann ein Steuerpflichtiger, der mindestens das 55. Lebensjahr vollendet oder dauernd berufsunfähig ist, einen Freibetrag in Höhe von 45.000 € einmalig für diese Veräußerungsgewinne geltend machen. Sofern der Veräußerungsgewinn den Betrag von 136.000 € übersteigt, wird die Differenz von den 45.000 € abgezogen. Dies hat zur Konsequenz, dass bei einem Veräußerungsgewinn von über 181.000 € der Freibetrag auf null abgeschmolzen ist.[482] In diesem Kontext ist zu erwähnen, dass der Steuerpflichtige ebenfalls einmalig und nach Erreichen des 55. Lebensjahres für einen Betrag von weniger als fünf Millionen Euro einen ermäßigten Steuersatz gem. § 34 III EStG beantragen kann. Der Betrag beläuft sich auf 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes. Zudem kann eine Prüfung erfolgen, ob die sogenannte "Fünftelregelung" gemäß § 34 I EStG anwendbar ist. Diese erlaubt eine Besteuerung des Gewinns, als ob dieser über einen Zeitraum von fünf Jahren vereinnahmt worden wäre. Dadurch wird eine Begünstigung durch die Progression erreicht und damit eine Tarifglättung erreicht.[483] In Bezug auf GmbH-Anteile, welche im Sonderbetriebsvermögen gehalten werden, ist eine Anwendung der Regelungen des § 34 EStG nicht zulässig.[484]

4.7.2 Die Umwandlung in Stammkapital

Eine Umwandlung in eine andere Personengesellschaft ist grundsätzlich nicht möglich, da die stille Gesellschaft als Innengesellschaft zur Umwandlung nicht fähig ist.[485] Allerdings besteht die Möglichkeit, die atypisch stille Gesellschaft aufzulösen und zeitgleich eine Personengesellschaft zu gründen. Steuerliche Folgen würden sich daraus regelmäßig nicht ergeben, da eine Einbringung zu Buchwerten grundsätzlich möglich ist. Sollten dabei allerdings die stillen Reserven aufgedeckt werden, könnte eine Besteuerung erfolgen.[486] Durch Erhöhungsbeschlüsse für das Stammkapital besteht die Möglichkeit, eine stille Beteiligung in Stammkapital umzuwandeln. In einem ersten Schritt ist ein Beschluss über die Erhöhung des Stammkapitals zu fassen. Gleichzeitig ist die stille Gesellschaft zu beenden, damit die Stammkapitalerhöhung mit dem Auszahlungsguthaben finanziert werden kann.[487]

---

[482] Vgl. Schnabelrauch, Marcus. 9. Auf. 2024. *§ 33 Steuerliche Behandlung des entgeltlichen Gesellschafterwechsels*. In *GmbH & Co. KG*. herausgegeben von Johan Reichert. München: C.H. BECK. Rn. 33.

[483] Vgl. Schnabelrauch, *§ 33 Steuerliche Behandlung des entgeltlichen Gesellschafterwechsels*. Rn. 30.

[484] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 265.

[485] Vgl. Lamprecht, *Die stille Gesellschaft in der Umwandlung*, Rn. 17.56.

[486] Vgl. Ebenda, Rn. 17.58;
Levedag, Christian. 9. Aufl. 2020. *Ausgewählte Fragen zum Umwandlungssteuerrecht*. Rn. 26.91;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 192 f.

[487] Vgl. Lamprecht, *Die stille Gesellschaft in der Umwandlung*. Rn. 17.60;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 269.

Sofern das vorangehend beschriebene Verfahren zur Umwandlung einer typisch stillen Beteiligung dient, liegt ein Tauschvorgang vor, der auf privater Ebene vollzogen wird. Im Falle eines Wertzuwachses des durch die Kapitalerhöhung erworbenen Gutes, welcher den Einlagebetrag übersteigt, könnten Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 II Nr. 4 EStG resultieren. Im Falle der atypisch stillen Beteiligung hingegen wird bei Beendigung ein Veräußerungsvorgang gemäß § 16 I EStG verursacht, der zur Besteuerung der stillen Reserven führt. Allerdings besteht die Möglichkeit, diesbezüglich eine Einbringung eines Mitunternehmeranteils gemäß § 20 UmwStG vorzunehmen,[488] da auch Innengesellschaften den Regelungen des § 20 UmwStG unterliegen können.[489]

Gemäß § 20 UmwStG besteht die Möglichkeit, Mitunternehmeranteile in eine Kapitalgesellschaft einzubringen, sofern im Gegenzug neue Anteile an der Kapitalgesellschaft gewährt werden.[490] Auf Antrag kann das eingebrachte Betriebsvermögen zum Buchwert übernommen werden, wobei eine Reihe von Voraussetzungen zu erfüllen sind. Unter anderem muss gewährleistet sein, dass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland gewahrt bleibt. Es muss ein positiver Saldo von Vermögen und Schulden bestehen. Sofern sonstige Gegenleistungen gewährt werden, dürfen diese den Wert von 25 % des Buchwertes des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteigen und einen Betrag von 500.000 € nicht überschreiten.[491] Im Falle einer Einbringung zu Buchwerten wird grundsätzlich kein Veräußerungsgewinn generiert. Im Falle einer Einbringung zum Teilwert erfolgt eine Aufdeckung der stillen Reserven, was zu einem Veräußerungsgewinn führen kann.[492] Die Übertragung zu Buchwerten setzt voraus, dass der Einbringende alle wesentlichen Betriebsgrundlagen mitüberträgt. Dazu zählt auch das Sonderbetriebsvermögen.[493]

---

488 Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 269 f.

489 Vgl. Schmitt, Joachim. 10. Auf. 2024. *UmwStG §20 Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft*. In *Umwandlungsgesetz Umwandlungssteuergesetz*. herausgegeben von Joachim Schmitt und Robert Hörtnagl. München: C.H. BECK. Rn. 136.

490 Vgl. Ebenda, Rn. 1.

491 Vgl. Levedag, Christian. 9. Aufl. 2020. *Ausgewählte Fragen zum Umwandlungssteuerrecht*. Rn. 26.92;
Schmitt. *UmwStG §20 Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft*, Rn. 5;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 272.

492 Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 270.

493 Vgl. Levedag, Christian. 9. Aufl. 2020. *Ausgewählte Fragen zum Umwandlungssteuerrecht*. Rn. 26.92;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 269 f.

Beim Einmann-GmbH-Gesellschafter gehören grundsätzlich die im Sonderbetriebsvermögen II gehaltenen GmbH-Anteile zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen, welche mit eingebracht werden müssen. Wenn der Einmann-GmbH Gesellschafter die Anteile mit einbringen würde, dann hätte die GmbH eigene Anteile auszuweisen. Aufgrund rechtlicher Beschränkungen würde daraus resultieren, dass der Stille als Gegenleistung für das Einbringen, neue Anteile an der Kapitalgesellschaft erhält.[494] Die Finanzverwaltung erlaubt allerdings, durch die Stellung eines unwiderruflichen Antrages, dass die im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Anteile nicht mit eingebracht werden müssen. Der ehemalige Stille muss jedoch akzeptieren, dass diese Anteile anschließend als durch Sacheinlage erworben gelten und somit § 22 I UmwStG auf diese Anwendung findet.[495] In Bezug auf den qualifizierten Anteilstausch ist gemäß § 22 I UmwStG eine siebenjährige Haltefrist für die Anteile vorgesehen, da andernfalls eine rückwirkende Besteuerung des Einbringungsvorgangs erfolgt.[496] Der vorliegende Antrag ermöglicht es, die bei Beendigung aufgedeckten stillen Reserven zu vermeiden, welche durch die Anteile bedingt sind.[497]

Im Rahmen dieser Arbeit wurde die Besteuerung der typischen und der atypischen Einmann-GmbH und Still von der Gründung bis zur Beendigung mit Berücksichtigung der laufenden Besteuerung dargelegt. Im Folgenden soll das erlangte Wissen genutzt werden, um die Steuergestaltungsmöglichkeiten zu erarbeiten.

---

494 Vgl. Levedag, *Ausgewählte Fragen zum Umwandlungssteuerrecht*. Rn. 26.91 f.
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 272.

495 Vgl. BMF, 11.10.2011, *Schreiben betr. Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes i. d. F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) – Umwandlungssteuererlass 2011 (UmwStE 2011)*, IV C 2 - S 1978-b/08/10001, BeckVerw 254520, Bund, Rn. 20.08 f.

496 Vgl. Schmitt, Joachim. 10. Auf. 2024. *UmwStG §22 Besteuerung des Anteilseigners*. In *Umwandlungsgesetz Umwandlungssteuergesetz*. herausgegeben von Joachim Schmitt und Robert Hörtnagl. München: C.H. BECK, Rn. 3.

497 Vgl. Levedag, *Ausgewählte Fragen zum Umwandlungssteuerrecht*, Rn. 26.97.

5 Steuergestaltungsmöglichkeiten

Die Stille Gesellschaft wurde seit langem genutzt, um mithilfe dieser Rechtsform Steuerersparnisse zu erzielen. Die Gesellschaftsform wurde zum Beispiel vor 1977 verwendet, um zum damaligen Rechtsstand eine Doppelbesteuerung von Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer zu verhindern. Im Jahr 1977 wurde durch die Einführung der Vollanrechnung der Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer eine Doppelbesteuerung verhindert,[498] weshalb die Verwendung der stillen Gesellschaft für diesen Zweck nicht länger erforderlich war. Die Gesellschaftsform hat dennoch bis heute nicht an Bedeutung verloren.[499] In der aktuellen steuerrechtlichen Landschaft bietet die Einmann-GmbH und Still eine effektive Möglichkeit Steuervorteile zu realisieren, zum Beispiel durch die Verlagerung von positiven und negativen Gewinnen, die Ausnutzung von Freibeträgen und der Progression oder durch verschiedene Steuersätze.[500]

Im Rahmen einer Steuergestaltung ist es unerlässlich, die Vor- und Nachteile der Gesellschaft zu beurteilen und zu gewichten.[501] Ein besonderer Vorteil für die stille Gesellschaft liegt in der gesellschaftsrechtlichen Flexibilität, sowie der grundsätzlich geringen Anzahl an zu beachtenden Formvorschriften.[502] Ein Beispiel für die Flexibilität ist, dass durch die Gründung einer typisch stillen Gesellschaft eine Verbindlichkeit eingegangen werden kann, wogegen durch Begründung einer atypisch stillen Gesellschaft eine Mitunternehmerschaft entsteht.[503] Hinzu kommt, dass wie unter 4.1 bereits erwähnt, die typische in eine atypisch stille Gesellschaft grundsätzlich durch eine Vertragsanpassung umgewandelt werden kann, was damit für eine flexible Gestaltung spricht.

---

498 Vgl. Blaurock, Uwe. 9. Aufl. 2020. *Wesen und Bedeutung der Unternehmungsformen*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. Rn. 1.1;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht, S.* 109 ff.

499 Vgl. Ebenda, Rn. 1.1 und 109 ff.

500 Vgl. Blaurock, *Die stille Gesellschaft als Unternehmungsform, insbesondere die Gründe für ihre Wahl*. RZ 2.12 f.
Levedag. *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*. RZ 20.86 ff;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 324 ff.
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht, S.* 109 ff.

501 Vgl. Levedag, *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*. Rn. 20.85.

502 Vgl. Wedemann, Frauke. 8 Auf. 2024. *HGB § 230 [Begriff und Wesen der stillen Gesellschaft]*. In *Handelsgesetzbuch Kommentar*. herausgegeben von Hartmut Oetker. München: C.H. BECK. Rn. 7.

503 Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still, S.* 336 ff.

5.1 Gestaltungen mit der Gründung einer Personengesellschaft

Die Finanzverwaltung und die Rechtsprechung behandeln die atypisch stille Gesellschaft sowie die GmbH & Co. KG gleich. In der Konsequenz lassen sich zahlreiche Steuergestaltungsmöglichkeiten der atypisch stillen Gesellschaft in gleicher Weise mit der GmbH & Co. KG realisieren. Der wesentliche Vorteil der atypisch stillen Gesellschaft liegt folglich nicht im Steuerrecht, sondern im Zivil- bzw. Handelsrecht begründet. Bezüglich der Steuergestaltungen mit Personengesellschaften ist festzuhalten, dass sich die GmbH & Co. KG dennoch in wesentlichen Punkten von der atypisch stillen Gesellschaft unterscheidet. Eine Eintragung der stillen Gesellschaft in das Handelsregister ist nicht erforderlich. Des Weiteren besteht die Möglichkeit, mehrere stille Beteiligungen gleichzeitig abzuschließen, wobei mit diesen unterschiedliche Vertragsgestaltungen vereinbart werden können. Außerdem sind sowohl die Gründung als auch die Beendigung der Gesellschaft einfacher zu bewerkstelligen.[504] In diesem Kontext sei auf die Abschnitte „4.1.2“ und „4.7“ verwiesen, in denen die Bedingungen für eine steuerneutrale Gründung und Beendigung der stillen Gesellschaft erörtert wurden. Im Folgenden erfolgt zunächst eine Darstellung der allgemeinen Steuergestaltungen, die Mitunternehmerschaften anwenden können. Die folgenden Gestaltungen sind damit grundsätzlich auch mit einer KG möglich. Die atypisch stille Gesellschaft könnte sich bei den genannten Gestaltungen allerdings besonders eignen, was im Folgenden erläutert werden soll.

5.1.1 Wegzugsbesteuerung umgehen

Die Wegzugsbesteuerung wird auch in Zukunft ein relevantes Thema in Deutschland bleiben. Insbesondere für wohlhabende Privatpersonen kann ein Wegzug aus Deutschland eine regelmäßig in Betracht gezogene Option sein. In jüngerer Vergangenheit haben beispielsweise die im Jahr 2007 eingeführte „Reichensteuer“ sowie die im Jahr 2009 eingeführte Abgeltungsteuer, die zunehmende Koordinierung im Bereich der Außenprüfung oder die potenzielle Einführung eines europäischen Vermögensregisters die Auswanderung wahrscheinlich zusätzlich befeuert.[505]

Im Falle der Verlegung des Wohnsitzes einer natürlichen Person ins Ausland sieht § 6 AStG (Außensteuergesetz) eine Besteuerung der stillen Reserven einer Kapitalgesellschaft zu diesem Zeitpunkt vor.[506] Die Verlagerung des Wohnsitzes wird

[504] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still, S.* 336 ff.
[505] Vgl. Ettinger, Jochen. 5. Auf. 2022. *Wegzugsbesteuerung Steuerlich motivierter Wegzug natürlicher Personen*. Herne: NWB Verlag. S. 1 f.
[506] Vgl. Kraft, Gerhard. 2. Auf. 2019. *AStG § 6 Besteuerung des Vermögenszuwachses*. In *Außensteuergesetz*. herausgegeben von Gerhard Kraft. München: C.H. BECK. Rn. 15.

folglich als fiktive Veräußerung betrachtet.[507] Dies führt zu der Problematik, dass durch die fiktive Veräußerung eine Steuerlast entsteht, obwohl die entsprechende Liquidität, die für die Zahlung benötigt würde, nicht vorhanden ist.[508] Um die fiktive Veräußerung zu umgehen, wird die atypisch stille Gesellschaft als eine mögliche Gestaltung genannt, um dies mit „relativ geringem Aufwand“ zu vermeiden. Die Gründung einer atypisch stillen Gesellschaft führt zur steuerlichen Gründung einer Personengesellschaft, welche damit nicht die genannten Tatbestände erfüllt.[509] Damit führt der bloße Wegzug grundsätzlich nicht zu einer Entstrickungsbesteuerung gemäß § 6 AStG. Allerdings könnte eine Besteuerung dennoch ausgelöst werden, beispielsweise durch Einschränkungen des deutschen Besteuerungsrechts.[510] Diesbezüglich sei auf ein aktuelles Urteil des FG Münster verwiesen, indem die Frage geklärt wurde, ob die Änderung eines Doppelbesteuerungsabkommens eine solche Einschränkung des Besteuerungsrechts und damit eine Entstrickung darstellt. Es wurde jedoch Revision eingelegt, die noch nicht entschieden ist.[511] Des Weiteren können Gefahren dadurch entstehen, dass der Auswanderer im Ausland einer beruflichen Tätigkeit nachgeht. In diesem Fall wird eine Betriebsstätte im Ausland gegründet, wodurch die steuerlichen Folgen des AStG geprüft werden müssen.[512]

In Bezug auf diese Gestaltung kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass kein Gestaltungsmissbrauch im Sinne der Abgabenordnung vorliegt. Allerdings ist es im Rahmen der Gründung empfehlenswert, auch außersteuerliche Gründe zu dokumentieren, um im Falle eines Konflikts mit den Finanzbehörden eine fundierte Argumentationsgrundlage vorweisen zu können.[513] Dazu sei auf 3.2 verwiesen.

---

[507] Vgl. Kraft, Gerhard. 2. Auf. 2019. *AStG § 6 Besteuerung des Vermögenszuwachses*. In *Außensteuergesetz*. herausgegeben von Gerhard Kraft. München: C.H. BECK. Rn. 15.

[508] Vgl. Ettinger, Jochen. 5. Auf. 2022. *Wegzugsbesteuerung Steuerlich motivierter Wegzug natürlicher Personen*. Herne: NWB Verlag. S. 54.

[509] Vgl. Klein, Christoph und Rippert, Benedikt. 2019. *Gestaltungen zur Vermeidung der Entstrickungsbesteuerung von Kapitalgesellschaftsanteilen im Privatvermögen*. In *IStR* S. 439-446, Heft 12 Seiten 433-480, S. 445;
Bron, Jan. 2016. *Atypisch stille Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft und Entstrickungsbesteuerung Gestaltungsmöglichkeit zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung*. In *IStR* S. 26-29, Heft 1 Seiten 1-44. S. 27.

[510] Vgl. Bron, *Atypisch stille Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft und Entstrickungsbesteuerung Gestaltungsmöglichkeit zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung*. S. 27.

[511] Vgl. FG Münster, Urt. v. 10.08.2022, 13 K 559/19 G, DStR 2022, S. 2413.

[512] Vgl. Klein und Rippert, *Gestaltungen zur Vermeidung der Entstrickungsbesteuerung von Kapitalgesellschaftsanteilen im Privatvermögen*. S. 445.

[513] Vgl. Ettinger, *Wegzugsbesteuerung Steuerlich motivierter Wegzug natürlicher Personen*, S. 53 f.

Nach einer Literaturmeinung ist ein konsequentes Wohnsitzmanagement „*Die wesentlichste Gestaltungsüberlegung*“,[514] so kann die Wegzugsbesteuerung ebenfalls durch ein geschicktes Wohnsitzmanagement verhindert werden, da damit zum Beispiel der Tatbestand des Wegzuges nicht erfüllt wird.[515] Alternativ bestünde die Möglichkeit, die Anteile an der Kapitalgesellschaft, die sich im Privatvermögen befinden, vorab in Betriebsvermögen einzubringen.[516]

In der Folge ist eine Einzelfallprüfung erforderlich, um die in der Situation geeignete Gestaltungsmöglichkeit zu ermitteln. Die relativ einfache Möglichkeit, die Wegzugsteuer mithilfe der atypisch stillen Gesellschaft zu umgehen, wird nach Auffassung des Verfassers mit den damit einhergehenden Risiken erkauft. Neben der bereits erwähnten Gefahr, im Ausland eine Betriebsstätte zu gründen, besteht das Risiko einer Nichtanerkennung der Gesellschaft, wenn zum Beispiel die Gesellschaftsform nicht entsprechend gelebt wird. Diesbezüglich sei auf Punkt 3.1.1 verwiesen. Um einen Gestaltungsmissbrauch vorzubeugen, der letztlich zu einer Nichtanerkennung der Gesellschaft führt, ist eine fremdübliche (vgl. 3.2) Vermögenseinlage für die Gründung erforderlich (vgl. 2.2). Die Frage, was unter einer fremdüblichen Vermögenseinlage zu verstehen ist, kann nicht allgemeingültig beantwortet werden, sondern muss im Einzelfall entschieden werden. Der Autor mutmaßt, dass es Einzelfälle geben wird in denen der Auswanderer, das durch die Gestaltung fortan gebundene Vermögen in der Gesellschaft, lieber im Ausland zur Verfügung haben möchte. Es sei angemerkt, dass die Überlegung eines Wegzugs nicht ausschließlich auf steuerlichen Überlegungen basiert. In der Einzelfallprüfung sollten zum Beispiel ebenfalls die Kosten für die Verwaltung des Konstrukts berücksichtigt werden. Somit könnte sich zum Beispiel ein geschicktes Wohnsitzmanagement oder eine andere Gestaltungsmöglichkeit als vorteilhafter erweisen.

[514] S. Ettinger, *Wegzugsbesteuerung Steuerlich motivierter Wegzug natürlicher Personen*, S. 50.
[515] Vgl. Klein und Rippert. *Gestaltungen zur Vermeidung der Entstrickungsbesteuerung von Kapitalgesellschaftsanteilen im Privatvermögen*. S. 449.
[516] Vgl. Ettinger, *Wegzugsbesteuerung Steuerlich motivierter Wegzug natürlicher Personen*, S. 54.

5.1.2 Besteuerung bei der Vermögenseinlage umgehen

Im Falle einer Umwandlung eines Unternehmens sind die Auswirkungen auf den Grundbesitz zu berücksichtigen.[517] Eine Umwandlung in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft führt in Bezug auf die steuerliche Behandlung der Grundstücke in den meisten Fällen zu einer Benachteiligung.[518] Bei der Gründung einer stillen Gesellschaft erfolgt grundsätzlich keine Eigentumsübertragung, da es sich hierbei um eine Innengesellschaft handelt.[519] Diesbezüglich sei auf die Ausführungen unter 4.1 verwiesen.

Nach Meinung des BFH bleibt auch nach dem Grunderwerbssteuergesetz das Handelsgewerbe Eigentümer und Besitzer der Wirtschaftsgüter, wenn eine stille Gesellschaft gegründet wird.[520] Somit werden nur dann, wenn als Vermögenseinlage ein Grundstück eingebracht und dieses damit in das Betriebsvermögen der GmbH übergeht, die Tatbestände der Grunderwerbsteuer gemäß § 1 I Nr. 1 GrEStG erfüllt. Auch im Falle der Beendigung der stillen Gesellschaft und Rückübertragung des Grundstücks wird der Tatbestand der Grunderwerbsteuer erneut erfüllt, sodass auch in diesem Fall Grunderwerbsteuer entstehen würde. Sofern jedoch die Vermögenseinlage in Form einer Nutzungserlaubnis für das Grundstück erfolgt, wird dadurch keine Grunderwerbsbesteuerung ausgelöst.[521] Daher sollte als Vermögenseinlage lediglich das Recht zur Nutzung des Grundstücks eingelegt werden, um eine Grunderwerbsteuer zu umgehen.[522] Bei Sachanlagen, die als Vermögenseinlage genutzt werden, ist ein ähnliches Vorgehen zu empfehlen. Diese Einlagen werden gemäß § 6 I Nr. 5 EStG mit dem Teilwert bewertet, was die Gefahr birgt, dass in Höhe der Beteiligungsquote die stillen Reserven anteilig aufgedeckt werden, wenn die Sacheinlage nicht aus dem Privatvermögen stammt. Dies kann eine ungewollte Besteuerung zur Folge haben. Wird lediglich die Nutzung an dem Gegenstand vereinbart, erfolgt eine Einbringung der Gegenstände steuerneutral in das Sonderbetriebsvermögen des Stillen.[523]

---

[517] Vgl. Liebscher, Thomas. 8. Auf. 2021. *§ 2 Bedeutung der GmbH & Co. KG*. In *GmbH & Co. KG*. herausgegeben von Jochem Reichert. München: C.H. BECK. Rn. 1.

[518] Vgl. Ebenda, Rn. 34.

[519] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 309; Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 145; Wachter, Grund- und Grunderwerbsteuer. Rn. 28.3 f.

[520] Vgl. BFH, Urt. v. 30.11.1983, II R 130/81, BeckRS 1983, S. 22006722.

[521] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 309; Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 145; Wachter, Grund- und Grunderwerbsteuer. Rn. 28.3 f.

[522] Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 145.

[523] Vgl. Haar, Lukas und Denker, Daniel. *Steuerliche Problemfelder und Gestaltungsmöglichkeiten bei atypisch stillen Gesellschaften*. In NWB S. 2342-2359, Nr. 34 v. 23.08.2024, S. 2355.

Sofern diese Wirtschaftsgüter jedoch für die Fortführung eines Betriebes unabdingbar und folglich nicht ohne Weiteres ersetzbar sind, könnten sie als wesentliche Betriebsgrundlage klassifiziert werden.[524] Die wesentliche Betriebsgrundlage ist ein Tatbestandsmerkmal der Betriebsaufspaltung.[525] In der Folge sind die steuerlichen Besonderheiten, die sich aus einer Betriebsaufspaltung ergeben, Gegenstand des nächsten Kapitels.

5.1.3 Betriebsaufspaltung retten

Die Betriebsaufspaltung stellt ein aus der Rechtsprechung entwickeltes Konstrukt dar, welches nahezu 100 Jahre alt ist. Die Finanzverwaltung hat dieses Konstrukt aufgegriffen und in ihre Verwaltungspraxis integriert.[526] In der Literatur wird daher kritisiert, dass der Gesetzgeber dieses Konstrukt noch nicht gesetzlich geregelt hat und durch Rechtsprechungsänderungen kein Vertrauensschutz gewährleistet ist.[527] So wurde zum Beispiel in jüngster Vergangenheit eine Rechtsprechungsänderung im Kontext einer Betriebsaufspaltung vorgenommen. Diese Änderung stellt eine Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung dar.[528] In Reaktion hierauf hat zwar die Finanzverwaltung mittels eines BMF-Schreibens Stellung genommen und „*Aus Vertrauensschutzgründen ist eine solche Beteiligung bei der Beurteilung einer personellen Verflechtung als eine der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung erst ab dem Veranlagungszeitraum 2024 zu berücksichtigen.*“[529] Dennoch veranschaulicht dieses Beispiel, weshalb nach Auffassung der Literatur eine gesetzliche Regelung zu bevorzugen wäre.

Die Finanzverwaltung definiert eine Betriebsaufspaltung als gegeben, wenn eine personelle und sachliche Verflechtung einer wesentlichen Betriebsgrundlage vorliegt. In der Konsequenz werden die Einkünfte als gewerblich qualifiziert.[530] Ein Risiko, das in der Praxis bei einer Betriebsaufspaltung bestehen kann, ist, dass diese nicht erkannt wurde

---

[524] Vgl. Schallmoser, Ulrich. 06/2024. *EStG § 16 Veräußerung des Betriebs*. In *Ertragssteuerrecht Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftssteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und Nebengesetze*. herausgegeben von Bernd Heuermann und Peter Brandis. München: Franz Vahlen Verlag. Rn. 152.

[525] Vgl. EStR, 2012, *Allgemeines*, H 15.7 IV, Bund.

[526] Vgl. Dresler, Daniel und Nickel, Carola. *Wege aus der Betriebsaufspaltung*. In DStR 2024. Heft 8 S. 393-456. S. 403.

[527] Vgl. Schnabelrauch, Marcus. 9. Auf. 2024. *§ 37 Steuerfolgen beim Übergang des Gesellschaftsanteils durch Schenkung oder von Todes wegen.* In *GmbH & Co. KG*. herausgegeben von Johan Reichert. München: C.H. BECK. Rn. 50.

[528] Vgl. BFH, Urt. v. 16.09.2021, IV R 7/18, DStR 2022, S. 189.

[529] S. BMF, 21.11.2022, *Beherrschungsidentität bei mittelbarer Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft an einer Besitz-Personengesellschaft*, IV C 6 - S 2240/20/10006, DStR 2022, S. 2441.

[530] Vgl. EStR, 2012, *Allgemeines*, H 15.7 IV, Bund.

und erst im Rahmen einer Betriebsprüfung entdeckt wird,[531] denn sowohl eine bewusste als auch eine unbewusste Beendigung der Betriebsaufgabe führt zu einer Entnahme der Betriebsgrundlagen in das Privatvermögen, wodurch eine Besteuerung der stillen Reserven erfolgt.[532] Im Falle einer Verpachtung oder Vermietung eines Grundstücks durch einen Gesellschafter an eine Einmann-GmbH wird damit grundsätzlich eine Betriebsaufspaltung begründet.[533] Sofern dieser Vorgang jedoch durch einen Gesellschaftsvertrag verursacht und eine atypisch stille Gesellschaft eingegangen wird, liegt keine Betriebsaufspaltung vor. Diese Konstellation begründet sich in der Tatsache, dass durch die Gründung einer atypisch stillen Gesellschaft die wesentliche Betriebsgrundlage in das Sondervermögen übergeht und das Sondervermögen Vorrang vor einer Betriebsaufspaltung genießt.[534]

Eine Betriebsaufspaltung kann grundsätzlich durch präventive Maßnahmen vermieden werden. Alternativ kann das Risiko einer ungeplanten Beendigung der Betriebsaufspaltung durch laufende Gestaltungsmaßnahmen minimiert werden. Die Konsequenz ist, dass auf diese Weise das Fortbestehen des Betriebsvermögens gesichert wird, wobei eine Besteuerung lediglich dann erfolgt, sobald diese auch erwünscht ist.[535] Die Konstruktion einer aufrechterhaltenden Betriebsaufspaltung gewährleistet lediglich, dass eine Auflösung in der Zukunft nicht ohne vorherige Planung erfolgt. Eine Besteuerung kann dadurch jedoch nicht verhindert werden. Die Konstruktion einer gesicherten Betriebsaufspaltung kann durch die Nutzung einer Mitunternehmerstruktur, zu der auch eine atypisch stille Gesellschaft zählt, erreicht werden. Daher ist erforderlich, dass die atypisch stille Gesellschaft bereits vor der Beendigung der Betriebsaufspaltung gegründet wird. Des Weiteren sollte das Risiko einer Nichtanerkennung minimiert werden, um ein ungewolltes Beenden zu vermeiden.[536] Die Beendigung einer Betriebsaufspaltung kann zum Beispiel auf den Tod einer der involvierten Personen zurückgeführt werden, da die personellen Verflechtungen in diesem Fall nicht länger bestehen.[537]

---

[531] Vgl. Zwirner, Christian Heyd, Steffen und Krauß, Felix. 19. Auf. 2023. *Betriebsaufspaltung*. In *Beck'sches Steuerberater-Handbuch*. Gesamtverantwortung Jürgen Pelka und Karl Petersen. München: DWS Steuerberater Medien GmbH Berlin und Verlag C.H. Beck, Rn. 33 f.

[532] Vgl. Niehus und Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, S. 434.

[533] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 220.

[534] Vgl. Ebenda, S. 220.

[535] Vgl. Dresler und Nickel. *Wege aus der Betriebsaufspaltung*, S.405 ff.

[536] Vgl. Dresler und Nickel. *Wege aus der Betriebsaufspaltung*. S. 410 f.

[537] Vgl. Hennig, Thomas. *Die Betriebsaufspaltung in der Nachfolgeplanung – Grundlagen, Risiken und Gestaltungsmöglichkeiten*. In RNotZ 2015. Heft 4 S. 117-188. München: C.H. BECK. S. 130.

Nach der Meinung des Autors ist zu hinterfragen, inwiefern die Gründung einer Einmann-GmbH und Still zur Vermeidung einer ungewollten Auflösung einer Betriebsaufspaltung geeignet ist. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass im Falle des Todes die personelle Verflechtung, wie unter 4.7 dargelegt, mit hoher Wahrscheinlichkeit beendet wird. Folglich sollte diese Konstruktion lediglich in Ausnahmefällen und nur kurzfristig Anwendung finden. Der zeitliche Vorteil einer Gründung ohne Handelsregistereintragung kann jedoch genutzt werden, um die atypisch stille Gesellschaft in eine langfristigere, steuerneutrale Gestaltung umzuwandeln. Dadurch kann eine ungewollte Beendigung der Betriebsaufspaltung zunächst verhindert und anschließend das gewünschte Konstrukt implementiert werden, denn wie unter 4.7.2 dargelegt, ist eine steuerneutrale Umwandlung grundsätzlich möglich.

In jüngerer Rechtsprechung wurde entschieden, dass die erweiterte Grundstückskürzung nicht im Rahmen der Betriebsaufspaltung beansprucht werden kann, auch dann nicht, wenn die involvierte Kapitalgesellschaft ausschließlich vermögensverwaltend tätig ist.[538] Allerdings könnte durch eine Gestaltung einer Tracking-Stock-Struktur mithilfe einer atypisch stillen Gesellschaft die erweiterte Grundstückskürzung zu Steuervorteilen führen.[539]

[538] Vgl. BFH, Urtl. v. 22.06.2016, X R 54/14, DStR, 2016, S. 2338.
[539] Vgl. Haar, Lukas und Denker, Daniel. *Steuerliche Problemfelder und Gestaltungsmöglichkeiten bei atypisch stillen Gesellschaften Teil II*. In *NWB* S. 2404-2426, Nr. 35 v. 30.08.2024. S. 2425.

5.1.4 Tracking-Stock-Strukturen nutzen

Der Begriff „Tracking Stock“, auch Spartenaktie, bezeichnet im Allgemeinen eine spezielle Art von Aktie, bei der der Anteil des Gewinns entweder aus einer Tochtergesellschaft oder von einem Betriebsanteil stammt.[540] Nach der Rechtsprechung liegt hingegen eine sogenannte Tracking-Stock-Struktur vor, „*wenn der Geschäftszweig eine in sich geschlossene, von anderen Unternehmensteilen unabhängige und auf ein bestimmtes Projekt bezogene Einheit bildet.*“[541] In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung besteht damit die Möglichkeit, sich im Rahmen einer atypisch stillen Gesellschaft lediglich an einem Teilbetrieb des Handelsgewerbes zu beteiligen.[542]

Die Beteiligung einer atypisch stillen Gesellschaft an jedem der Teilbetriebe führt zur Entstehung mehrerer selbstständiger Gewerbebetriebe.[543] Ein nicht steuerlicher Vorteil dieser Konstruktion ist die Möglichkeit der Schaffung einer Art Konzernstruktur, die nach außen nicht in Erscheinung tritt, da der Deckmantel der GmbH gewahrt bleibt.[544] Die Frage, ob diese Gestaltung genutzt werden kann, um bei der atypisch stillen Gesellschaft die erweiterte Grundstückskürzung in Anspruch nehmen zu können, ist noch nicht abschließend geklärt, da eine eindeutige Rechtsprechung hierzu noch aussteht.[545] Die „erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags“ zielt darauf ab, gewerbesteuerpflichtige Personengesellschaften mit vermögensverwaltenden natürlichen Personen oder Personengesellschaften gleichzustellen.[546] Die erweiterte Grundstückskürzung erlaubt, „*Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen*“,[547] den Anteil, der auf diese Verwaltung von Vermögen entfällt, von dem Gewerbeertrag abzuziehen und damit zu kürzen.[548]

---

[540] Vgl. Groh, Gunnar. 32. Edition 2024. *Tracking Stock*. In *Weber, Rechtswörterbuch*. herausgegeben von Klaus Weber. München: C.H.BECK. o. A..

[541] S. BFH, Urt. v. 23.04.2009, IV R 73/06, DStRE 2009, S. 920.

[542] Vgl. Ebenda, S. 920.

[543] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 278.

[544] Vgl. Ebenda, S. 3.

[545] Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 129.

[546] Vgl. Vöcking, Matthias. 2024. *§ 9 GewStG*. In *GewStG – eKommentar*. herausgegeben von Sylvia Bös und Hans-Peter Schmieszek. Bonn: Stollfuß Verlag. Rn. 14.

[547] S. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG.

[548] Vgl. Schallmoser, Ulrich. 4. Auf. 2023. *Gewerbesteuer*. In *Immobilien im Zivil- und Steuerrecht*. herausgegeben von Sebastian Spiegelberger, Ulrich Schallmoser, Thomas Wachter und Eckard Wälzholz. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt. S. 265.

Nach einem Beschluss des großen Senates des BFH, können Personengesellschaften anteilig die Wirtschaftsgüter zugerechnet werden und[549] damit „*ist die sog. erweiterte Kürzung […] nicht allein deshalb zu verwehren, weil sie an einer rein grundstücksverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft beteiligt ist*.“[550] Somit wäre eine Anwendung der erweiterten Grundstückskürzung für eine vermögensverwaltende atypisch stille Gesellschaft grundsätzlich zulässig.[551] In Übereinstimmung mit den vorhergehenden Ausführungen lässt sich ableiten, dass sich im ersten Schritt durch die Beteiligung an einem Teilbetrieb eine neue Tracking-Stock-Struktur bildet, welche als neuer Gewerbebetrieb zu behandeln ist. In der zitierten Quelle wurde als Beispiel zur Veranschaulichung eine GmbH angebracht, welche einen Autohandel betreibt und ein Betriebsgrundstück fremdvermietet. Da die GmbH nicht ausschließlich eigenes Vermögen verwaltet, ist die Anwendung der erweiterten Grundstückskürzung nicht zulässig. Dies hat zur Konsequenz, dass die Vermietungseinkünfte in voller Höhe der Gewerbesteuer unterworfen werden. Im Falle einer Beteiligung des Einmann-GmbH-Geschäftsführers an der eigenen GmbH, jedoch lediglich an der Vermietung mithilfe einer atypisch stillen Beteiligung, würde ein separater Gewerbebetrieb entstehen, der lediglich vermögensverwaltend tätig ist. Im Anschluss erfolgt die Gewinnermittlung auf Ebene der atypisch stillen Gesellschaft, welche der Gewerbesteuer unterworfen wird. Da die Struktur lediglich eigenes Vermögen verwaltet, würde die erweiterte Grundstückskürzung zur Anwendung kommen, wodurch auf Ebene der atypisch stillen Gesellschaft keine Gewerbesteuer anfallen würde. Im Anschluss erfolgt die Verteilung des Gewinns auf den Gesellschafter und die GmbH. Durch die Kürzung können sich daher Steuervorteile ergeben.[552] Da die Rechtssicherheit noch nicht gegeben ist, empfiehlt es sich, eine verbindliche Auskunft des Finanzamtes einzuholen. Dennoch eröffnet die Möglichkeit der Nutzung dieser Gestaltung grundsätzlich ein großes Gestaltungspotenzial.[553]

Eine weitere Gestaltungsmöglichkeit dieser Strukturen wäre es, den Freibetrag für Personengesellschaften gem. § 11 GewStG im Rahmen der Ermittlung der Gewerbesteuer

[549] Vgl. BFH, Beschluss, v. 25.09.2018, GrS 2/16, DStR 2019, 67282, Rn. 82.
[550] S. BFH, Beschluss,v. 25.09.2018, GrS 2/16, DStR 2019, 67282, Rn. 71.
[551] Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 129.
[552] Vgl. Haar, Lukas und Denker, Daniel. *Steuerliche Problemfelder und Gestaltungsmöglichkeiten bei atypisch stillen Gesellschaften Teil II*. In NWB S. 2404-2426, Nr. 35 v. 30.08.2024. S. 2425.
[553] Vgl. Frühwacht, Lisa. *Erweiterte Kürzung nach § GEWSTG § 9 Nr. GEWSTG § 9 Nummer 1 S. 2 GewStG bei atypisch stillen Gesellschaften und alternative Gestaltungswege durch Tracking-Stock-Strukturen.* In DStR 2020 S. 2393-2456. Heft 44 S. 2405-2410. S. 2410.

mehrfach abziehen zu können.[554] Entgegen der erweiterten Grundstückskürzung ist diese Gestaltung nach Meinung der Literatur rechtsicher möglich.[555] So wurde sie zum Beispiel auch in jüngerer Rechtsprechung angewandt,[556] wodurch sich tatsächliche Steuervorteile ergeben könnten.

[554] Vgl. BFH, Urt. v. 06.12.1995, I R 109/94, DStR 1996, S. 463.
[555] Vgl. Neu, *§15 Stille Gesellschaft*. Rn. 118 f.
[556] Vgl. BFH, Urt. v. 23.04.2009, IV R 73/06, DStRE 2009, S. 916.

5.2 Durch die stille Gesellschaft Steuervorteile erzielen

Nachdem die Gestaltungsmöglichkeiten durch die atypisch stille Gesellschaft dargelegt wurden, soll im Folgenden erörtert werden, wie genau die Gesellschaftsform genutzt werden kann, um Steuervorteile zu erzielen.

Zum aktuellen Rechtstand bieten die Einmann-GmbH und Still die Möglichkeiten, durch die Ausnutzung von Freibeträgen, die Berücksichtigung verschiedener Steuersätze oder durch ein geschicktes Anwenden der Progression Steuerersparnisse zu erzielen.[557]

5.2.1 Vorteile durch Freibeträge

Gemäß der Website des Bundesministeriums der Finanzen, aktualisiert am 21.12.2020, versteht man unter einem Freibetrag einen bestimmten Betrag, bis zu dessen Höhe die Einkünfte steuerfrei sind.[558] „*Der Gesetzgeber passt ihn regelmäßig an die Entwicklung der Lebenserhaltungskosten und Löhne an*.“[559] So betrug der Freibetrag für natürliche Personen gem. § 11 I GewStG mit der Neufassung des Gewerbesteuergesetzes vom 22.09.1978 24.000 Mark.[560] In der aktuellen Gesetzesausgabe beträgt er heutzutage 24.500 €.[561] Dem gegenüber steht eine Datenerhebung der Plattform Stepstone, welche anhand von Umfragen ein Medianeinkommen deutscher Unternehmer in Höhe von 58.200 € ermittelt hat.[562] Im Gegensatz zur Erhöhung des Freibetrags für Personengesellschaften erfolgte im Zeitablauf seitens des Gesetzgebers eine Anpassung der Freibeträge für eine Arbeitnehmerbeteiligung. Im Jahr 1983 belief sich der Freibetrag für diese auf maximal 300 DM pro Jahr.[563] In der aktuellen Gesetzesausgabe ist ein Betrag von 2.000 € pro Jahr steuerfrei.[564]

---

[557] Vgl. Blaurock, *Die stille Gesellschaft als Unternehmungsform, insbesondere die Gründe für ihre Wahl*, Rn. 2.12 f;
Levedag. *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*, Rn. 20.86 ff;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 324ff;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 109 ff.

[558] Vgl. Bundesministerium der Finanzen, *#Finanzisch: Was sind Freibeträge?*, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Video-Textfassungen/Finanzisch/textfassung-freibetraege.html (abgerufen am 28.08.2024)

[559] S. Ebenda.

[560] Vgl. Bundesministerium der Justiz, *Bundesgesetzblatt Nr. 55 Teil I Z 5702 AX*, ausgegeben zu Bonn am 29.09.1978, http://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger_BGBl&jumpTo=bgbl178s1557.pdf (abgerufen a, 28.08.2024), S. 1564.

[561] S. § 11 I Nr. 1 GewStG.

[562] Vgl. stepstone, *Unternehmer/in Gehälter in Deutschland*, https://www.stepstone.de/gehalt/Unternehmer-in.html (abgerufen am 23.08.2024).

[563] Vgl. Deutscher Bundestag, *Entwurf eines Gesetzes zur Förderung der Vermögensbildung der Arbeitnehmer durch Kapitalbeteiligungen (Vermögensbeteiligungsgesetz)*. Drucksache 10/337 v. 02.09.1983, https://dserver.bundestag.de/btd/10/003/1000337.pdf. (abgerufen 29.08.2024), S. 10.

[564] S. § 3 Nr. 39 S. 1 EStG.

5.2.1.1 Arbeitnehmerbeteiligung mithilfe der typisch stillen Gesellschaft

Der Gesetzgeber verfolgt das Ziel, die Beteiligung von Arbeitnehmern an ihren Arbeitgebern zu fördern. Zu diesem Zweck wurde im Jahr 1983 das sogenannte Vermögensbeteiligungsgesetz erlassen.[565] In der Gesetzesbegründung wird dargelegt, dass eine Beteiligung der Arbeitnehmer an Produktionsmitteln förderlich für die Marktwirtschaft sowie für die soziale Gerechtigkeit ist. Zu diesem Zweck wurde der Angebotskatalog des Vermögensbeteiligungsgesetzes um die typisch stille Beteiligung erweitert. Des Weiteren wurde der Förderbetrag erhöht sowie Steuerermäßigungen eingeführt.[566] Es folgten mit der Zeit einige Änderungen. Heutzutage soll die typisch stille Gesellschaft gem. § 2 I Nr. 1i (5. VermBG) im Fünften Vermögensbildungsgesetz gefördert werden,[567] wenn der Arbeitnehmer „*zur Begründung oder zum Erwerb eines Genußrechts am Unternehmen des Arbeitgebers*“[568] einen unentgeltlichen oder verbilligten Arbeitslohn erhält. Dadurch werden nach § 3 Nr. 39 EStG die Einnahmen zur Begründung einer typisch stillen Gesellschaft von einem Arbeitnehmer zum Teil steuerfrei gestellt.[569]

In der aktuellen Gesetzesausgabe beträgt der steuerfreie Teil 2.000 € pro Jahr.[570] Nach dem BMF-Schreiben zu der lohnsteuerlichen Behandlung dieses geldwerten Vorteils, wird die Bewertung nach dem gemeinen Wert, wie in § 3 Nr. 39 S. 4 EStG normiert, vorgenommen. Es kann aber auch der Wert bei der Veräußerung angesetzt werden, wenn dieser verbindlich festgelegt worden ist.[571]

„*Eine Anlage im Unternehmen des Arbeitgebers[…] ist nur mit Zustimmung des Arbeitgebers zulässig*.“[572] Damit kann diese Anlage nur eingegangen werden, wenn der Arbeitgeber dieser zustimmt.[573] Sie kann allerdings mehrfach in Anspruch genommen werden, sobald mehrere Dienstverhältnisse vorliegen.[574]

---

565 Vgl. Deutscher Bundestag, *Entwurf eines Gesetzes zur Förderung der Vermögensbildung der Arbeitnehmer durch Kapitalbeteiligungen (Vermögensbeteiligungsgesetz)*. Drucksache 10/337 v. 02.09.1983, https://dserver.bundestag.de/btd/10/003/1000337.pdf. (abgerufen 29.08.2024), S. 1.

566 Vgl. Ebenda, S. 10.

567 Vgl. Thierfeld, S. 174.

568 S. § 2 I Nr. 1 S. 1 5. VermBG.

569 Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 174.

570 S. § 3 Nr. 39 S. 1 EStG.

571 Vgl. BMF, 16.11.2021, *Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung bzw. Übertragung von Vermögensbeteiligungen ab 2021 (§ ESTG § 3 Nr. ESTG § 3 Nummer 39, § ESTG § 19a EStG)*, IV C 5 - S 2347/21/10001, DStR 2021, 2735, Rn. 19.

572 S. § 12 S. 2. 5 VermBG.

573 Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 175.

574 Vgl. BMF, 16.11.2021, *Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung bzw. Übertragung von Vermögensbeteiligungen ab 2021*, Rn. 10.

Des Weiteren besteht die Möglichkeit einer vermögenswirksamen stillen Beteiligung. Die Höhe der Förderung beläuft sich auf 20 % der begünstigten Einlage, wobei ein maximaler Förderbetrag von 400 € pro Jahr gilt. Diesbezüglich ist die Einhaltung der im Gesetz festgelegten Einkommensgrenze erforderlich.[575] Gemäß der aktuellen Rechtslage ist die Inanspruchnahme der Sparzulage für Arbeitnehmer, die einzeln veranlagt werden, mit einem zu versteuernden Einkommen von über 40.000 € nicht möglich.[576] Fraglich ist, ob sich der Aufwand für das Errichten und Führen dieser wirtschaftlich Beteiligung lohnt. Sie kann aber durchaus lohnend und förderlich zur Mitarbeiterbindung sein.[577] Im Folgenden soll der Freibetrag für Personengesellschaften gemäß Gewerbesteuergesetz erörtert werden.

5.2.1.2 Freibetrag für Personengesellschaften

Der Grund für die Gewährung des Freibetrages ist, dass Kapitalgesellschaften den Unternehmerlohn als Aufwand buchen dürfen, weshalb dieser bei der Gewinnermittlung nicht berücksichtig wird.[578] Bei Personengesellschaften hingegen erfolgt eine Hinzurechnung des Geschäftsführergehalts als Sonderbetriebseinnahme (vgl. 4.2.3.2).[579] Deshalb erhalten Personengesellschaften in diesem Kontext einen Freibetrag, um dies auszugleichen.[580]

Die atypisch stille Gesellschaft ist dadurch gekennzeichnet, dass der Freibetrag für Personengesellschaften auch bei dieser berücksichtigt werden darf, obwohl eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist.[581]

---

575 Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 175.
576 S. § 13 I S. 1 5. VermBG.
577 Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 175 ff.
578 Vgl. Gosch, Dietmar. 6/2024. *GewStG § 11 Steuermesszahl und Steuermessbetrag*. In *Ertragssteuerrecht Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftssteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und Nebengesetze*. herausgegeben von Bernd Heuermann und Peter Brandis. München: C. H. BECK. Rn. 9a.
579 Vgl. Blaurock, Uwe. 9. Aufl. 2020. *Die stille Gesellschaft als Unternehmungsform, insbesondere die Gründe für ihre Wahl*. Rn. 2.14;
Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still),* Rn. 21.84;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 327.
580 Vgl. Gosch, Dietmar. 6/2024. *GewStG § 11 Steuermesszahl und Steuermessbetrag*. In *Ertragssteuerrecht Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftssteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und Nebengesetze*. herausgegeben von Bernd Heuermann und Peter Brandis. München: C. H. BECK. Rn. 9a.
581 Vgl. Neu, *§15 Stille Gesellschaft*. Rn. 117.

Dies ist der Grund, weshalb Steuerberatungswebseiten derzeit diese Unternehmensform hauptsächlich empfehlen, um Steuern zu sparen.[582] Der Freibetrag für natürliche Personen gem. § 11 I GewStG beträgt heutzutage 24.500 €.[583] Steuerberaterwebseiten berechnen einen Steuervorteil aus diesem Freibetrag in Höhe von um die 3.500 € bis 3.800 €. Dies errechnet sich aus der Höhe des Freibetrags, multipliziert mit der Gewerbesteuermesszahl in Höhe von 3,5 % und anschließend mit einem unterschiedlichen Gewerbesteuerhebesatz (24.500 € x 3,5 % x 450 % = 3.430 €). Aus diesem Grund bietet die atypisch stille Gesellschaft als Personengesellschaft grundsätzlich den Vorteil, dass sie den Freibetrag für Personengesellschaften auch für eine GmbH geltend machen kann.[584] Nach einer Webseite eines Steuerberaterunternehmens veranschlagten diese für die Verwaltung des Konstruktes allerdings eine Kostenpauschale in Höhe von 2.000 €.[585]

Wie bereits dargelegt müsste berücksichtigt werden, dass das Geschäftsführergehalt als Sonderbetriebseinnahme wieder hinzugerechnet werden muss, wodurch sich die Vorteilhaftigkeit der atypisch stillen Gesellschaft ausgleichen und kein positiver Effekt entstehen könnte, da das Gehalt keinen Aufwand mehr darstellt.[586] Des Weiteren besteht die Möglichkeit, die gezahlte Gewerbesteuer von der Einkommensteuer gem. § 35 EStG abzuziehen, sodass sich für den Stillen als natürliche Person im Rahmen seiner Einkommensteuer keine Mehrbelastung ergibt, sofern der Gewerbesteuerhebesatz maximal 400 % beträgt.[587] Zur Veranschaulichung sei auf die Anlage 3 verwiesen, in der die Besteuerung einer GmbH mit einer Kommanditgesellschaft verglichen wird. Für die

---

[582] Vgl. JUHNPARTNER, *Atypisch stille Gesellschaft an GmbH: Gewerbesteuer-Freibetrag*, https://www.juhn.com/fachwissen/gmbh-steuerrecht/atypisch-stille-gesellschaft/ (abgerufen am 29.08.2024;
RIDE, *Optimiere deine GmbH-Struktur*, https://www.ride.capital/gmbh/atypisch (abgerufen am 29.08.2024);
ROSE & PARTNER*, Gewerbesteuer sparen mit stiller atypischer Beteiligung an GmbH,* https://www.rosepartner.de/gewerbesteuer-stille-atypische-beteiligung-gmbh.html (abgerufen am 29.08.2024).

[583] S. § 11 I Nr. 1 GewStG.

[584] Vgl. JUHNPARTNER, *Atypisch stille Gesellschaft an GmbH: Gewerbesteuer-Freibetrag*, abgerufen am 29.08.2024;
RIDE, *Optimiere deine GmbH-Struktur*, abgerufen am 29.08.2024;
ROSE & PARTNER, Gewerbesteuer sparen mit stiller atypischer Beteiligung an GmbH, abgerufen am 29.08.2024.

[585] Vgl. ROSE & PARTNER, Gewerbesteuer sparen mit stiller atypischer Beteiligung an GmbH, abgerufen am 29.08.2024.

[586] Vgl. Blaurock, Uwe. 9. Aufl. 2020. *Die stille Gesellschaft als Unternehmungsform, insbesondere die Gründe für ihre Wahl*. Rn. 2.14;
Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still)*, 21.84;
Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, *S.* 327;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, *S.* 327.

[587] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, *S.* 327;
Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, *S.* 111.

Berechnung sind allerdings vorab einige Vorüberlegungen zu treffen, welche in Anlage 2 dargestellt werden. Aus Anlage 3 lässt sich ableiten, dass eine KG keinen Vorteil aufgrund des Freibetrags für Personengesellschaften hat, da ein Effekt durch § 35 EStG ausgeglichen wird. In der vorliegenden Beispielrechnung wird ersichtlich, dass die KG aufgrund der anzuwendenden Steuertarife eine prozentual geringere Besteuerung aufweist. Im Folgenden werden die für stille Gesellschaften geltenden Steuertarife untersucht, um auf dieser Grundlage das Beispiel 3 fortzuentwickeln und daraus die Besteuerung der atypisch stillen Gesellschaft in Anlage 6 abschließend darzustellen. In diesem Zusammenhang soll zudem die Vorteilhaftigkeit des Freibetrags überprüft werden, welcher nun bei der GmbH Anwendung findet. Im Folgenden soll zudem untersucht werden, welche Vorteile sich aus der Nutzung der Steuertarife ergeben können.

5.2.2 Nutzung von Steuertarifen

Die tarifliche Einkommensteuer wird durch Anwendung des Steuertarifs auf die Bemessungsgrundlage berechnet. Die konkreten Regelungen hierzu finden sich in den §§ 31 bis 34b des Einkommensteuergesetzes. So wird zum Beispiel die tarifliche linear progressive Einkommensteuer in § 32a EStG normiert.[588] Die im Jahr 2008 in Kraft getretene Unternehmenssteuerreform hat zu einer wesentlichen Veränderung hinsichtlich der Besteuerung von Personengesellschaften im Vergleich zu Kapitalgesellschaften geführt.[589] Mit dem Ziel, die Standortattraktivität Deutschlands zu erhöhen,[590] wurden die Abgeltungsteuer (vgl. 4.1.2.1) und die damit in Verbindung stehende Günstigerprüfung, aber auch die Thesaurierungsbesteuerung für Personengesellschaften und das Teileinkünfteverfahren, eingeführt.[591] Für Personengesellschaften können sich Steuervorteile durch die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens für Ausschüttungen ergeben. Des Weiteren kann die Thesaurierungsbesteuerung gemäß § 34a EStG von Vorteil sein. Die Besteuerungsunterschiede müssen durch einen individuellen Belastungsvergleich ermittelt werden.[592]

---

[588] Vgl. Grashof, Dietrich und Mach, Grasshoff. 16. Auf. 2023. *2. Kapitel Steuerarten/ Unternehmensteuerrecht*. In *Grundzüge des Steuerrechts*. herausgegeben von Dietrich Grashoff und Holger Mach. München: C.H. BECK. Rn. 208.

[589] Vgl. Liebscher, Thomas. 8. Auf. 2021. *§ 2 Bedeutung der GmbH & Co. KG*. In *GmbH & Co. KG*. herausgegeben von Jochem Reichert. München: C.H. BECK. Rn. 7.

[590] Vgl. Deutscher Bundestag, *Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008*. Drucksache 16/4841 v. 27.03.2007, https://dserver.bundestag.de/btd/16/048/1604841.pdf (abgerufen am 30.08.2024), S. 1.

[591] Vgl. Ebenda, S. 32 f.

[592] Vgl. Liebscher, *§ 2 Bedeutung der GmbH & Co*, Rn. 11 ff.

5.2.2.1 Thesaurierungsbesteuerung nach § 34a EStG

Die Thesaurierungsbesteuerung zielt darauf ab eine Gleichbehandlung von Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften auf der Ebene der Gewinnverwendung sicherzustellen. In Bezug auf die Besteuerung des nicht entnommenen Gewinns von Personengesellschaften ist festzuhalten, dass diese auf Antrag diesen Gewinn pauschal mit 28,25 % zuzüglich eines Solidaritätszuschlags besteuern dürfen (28.25 % x 1,055 = 29,80 %).[593] Die Zielsetzung der Norm besteht darin, es einkommensstarken Personengesellschaften zu ermöglichen, den Thesaurierungsvorteil zu nutzen, ohne dabei in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt werden zu müssen, da Kapitalgesellschaften den Vorteil haben, ihre Gewinne mit rund 30 % thesaurieren zu können.[594]

Im Rahmen des Wachstumschancengesetzes vom 22.03.2024 wurde eine Anpassung der Thesaurierungsbesteuerung gemäß § 34a EStG vorgenommen, um das Thesaurierungsvolumen zu erhöhen und damit die Attraktivität der Norm zu steigern.[595] Im Ergebnis werden nun auch die Gewerbesteuer sowie die Zahlungen der Einkommensteuer und des Solidaritätszuschlags bei dem Thesaurierungsvermögen mit einbezogen.[596] Im Folgenden wird die neue Regelung anhand einer Gegenüberstellung mit der Besteuerung einer GmbH dargestellt (vgl. Anlage 4).

Die Thesaurierung und ihre Auflösung verursacht nach dem Wachstumschancengesetz eine gesamte Steuerbelastung von 47,55 %. Eine Ausschüttung aus einer GmbH würde im Vergleich dazu mit 48,33 % besteuert werden. Folglich erweist sich die Thesaurierungsbesteuerung nach dem Wachstumschancengesetzes als vorteilhafter im Vergleich zu einer Kapitalausschüttung bei einer Thesaurierung. In der Praxis findet die Regelung jedoch nur selten Anwendung. Es wird angenommen, dass die Regelung für kleinere und mittlere Unternehmen mit einem hohen Aufwand verbunden ist.[597] Es sei

---

[593] Vgl. Levedag, *Einkommensteuer,* Rn. 22.88;
Niehus, *Die Besteuerung der Personengesellschaften,* S. 152.

[594] Vgl. Ratschow, Eckart. 03/2024. *EStG § 34a Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne*. In *Ertragssteuerrecht Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftssteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und Nebengesetze*. herausgegeben von Bernd Heuermann und Peter Brandis. München: C. H. BECK. Rn. 4.

[595] Vgl. Cordes,Martin und Glatthar, Marc. *Update Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG) und Option zur Körperschaftsteuer nach Verabschiedung des Wachstumschancengesetzes*. in *FR* S. 401-405, Heft 09/2024. S. 401.

[596] Vgl. Haase, Florian. *Was lange währt… Änderungen bei der Besteuerung von Personengesellschaften durch das Wachstumschancengesetz*. In *ZPG* 2024 Nomos Verlag Heft 5 S. 161-200. S. 178.

[597] Vgl. Cordes und Glatthar, *Update Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG) und Option zur Körperschaftsteuer nach Verabschiedung des Wachstumschancengesetzes*. S. 403.

zudem angemerkt, dass der genannte „Steueraufschub“ einer höheren Besteuerung unterliegt als einer sofortigen Besteuerung. Eine Vorteilhaftigkeit kann folglich lediglich durch den Zinseszinseffekt erzielt werden.[598]

Der Autor dieser Arbeit schließt sich der Meinung an, möchte jedoch ergänzend festhalten, dass auch bei einem Spitzensteuersatz von 45 % eine Thesaurierung zu einer höheren Steuerbelastung führt als eine sofortige Besteuerung, wie aus Anlage 4 ersichtlich wird. Die vorliegende Anlage illustriert, dass die Thesaurierung mittels einer Personengesellschaft im Vergleich zu einer Kapitalgesellschaft insgesamt zu einer geringeren Steuerbelastung von rund 0,78 % (48,33 % – 47,55 %) führt. Folglich kann die Thesaurierung mithilfe einer atypisch stillen Gesellschaft vorteilhafter sein, um einen Steueraufschub zu erreichen, was die Gründung einer Einmann-GmbH und Still ratsam erscheinen lässt. Allerdings müsste dies langfristig geplant und im Einzelfall geprüft werden.

5.2.2.2 Die Nutzung des Teileinkünfteverfahrens

Das Teileinkünfteverfahren wurde ursprünglich eingeführt, um eine Harmonisierung der Besteuerung von Gewinnausschüttungen aus einer Kapitalgesellschaft und dem Bezug von anderen Einkünften einer natürlichen Person sicherzustellen.[599] Wie unter Punkt 4.2.3.2 bereits erwähnt, unterliegen Gewinnausschüttungen der GmbH, im Konstrukt der atypisch stillen Gesellschaft, dem Teileinkünfteverfahren, weil die GmbH-Anteile des Stillen im Sonderbetriebsvermögen II gehalten werden.

Auch das Teileinkünfteverfahren erfuhr durch das Unternehmenssteuergesetz eine Neuerung. Im Einleitungssatz des § 3 Nr. 40 EStG wurde die Angabe „die Hälfte“ durch den Prozentsatz 40 % ersetzt.[600] Dadurch sind Dividenden in unternehmerischen Personengesellschaften zu 40 % steuerbefreit. Im Rahmen dieses Verfahrens besteht die Möglichkeit Werbungskosten, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Dividenden stehen, abzuziehen.[601]

---

598 Vgl. Ratschow, *EStG § 34a Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne*, Rn. 4.

599 Vgl. Kröner, Michael. 3. Auf. 2018. *§ 3 Laufende Besteuerung*.In *Konzernsteuerrecht National – International*. herausgegeben von Wolfang Kessler, Michael Kröner und Stefan Köhler. München: C.H.BECK. Rn. 20.

600 Vgl. Deutscher Bundestag, *Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008*. Drucksache 16/4841 v. 27.03.2007, https://dserver.bundestag.de/btd/16/048/1604841.pdf (abgerufen am 30.08.2024), S. 4.

601 Vgl. Keuthen, Markus. 7. Auf. 2024. *Personengesellschaften*. In *Holding-Handbuch Konzernrecht Konzernsteuerrecht Konzernarbeitsrecht Betriebswirtschaft*. begründet von Marcus Lutter und Walter Bayer. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt. Rn. 15.457

Dabei können jedoch lediglich 60 % der Werbungskosten berücksichtigt werden. Dies stellt einen Vorteil gegenüber der Abgeltungsteuer dar, bei der lediglich der pauschale Sparerpauschbetrag Berücksichtigung findet.[602]

In Anlage 5 erfolgt eine Gegenüberstellung des Teileinkünfteverfahrens mit der Abgeltungsteuer. Daraus lässt sich ableiten, dass der jeweilige Steuertarif darüber entscheidet, ob die Personengesellschaft oder die GmbH bei einer Vollausschüttung vorteilhafter ist. In der vorliegenden Untersuchung wurde ein eventueller Werbungskostenabzug nicht berücksichtigt, wodurch sich das Ergebnis auch bei einer Steuerbelastung von 45 % anders gestaltet.

In der wissenschaftlichen Literatur wird jedoch darauf hingewiesen, dass eine Vollausschüttung aus ökonomischer Perspektive nicht in jedem Fall als vorteilhaft erachtet wird. Eine Gesellschaft, die eine Ausschüttung in voller Höhe vornimmt, ist in der Regel nicht in der Lage, dieses Vorgehen auf lange Sicht beizubehalten, da ihr die erforderliche Liquidität fehlt.[603] Im Folgenden soll lediglich eine Beurteilung der Steuervorteilhaftigkeit erfolgen. Wie bereits am Ende des Kapitels 5.2.1.2 angekündigt, erfolgt in Anlage 6 eine Weiterentwicklung der Anlage 3, um die Besteuerung einer atypisch stillen Gesellschaft darzustellen. Abschließend wird das Ergebnis mit der Anlage 3 vergleichen, um die atypisch stille Gesellschaft mit der GmbH und einer Kommanditgesellschaft vergleichen zu können.

Die Berechnung zeigt, dass es vorteilhaft ist den Gewinnanteil, der auf die GmbH entfällt, möglichst groß zu gestalten, um einen möglichst großen Steuervorteil durch die Nutzung des Freibetrags für Personengesellschaften zu erzielen. Aus einer Beteiligung der GmbH mit einem Anteil von 85 % im Gegensatz zu der von 65 %, resultiert in diesem Beispiel ein Steuervorteil in Höhe von 685 € (2.915 € – 2.230 €). Durch eine Realisierung einer Tracking-Stock-Struktur könnte sich eine umso vorteilhaftere Gestaltungsmöglichkeit daraus ergeben, da der Freibetrag mehrfach berücksichtigt werden könnte. Dazu sei auf 5.1.4 verwiesen.

Eine abschließende Beurteilung des Endergebnisses zeigt jedoch ein davon abweichendes Bild. Unter Berücksichtigung aller Faktoren zeigt sich, dass die Gesamtsteuerbelastung bei der atypisch stillen Beteiligung, die einen höheren Gewinnanteil für den Stillen aufweist, am niedrigsten ist. Selbst bei einem Vergleich mit der Besteuerung der GmbH

[602] Vgl. Keuthen, *Personengesellschaften,* Rn. 15.457.
[603] Vgl. Hübner, Rudolf .6. Aufl. 2020. *§ 6 Familienholding*. In *Unternehmensnachfolge*. herausgegeben von Stephan Scherer. München: C.H. BECK. Rn. 17.

oder Kommanditgesellschaft aus Anlage 3. Selbstverständlich kann das Resultat variieren, wenn beispielsweise beim Teileinkünfteverfahren Werbungskosten anteilig berücksichtigt worden wären, eine andere Steuerrate zur Anwendung käme oder eine andere Geschäftsführungsvergütung vereinbart worden wäre. Die zuvor dargelegte Berechnung belegt, dass es ratsam ist, einen Belastungsvergleich durchzuführen und stets im Einzelfall zu entscheiden. Im Anschluss an die Untersuchung der Steuertarife der atypisch stillen Gesellschaft erfolgt im nächsten Abschnitt eine Analyse der typisch stillen Gesellschaft.

5.2.2.3 Nutzung von § 32d EStG

Typisch stille Gesellschaften unterliegen grundsätzlich der Abgeltungsteuer mit einem Steuersatz von 25 %.[604] In dem Gesetzesentwurf zum Unternehmenssteuergesetz wurde bereits festgestellt, dass Steuerpflichtige mit geringem Einkommen potenziell eine schlechtere Stellung einnehmen könnten, da sie einem geringeren persönlichen Grenzsteuersatz als 25 % unterliegen könnten. Bei Einführung des Gesetzes im Jahr 2008 war dies für Steuerpflichtige der Fall, die weniger als 15.000 € andere Einkünfte erzielten, da erst ab dieser Summe jeder zusätzliche Euro mit mehr als 25 % besteuert wurde. Aus diesem Grund wurde bereits in der damaligen Entwurfsfassung vorgesehen, dass der Steuerpflichtige einen Antrag stellen darf, um die Einkünfte dem normalen Steuertarif zu unterwerfen.[605] „*Auf Antrag des Steuerpflichtigen werden […] die nach § 20 ermittelten Kapitaleinkünfte […] der tariflichen Einkommensteuer unterworfen, wenn dies zu einer niedrigeren Einkommensteuer einschließlich Zuschlagsteuern führt (Günstigerprüfung).*“[606] Die Günstigerprüfung hat insbesondere für Steuerpflichtige mit einem Einkommen unterhalb des Grundfreibetrags positive steuerliche Auswirkungen, denn der Antrag führt zu einer Reduktion der Steuerlast.[607] Neben dem Grundfreibetrag, welcher auch Nullzone genannt wird und aktuell 11.604 € beträgt, gibt es in Bezug auf den linear-progressiven Steuertarif der Einkommensteuer gemäß § 32a EStG eine weitere Differenzierung von verschiedenen Steuertarifstufen. Im Anschluss an die Nullzone folgt zum Beispiel die Progressionszone bis zu einem Einkommen von 66.760 €, in der eine durchschnittliche Steuerbelastung von rund 26 % zu verzeichnen ist.[608] Die typisch stille Gesellschaft wird, unter Ausnutzung des progressiven Steuertarifs, mit Angehörigen regelmäßig geschlossen, um damit das sogenannte „Familiensplitting“ anzuwenden. Die Intention dieser Konstruktion besteht in der Reduktion der Steuerbelastung innerhalb des Familienverbunds.[609]

---

[604] Vgl. Levedag, Christian. 9. Aufl. 2020. *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*. Rn. 20.87.

[605] Vgl. Deutscher Bundestag, *Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008*. Drucksache 16/4841 v. 27.03.2007, S. 32.

[606] S. § 32d VI 1 EStG.

[607] Vgl. Werth, *EStG § 32d Gesonderter Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen.* Rn. 160 ff.

[608] Vgl. Grashof, Dietrich und Mach, Grasshoff. 16. Auf. 2023. *2. Kapitel Steuerarten/Unternehmensteuerrecht*. In *Grundzüge des Steuerrechts*. herausgegeben von Dietrich Grashoff und Holger Mach. München: C.H. BECK. Rn. 209 f.

[609] Vgl. Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still)*n. 21.2 f.

Wird das Wahlrecht auf Günstigerprüfung ausgeübt, ist ein Werbungskostenabzug jedoch nicht möglich.[610] In Übereinstimmung mit der unter 4.2.1.2 dargelegten Regelung des § 32d II Nr. 1a EStG werden nahestehende Personen nicht der Abgeltungsteuer unterworfen und sind folglich auch nicht berechtigt die Günstigerprüfung anzuwenden. Stattdessen unterliegen sie der tariflichen Einkommensteuer, was ihnen die Berücksichtigung von Werbungskosten erlaubt. Dies kann für sie von Vorteil sein, da die Besteuerung grundsätzlich wie bei der Günstigerprüfung erfolgt.

Die Anwendung dieser Regelung kann insbesondere dann vorteilhaft sein, wenn die stille Gesellschaft fremdfinanziert und mit diesen Mitteln gegründet wird, da in diesem Fall der Zinsaufwand, zum Beispiel von einer Bank, berücksichtigt werden kann. Nachteilig ist diese Regelung dann, wenn die Werbungskosten geringer als der Sparer-Pauschbetrag sind.[611] Aus steuerlicher Perspektive kann die Beteiligung von Angehörigen daher von Interesse sein. In der Praxis lässt sich die Beteiligung von Kindern am häufigsten feststellen.[612]

[610] Vgl. Ebenda, Rn. 163.
[611] Vgl. Wert, *EStG § 32d Gesonderter Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen*, Rn. 99.
[612] Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 56.

5.2.3 Vorteile durch Einkommensverlagerung und Verlusttransfer

Die Verlagerung von Einkünften, beispielsweise auf Familienmitglieder, ermöglicht die Nutzung der Freibeträge oder der Steuertarife, wie sie in der vorliegenden Darstellung beschrieben wurden. In diesem Kontext wird zwischen zwei Gestaltungsmöglichkeiten unterschieden. Zum einen besteht die Möglichkeit des Verlusttransfers. Grundsätzlich wären die Verluste aufgrund des Trennungsprinzips in der Kapitalgesellschaft nicht mit anderen Einkünften verrechenbar und damit verwendbar. Mit einer atypisch stillen Gesellschaft ist die Übertragung allerding möglich. Eine weitere Gestaltungsmöglichkeit stellt die Übertragung von positiven Einkünften dar.[613]

5.2.3.1 Vorteile durch die Progression

Wie im vorherigen Kapitel (vgl. 5.2.2.3) beschrieben, kann es steuerlich vorteilhaft sein, Einkünfte auf Familienangehörige mit einem niedrigeren tariflichen Einkommensteuersatz zu übertragen, um die Gesamtsteuerbelastung im Familienverbund zu senken (sogenanntes Familiensplitting).

Bei der typisch stillen Gesellschaft erfolgt die Gewinnübertragung dadurch, dass die Gewinnbeteiligung Betriebsaufwand ist und damit auf der Ebene der Gesellschaft den Gewinn mindert und bei dem Stillen als Einkünfte aus Kapitalvermögen behandelt wird. Bei der atypisch stillen Gesellschaft erfolgt die Gewinnzurechnung über das Verfahren der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung, da der Gewinnanteil dem Stillen zugerechnet wird.[614]

In der Literatur wird die Auffassung vertreten, dass insbesondere die typisch stille Gesellschaft, die von der Abgeltungsteuer in Höhe von 25 % profitieren kann, steuerlich besonders vorteilhaft ist, wenn diese mit einem Fremden eingegangen wird.[615] Der Verfasser dieser Arbeit stimmt den Ausführungen grundsätzlich zu, möchte jedoch die Frage aufwerfen, warum der Gesellschafter einen Gewinnanteil auf einen Fremden übertragen möchte, um den Gesamtsteuersatz zu senken, da, wie unter 4.2.1.2 beschrieben, der Personenkreis, auf den die Abgeltungsteuer nicht angewendet werden darf, sehr weit gefasst ist.

---

[613] Vgl. Lenkaitis, Karlheinz. 2. Auf. 2011. *§ 7 Mittelbare Unternehmensbeteiligung*. In *Handels- und Gesellschaftsrecht*. herausgegeben von Ingo Saenger, Lutz Aderhold, Karl Heinz Lenkaitis und Gerhard Speckmann. Baden-Baden: Nomos Verlag. Rn. 61 f.

[614] Vgl. Schulze zur Wiesche, *Die GmbH & Still*, S. 323 f.

[615] Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 111.

Grundsätzlich könnte auch ein GmbH-Gesellschafter einen Darlehensvertrag mit der Gesellschaft zu fremdüblichen Bedingungen abschließen, um den Zinsaufwand als Betriebsausgabe abziehen zu können.[616] Auch bei Darlehensverträgen zwischen Angehörigen gilt als Maßstab für die Höhe der Zinsen der Betrag, den ein Kreditinstitut unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen gewährt hätte.[617] Vorteilhaft ist hierbei sicher, das mit einer stillen Gesellschaft grundsätzlich eine höhere Rendite vereinbart und damit fremdüblich übertragen werden kann. Hierzu sei auf die Ausführungen unter 3.3.2 verwiesen.

Des Weiteren erweist sich die stille Gesellschaft aufgrund ihrer Flexibilität als vorteilhaft bei der Verlagerung von Einkünften an Angehörige. In diesem Zusammenhang ist jedoch zu berücksichtigen, dass Angehörige dem gesonderten Steuertarif für Kapitalvermögen unterliegen.[618] *„Es steht Angehörigen grundsätzlich frei, ihre Rechtsverhältnisse untereinander so zu gestalten, dass sie für sie steuerlich möglichst günstig sind. Das Vereinbarte muss jedoch in jedem Einzelfall und während der gesamten Vertragsdauer nach Inhalt und Durchführung dem entsprechen, was fremde Dritte bei der Gestaltung eines entsprechenden Darlehensverhältnisses üblicherweise vereinbaren würden.*“[619] Somit ist es grundsätzlich zulässig, die Gewinnanteile in dieser Weise zu übertragen, was aus steuerlicher Perspektive vorteilhaft ist.[620]

Die Übertragung von Einkünften erweist sich deshalb insbesondere bei einem geringen Einkommen der Person, auf die übertragen wird, als vorteilhaft. In der Folge sollte sich die Gestaltung auch durch die ab 2009 erfolgte Unterwerfung des Anteils des stillen Gesellschafters unter die Gewerbesteuerhinzurechnung nicht beeinträchtigt sehen,[621] denn wie unter 4.4.1.1 dargelegt, muss erst einmal die Summe von 200.000 € erreicht werden, damit die Zinsaufwendungen einer anteiligen Hinzurechnung zu unterwerfen sind. Des Weiteren wird eine etwaige Hinzurechnung durch die Anrechnung gemäß § 35 EStG abgeschwächt (vgl. 4.2.2).

---

616 Vgl. Müller Heiko und Froese, Lara. *Einfluss der Gesellschafter-Fremdfinanzierung auf die ertragsteuerliche Vorteilhaftigkeit der Option zur Körperschaftsteuer gemäß § 1a KStG*. In *DStR* 2024 Heft 1 S. 1-72. S. 61.

617 Vgl. BMF, 29.04.2014, *Steuerrechtliche Anerkennung von Darlehensverträgen zwischen Angehörigen; Urteil des BFH vom 22. 10. 2013*, XR2611 X R 26/11, IV C 6 - S 2144/07/10004, DStR 2014,S. 954.

618 Vgl. Levedag, Christian. 9. Aufl. 2020. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still*, Rn. 21.5.

619 Vgl. BMF, 23.12.2010, *Steuerrechtliche Anerkennung von Darlehensverträgen zwischen Angehörigen*, IV C 6 - S 2144/07/10004, ZEV 2011, S. 103.

620 Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*, S. 57.

621 Vgl. Ebenda, S. 111.

Abschließend soll ein weiterer Vorteil einer stillen Gesellschaft erörtert werden. Prinzipiell wäre es eine Option, anstelle einer stillen Gesellschaft ein Darlehensverhältnis zu vereinbaren. Der Zinsaufwand wäre für die GmbH, ebenso wie der Gewinnanteil für die stille Gesellschaft, Aufwand und würde beim Darlehensgeber als Einnahme verbucht werden. Folglich kann eine Übertragung von Einkünften auch mittels eines Darlehens erfolgen. Sofern die Mittel zur Begründung dieses Darlehens von dem Angehörigen durch Schenkung zur Verfügung gestellt werden, wird das Darlehensverhältnis von der Finanzverwaltung allerdings nicht anerkannt.[622] Wie unter 2.4 dargelegt, genießt eine stille Gesellschaft, die aus schenkweisen begründeten Mitteln stammt, steuerliche Anerkennung, sofern der Stille am Verlust beteiligt wird. Folglich weist die stille Gesellschaft einen signifikanten Vorteil auf und könnte sich damit als Gestaltung lohnen.

5.2.3.2 Der Verlusttransfer

Die Möglichkeit, Verluste aus der Ebene der GmbH mithilfe von privaten Einkünften verrechnen zu können, stellt einen anderen wesentlichen Beweggrund für die GmbH und Still dar.[623] Diesbezüglich sei auf ein aktuelles Urteil verwiesen, in dem der Verlusttransfer von einer Einmann-GmbH verhandelt wurde.[624] In seiner Argumentation legte der Kläger als Einmann-GmbH-Gesellschafter dar, dass er die atypisch stille Gesellschaft nutzen wollte, um eine Einkommensteuererstattung zu erhalten, welche er wieder in die GmbH eingelegt hatte, um die Liquidität der GmbH zu verbessern.[625] Das Finanzgericht befand jedoch, dass die Gewinnzuweisung des Klägers zu hoch sei und kürzte diese im Urteil auf ein angemessenes Maß.[626] Der Verteilungsmaßstab basierte hierbei auf der prozentualen Aufteilung der geleisteten Einlage und des Stammkapitals.[627] Diesbezüglich sei auf die Abschnitte 3.2 sowie für die Berechnung auf 3.3.2.4 verwiesen. Das Urteil demonstriert, dass es prinzipiell möglich ist Verluste zu transferieren, um Steuervorteile zu erlangen. Die Begründung einer atypisch stillen Gesellschaft ermöglicht außerdem die Fortführung von Gewerbesteuerverlustvorträgen.[628] Die Oberfinanzdirektion Frankfurt führt zur Begründung an, dass durch eine atypisch stille Gesellschaft mittels einer GmbH sowohl die Unternehmensidentität als auch die

[622] Vgl. BMF, 23.12.2010,*Steuerrechtliche Anerkennung von Darlehensverträgen zwischen Angehörigen*, IV C 6 - S 2144/07/10004, ZEV 2011, S.103.
[623] Vgl. Levedag, Christian. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still)*, Rn. 21.79.
[624] Vgl. FG Münster, Urt. v. 14.05.2019, 2 K 3371/18 F, BeckRS 2019, S. 17667.
[625] Vgl. Ebenda, Rn. 40.
[626] Vgl. Ebenda, Rn. 43.
[627] Vgl. Ebenda, Rn. 47.
[628] Vgl. Neu, *§15 Stille Gesellschaft*. Rn. 117.

Unternehmeridentität gewahrt bleibt. Eine Anrechnung der Verluste ist hierbei jedoch lediglich auf den Gewinnanteil der GmbH möglich.[629]

Sofern Verluste auf der privaten Ebene des Stillen entstanden sind, kann die atypisch stille Gesellschaft auch dazu verwendet werden, einen Gewinn aus der GmbH mit diesen Verlusten im Rahmen der Einkommensteuererklärung des Stillen zu verrechnen. Ein Beispiel für die Anwendung dieser Regelung sind Verluste aus Vermietung und Verpachtung eines im Privatvermögen gehaltenen Hauses, welche durch einen Gewinnanteil der GmbH des Stillen ausgeglichen werden können.[630]

Das Urteil belegt, dass eine geschickte Verlagerung von Verlusten grundsätzlich zu Liquiditätsvorteilen führt. Allerdings sei an dieser Stelle auf die Ausführungen unter 4.2.2 verwiesen, wonach ein Verlustausgleich gemäß § 15a EStG begrenzt ist. Eine Nutzung zur Verbesserung der Liquidität ist dennoch grundsätzlich möglich, da die Verluste bereits verrechenbar sind.

[629] Vgl. Oberfinanzdirektion Frankfurt, 19.07.2011, *Folgen der Begründung einer atypisch stillen Beteiligung für den gewerbesteuerlichen Verlustabzug*, G 1427 A-13-St 55, DStR 2011, S. 2154.

[630] Vgl. Denker, Daniel und Marvin, Gummels. *Steuerliche Problemfelder und Gestaltungsmöglichkeiten bei atypisch stillen Gesellschaften*. In *NWB* S. 132-143, Nr. 2 v. 15.01.2021. S. 139.

6 Zusammenfassung

Die Zielsetzung dieser Untersuchung bestand in der Evaluierung der Eignung der Einmann-GmbH und der stillen Gesellschaft als Instrument der Steuergestaltung. Des Weiteren sollte erörtert werden, welche Faktoren dazu führen, dass die stille Gesellschaft als Rechtsform für Familienunternehmen eine hohe Attraktivität aufweist. Um der Fragestellung in adäquater Weise nachzukommen, wurde das Thema in drei Teilgebiete untergliedert. Im ersten Teil wurde die zivilrechtliche und steuerliche Anerkennung thematisiert. Im zweiten Teil wurde die Besteuerung dargestellt, woraufhin im dritten Teil Steuervorteile und Gestaltungsmöglichkeiten erarbeitet wurden.

In der zu Beginn der Arbeit durchgeführten Untersuchung wurden die zivilrechtlichen Besonderheiten identifiziert, die für die Anerkennung der Gesellschaft von Belang sind. Eine stille Beteiligung stellt eine Beteiligung an einem Handelsgewerbe mittels Vermögenseinlage bei Gewährung einer Gewinnbeteiligung dar. Die Erfüllung bestimmter zivilrechtlicher Erfordernisse ist dabei unerlässlich. In Bezug auf die Formvorschriften sowie die Ernsthaftigkeit der getroffenen Vereinbarungen kommt den genannten Aspekten eine entscheidende Bedeutung für die Anerkennung der Gesellschaft zu. Eine zivilrechtlich wirksam geschlossene stille Gesellschaft wird auch aus steuerrechtlicher Hinsicht als wirksam betrachtet. Die steuerrechtliche Behandlung der stillen Gesellschaft ist bereits seit langem Gegenstand von Überlegungen, wie ein Aufsatz aus dem Jahr 1925 belegt. In diesem Kontext wurde bereits zu einem früheren Zeitpunkt festgestellt, dass die Gesellschaftsform einer Kommanditgesellschaft ähnelt, sofern die Gesellschaft mit HGB-untypischen Vereinbarungen getroffen wird. In der Einleitung dieser Arbeit wurde bereits auf die historische Entwicklung eingegangen, wonach früher kein Unterschied zwischen den Gesellschaftsformen vorgenommen wurde und sich die Kommanditgesellschaft aus der stillen Gesellschaft entwickelte. Sofern HGB-untypische Vereinbarungen vorliegen wird steuerrechtlich eine Mitunternehmerschaft gegründet, welche mit einer Kommanditgesellschaft vergleichbar ist und deshalb als „atypisch stille Gesellschaft“ bezeichnet wird. Die atypisch stille Gesellschaft unterscheidet sich dabei von der typischen stillen Gesellschaft durch das Vorliegen von Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko. Die Besonderheit bei einer Einmann-GmbH besteht darin, dass diese grundsätzlich eine gesteigerte Mitunternehmerinitiative innehat, wodurch eine atypische stille Gesellschaft gegründet wird. Im Anschluss wurde auf die Regelungen zur Nichtanerkennung nach der Abgabenordnung eingegangen, wobei insbesondere der Gestaltungsmissbrauch zu einer Nichtanerkennung führen kann. Hier wird betont, dass

insbesondere bei der Einmann-GmbH ein Fremdvergleich erforderlich ist, da der Fremdvergleich bei Geschäften zwischen nahestehenden Personen fehlt. Ein Beispiel hierfür ist die Prüfung, ob eine klare, eindeutig vereinbarte, im voraus und auch tatsächlich gelebte Vereinbarung vorliegt. Anschließend wurde die angemessene Gewinnverteilung dargestellt. Die Arbeit stellt dazu die indirekte Methode zur Prüfung der Angemessenheit der Gewinnverteilung vor, welche von dem Bundesfinanzhof entwickelt wurde. Diese muss jedoch in der Regel nicht angewendet werden, solange die von der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung entwickelten Renditeobergrenzen eingehalten werden.

Der zweite Teil der Arbeit widmet sich der steuerlichen Behandlung der stillen Gesellschaft von der Gründung bis zur Beendigung. Dabei wird erläutert, dass die typische stille Gesellschaft steuerlich wie eine Verbindlichkeit beim Handelsgewerbe behandelt wird, während die atypisch stille Gesellschaft als Mitunternehmerschaft steuerlich ähnlich wie eine GmbH & Co. KG behandelt wird, weshalb die typische stille Gesellschaft Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt, während die atypisch stille Gesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Eine Besonderheit bei der typisch stillen Gesellschaft ist die steuerliche Behandlung von nahestehenden Personen. Hier wird der Gewinnanteil nicht mit der Abgeltungsteuer von 25 % besteuert, sondern unterliegt der tariflichen Einkommensteuer, was in bestimmten Fällen zu einer höheren Steuerlast führen kann. Die Arbeit erläutert auch die Regelungen des § 15a EStG zur Begrenzung der Verlustverrechnung, die sowohl für die typische als auch für die atypisch stille Gesellschaft gelten. Ein weiterer wichtiger Aspekt ist die Gewerbesteuer. Darüber hinaus wird die Umsatzsteuer sowie die Erbschafts- und Schenkungssteuer im Kontext der stillen Gesellschaft untersucht. Es wird dargelegt, dass es grundsätzlich keine umsatzsteuerlichen Besonderheiten gibt und auch bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer keine spezifischen Regelungen für die stille Gesellschaft vorliegen. Der Gründung sowie der Beendigung der Gesellschaft kommt der Vorteil zu, dass diese bei beiden Gesellschaftsausprägungen grundsätzlich steuerneutral erfolgen kann.

Im dritten Teil der Arbeit werden die verschiedenen Steuergestaltungsmöglichkeiten vorgestellt, die sich aus der Nutzung der Einmann-GmbH und Still ergeben. Ein zentrales Thema ist die Ausnutzung von Freibeträgen, unterschiedlichen Steuertarifen und der Progression zur Steueroptimierung.

Im Vorfeld erfolgt eine Erörterung von Gestaltungsmöglichkeiten, die ebenfalls in der Rechtsform einer KG realisiert werden können. Da auch die atypisch stille Gesellschaft

eine Mitunternehmerschaft darstellt, ergeben sich diesbezüglich keine Unterschiede hinsichtlich der steuerlichen Behandlung. Dabei wird erläutert, dass durch die Gründung einer atypisch stillen Gesellschaft die Wegzugsbesteuerung umgangen werden kann. Dies stellt jedoch ein Risiko dar, da eine solche Gestaltung zur Begründung einer Betriebsstätte im Ausland führen oder von den Finanzbehörden nicht anerkannt werden könnte. Des Weiteren wurden Möglichkeiten erörtert, wie eine Betriebsaufspaltung gerettet oder die Grunderwerbsteuer bei der Begründung umgangen werden könnte. Ein weiteres Beispiel für eine Gestaltungsmaßnahme ist die Nutzung von Tracking-Stock-Strukturen innerhalb einer atypisch stillen Gesellschaft. Dies ermöglicht es, sich lediglich an einem Teilbetrieb des Handelsgewerbes zu beteiligen, was jedoch die Frage aufwirft, ob die erweiterte Grundstückskürzung genutzt werden kann. Allerdings ermöglicht diese Struktur das mehrmalige Ausnutzen des Freibetrags für Personengesellschaften im Gewerbesteuerrecht. Dieser Freibetrag hat außerdem den Vorteil, dass die GmbH diesen anteilig mit berücksichtigen kann, obwohl dieser der GmbH als Kapitalgesellschaft grundsätzlich nicht zustehen würde. Die Arbeit weist darauf hin, dass dies zu Steuervorteilen führen kann, insbesondere in Abhängigkeit vom Gewerbesteuerhebesatz und der Beteiligungsquote. Es wird jedoch auch darauf hingewiesen, dass die Gründung einer atypisch stillen Gesellschaft Kosten verursacht. Zudem muss das Geschäftsführergehalt als Sonderbetriebseinnahme hinzugerechnet werden oder die Gewerbesteuer kann gem. § 35 EStG bei dem Stillen von der Einkommensteuer abgezogen werden, was den Steuervorteil reduzieren kann.

Im Anschluss wurde die Thematik der Steuertarife erörtert. Im Rahmen des Wachstumschancengesetzes wurde die Thesaurierungsbesteuerung ab dem Jahr 2024 einer Neuerung unterzogen. Diese ist nun um ca. 0,8 % vorteilhafter als die Thesaurierung in einer GmbH, was für das Begründen einer atypisch stillen Gesellschaft sprechen würde. Nachdem das Teileinkünfteverfahren vorgestellt worden ist, wurde im Anschluss festgestellt, dass die Vorteilhaftigkeit einer bestimmten Gesellschaftsform von einer Reihe von Faktoren abhängt. Dazu zählen der persönliche Steuersatz, die Anwendbarkeit eines Steuertarifes, die Möglichkeit der Nutzung von Freibeträgen sowie die Berücksichtigung von Werbungskosten. Infolgedessen ist eine Einzelfallprüfung erforderlich, um die individuelle Vorteilhaftigkeit einer bestimmten Gesellschaftsform zu bestimmen. Abschließend wird auf die Nutzung des Steuertarifs bei der typischen stillen Gesellschaft eingegangen. Im Rahmen dieser Ausführungen wurde das Konzept des Familiensplittings präsentiert. Ziel dieser Gestaltung ist die Reduktion der

Steuerbelastung im Familienverbund. Dazu ist erforderlich, dass auf nahe Angehörige Einkünfte entfallen, die einem geringeren Steuertarif unterliegen. Diesbezüglich wird im Folgenden der Frage nachgegangen, wie eine Übertragung der Einkünfte auf diese Personen zu bewirken ist.

Im letzten Abschnitt der Arbeit wird die Übertragung von Einkünften, sowohl positiver als auch negativer Art, untersucht. Wie im vorherigen Kapitel dargelegt, kann es steuerlich vorteilhaft sein, Einkünfte auf Familienangehörige mit einem niedrigeren Einkommensteuersatz zu übertragen, um die Gesamtsteuerlast im Familienverbund zu senken. Bei der typischen stillen Gesellschaft erfolgt die Übertragung positiver Einkünfte dadurch, dass der Gewinn bei dem Handelsgewerbe durch Betriebsaufwand gemindert und bei dem Stillen damit als Einnahme zu versteuern ist. Prinzipiell wäre es möglich, den gleichen Effekt durch die Aufnahme eines Darlehens zu erzielen. Bei einer stillen Gesellschaft wird jedoch grundsätzlich ein höherer Gewinnanteil als bei einem Darlehen als angemessen erachtet, sodass für den gleichen Übertragungseffekt weniger Mittel ausreichen sollten. Des Weiteren werden schenkweise begründete Darlehensverträge zwischen Angehörigen steuerlich nicht anerkannt. Bei Vereinbarung eines Verlusts erfolgt hingegen die Anerkennung der typisch stillen Gesellschaft bei identischen Voraussetzungen, was als vorteilhaft für die stille Gesellschaft zu werten ist. Bei der atypisch stillen Gesellschaft erfolgt die Zuordnung des Gewinnanteils im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung.

Im Rahmen der Schlussbetrachtung wurde das Instrument des Verlusttransfers erörtert, welches die Übertragung von Verlusten aus der Gesellschaft auf den Stillen ermöglicht. Dadurch können diese Verluste mit anderen Einkünften verrechnet werden, was eine Steuergutschrift zur Folge hat. Daraus ergibt sich eine Verbesserung der Liquiditätssituation. Um eine steuerliche Nichtanerkennung zu vermeiden, ist jedoch erforderlich, dass die allgemeinen Voraussetzungen für die Anerkennung der stillen Gesellschaft erfüllt sind.

Die Beantwortung der Forschungsfrage ergibt, dass die Nutzung der Einmann-GmbH und Still als Steuergestaltungsobjekt eine Vielzahl von Möglichkeiten eröffnet. Die atypisch stille Gesellschaft ermöglicht, insbesondere durch ihre steuerliche Behandlung als Mitunternehmerschaft, ein breites Spektrum an Gestaltungsmöglichkeiten. Allerdings sollten viele dieser Möglichkeiten auch mit einer anderen Personengesellschaft, etwa der GmbH & Co. KG, umsetzbar sein. Somit ist die Wahl dieser Gesellschaftsform nicht allein auf die steuerlichen Vorteile zurückzuführen, sondern auch auf die Flexibilität und

Anpassungsfähigkeit dieser Rechtsform. Die Arbeit zeigt jedoch auch die Risiken auf, die mit der Nutzung dieses Gestaltungsinstruments verbunden sind, insbesondere durch die möglichen Konsequenzen einer steuerlichen Nichtanerkennung.

Die Möglichkeit der Inanspruchnahme des Freibetrags für Personengesellschaften auch im Falle einer GmbH stellt einen Vorteil der atypisch stillen Gesellschaft dar. Des Weiteren könnten sich aus Tracking-Stock-Gestaltungen interessante Möglichkeiten ergeben, die einer näheren Untersuchung bedürfen. Als alternative Gestaltungsmöglichkeit wäre zu erörtern, ob die Thesaurierung mit dieser Gesellschaftsform vorteilhafter ist als mit einer reinen GmbH. Diesbezüglich wäre eine Einzelfallprüfung erforderlich.

Die typische sowie die atypische stille Gesellschaft können potenziell zu Steuervorteilen führen, sofern Einkünfte auf Personen mit einem geringeren Einkommen übertragen werden. Dies lässt sich damit erklären, dass sie in einem niedrigeren Steuertarif weniger stark besteuert werden. Diese Gestaltung erweist sich insbesondere für Personen mit geringem Einkommen als vorteilhaft. Allerdings wirft diese Konstruktion die Frage auf, weshalb ein Gesellschafter einen Gewinnanteil auf eine fremde Person übertragen sollte, um den Gesamtsteuersatz zu senken, zumal der Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer eingeschränkt ist. Insofern lässt sich die Frage beantworten, weshalb die Rechtsform der stillen Gesellschaft insbesondere im Familienverband eine hohe Beliebtheit aufweist. Als Mitarbeiterbeteiligung könnte sie sich außerdem durch den Freibetrag steuerlich eignen.

In Bezug auf die zuvor dargelegten Aspekte ist abschließend festzuhalten, dass durch die Möglichkeit, steuerliche Verluste mithilfe der atypisch stillen Gesellschaft zu verrechnen und eine Steuererstattung zu erhalten, diese Gesellschaft sich grundsätzlich als Instrument zur Verbesserung der Liquidität eignet. In der Konsequenz kann die stille Gesellschaft diesbezüglich als sinnvolles Gestaltungsobjekt betrachtet werden.

Es kann somit festgehalten werden, dass die Nutzung einer Einmann-GmbH und Still als Steuergestaltungsobjekt eine sinnvolle Maßnahme darstellen kann.

.

Anlagenverzeichnis

Anlage 1: Beispiel Angemessenheitsprüfung

Zur Veranschaulichung sei folgendes Beispiel angeführt: Es kann mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass in den kommenden drei bis fünf Jahren ein Jahresgewinn in Höhe von 100.000 € zu erwarten ist. Der aktuelle tatsächliche Wert des Betriebsvermögens beläuft sich auf 200.000 €. Folglich resultiert gemäß der indirekten Bewertungsmethode ein Unternehmenswert von rund 600.000 Euro.[631]

	Ertragswert (Jahresgewinn x10)	1.000.000 €
./.	Substanzwert	-200.000 €
=	Innere Wert (gerundet)	800.000 €
./.	50% Abschlag	-400.000 €
+	Substanzwert	200.000 €
=	Unternehmenswert	**600.000 €**

Unter der Voraussetzung, dass der Stille sich mit einer Einlage im Wert von 150.000 € beteiligt, lässt sich das Verhältnis der angemessenen Gewinnbeteiligung in Anlehnung an die Ausführungen gem. „3.3.2.3“ berechnen.

	Unternehmenswert	600.000 €	80 %
	Stille Beteiligung	150.000 €	20 %
	Summe	750.000 €	100 %

Damit beträgt in diesem Beispiel die angemessene Restgewinnbeteiligung des Stillen grundsätzlich 20 %.[632]

[631] Vgl. Thierfeld, *Stille Gesellschaft im Steuerrecht,* S. 115.
[632] Vgl. Ebenda, S. 115.

Anlage 2: Besteuerungsvergleich der GmbH und der Kommanditgesellschaft

Vor dem Hintergrund einer adäquaten Vergleichbarkeit der Besteuerung einer GmbH und einer KG sind zunächst allgemeine Vorüberlegungen zu treffen, die auch auf die weiteren Anlagen Anwendung finden.

Im Falle einer Ausschüttung durch die GmbH an ihre Anteilseigner erfolgt die Besteuerung beim Anteilseigner, der die Anteile im Privatvermögen hält, gemäß den Regelungen der Abgeltungsteuer. Dabei können Werbungskosten nicht berücksichtigt werden.[633] Die Besteuerung erfolgt beim Geschäftsinhaber wie unter „4.2.1.2“ dargestellt. Die Abgeltungsteuer zusammen mit dem Solidaritätszuschlag beläuft sich auf 26,375 %.

Der anzuwendende Steuersatz entspricht dem persönlichen Einkommensteuersatz des Anteilseigners.[634] In 2024 beträgt der Spitzensteuersatz 45 %, welcher ab einem Einkommen ab 277.826 € anzuwenden ist.[635] Anhand der Einkommensteuer-Grundtabelle aus 2023 ist es möglich die durchschnittliche Steuerbelastung schätzungsweise abzulesen. Als Bemessungsgrundlage dient hierbei das Einkommen.[636] Die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens wird in der Einkommensteuerrichtlinie dargestellt. Aus der genannten Quelle geht hervor, dass sich das Einkommen nach Abzug der Sonderausgaben, den außergewöhnlichen Belastungen oder beispielsweise nach Entlastungsbeträgen errechnet.[637] Dem Autor dieser Arbeit ist bewusst, dass diese Faktoren einen Einfluss auf die Berechnung des Einkommens haben.

Die stille Gesellschaft hat hingegen keinen Einfluss auf diese Größen. Um die Auswirkungen von Progressionsvorteilen, Tarifnutzungen oder der Gesellschaftsform oder die Ausübung anderer Wahlrechte untersuchen zu können und um die Vorteilhaftigkeit der Gesellschaftsformen darstellen zu können, wird in dieser Arbeit angenommen, dass diese bei dem Steuerpflichtigen immer einen gleichen fiktiven Betrag darstellen und deshalb ignoriert werden können.

---

633 Vgl. Neumayer, Jochen. 07/2024. *I. Steuerrecht.* In *GmbH-Handbuch*. herausgegeben von Centrale für GmbH. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag. Rn. 34.

634 Vgl. Ebenda. Rn. 34.

635 Vgl. Bundesministerium der Finanzen, *Tarifhistorie (PDF 1949 kb)*, https://www.bmf-steuerrechner.de/2024_02_15_Tarifhistorie_Steuerrechner.pdf?__blob=publicationFile&v=1 (abgerufen am 22.08.2024), S. 32.

636 Vgl. NWB Datenbank, *Einkommensteuer-Grundtabellen*, https://datenbank-nwb-de.ezproxy.htwk-leipzig.de/Dokument/345409/?query=Einkommensteuer%20grundtabelle&listPos=0 (abgerufen am 22.08.2024).

637 Vgl. EStR, 2012, *Umfang der Besteuerung*, R2 I, Bund.

Bei einem Einkommen von 60.000 € ergibt sich aus der Anwendung der Grundtabelle eine durchschnittliche Steuerbelastung von 25 %. Bei einem Einkommen von über 130.600 € beträgt die durchschnittliche Einkommensteuerbelastung rund 35 %. Eine Untersuchung der Tabelle zeigt, dass diese Prozentsätze für eine Schätzung herangezogen werden können, da die Prozentzahlen auch bei einer großen Einkommensschwankung konstant bleiben. Die durchschnittliche Steuerbelastung beläuft sich zum Beispiel auf 34 %, bei einem Einkommen zwischen 117.400 € und 130.600 €. Folglich hat eine Schwankung des Einkommens um circa 10 % keinen signifikanten Einfluss auf die durchschnittliche Steuerbelastung.[638] Der Grundfreibetrag beträgt aktuell 11.604 €[639] und in 2023 betrug er 10.908 €.[640] In den weiteren Berechnungen werden die Werte des aktuellen Rechtsstands zugrunde gelegt.

Auf die Körperschaftsteuer wird ein Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 % erhoben.[641] Wie bereits unter „4.3“ dargelegt, beläuft sich der allgemeine Körperschaftsteuersatz auf 15 %. Der Steuersatz von Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag beträgt folglich 15,825 % (15 % * 1,055). Wie bereits unter „4.4.1.2“ dargestellt, betrug der durchschnittliche Hebesatz in Deutschland im Jahr 2021 403 % und die Steuermesszahl ist mit 3,5 % festgesetzt worden. Folglich beläuft sich die durchschnittliche Gewerbesteuerbelastung im Jahr 2021 auf 14,105 % (403 % x 0,035). Die Summe dieser Steuerarten beträgt damit 29,93 % (15,825 % + 14,105 %). Zur weiteren Berechnung wird dieser Wert zur Vereinfachung auf 30 % gerundet. Deshalb wird angenommen, dass die Gewerbesteuer 14 %, die Körperschaftsteuer 15 % und der Solidaritätszuschlag 1 % beträgt.

Abschließend sei noch erwähnt, dass zur besseren Übersichtlichkeit die Centbeträge in den Berechnungen nicht berücksichtigt werden. Fehlt eine Angabe zur Einheit, dann ist der Wert sowohl als Prozentsatz oder als Euro interpretierbar.

---

638 Vgl. NWB Datenbank, *Einkommensteuer-Grundtabellen*, https://datenbank-nwb-de.ezproxy.htwk-leipzig.de/Dokument/345409/?query=Einkommensteuer%20grundtabelle&listPos=0 (abgerufen am 22.08.2024).

639 S. § 32a I Nr. 1 EStG.

640 Vgl. Bundesministerium der Finanzen, *Das ändert sich 2023*, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/das-aendert-sich-2023.html (abgerufen am 23.08.2024).

641 Vgl. Sievert, Jürgen. 6. Auf. 2021. *§ 11 Die Ertragsbesteuerung der GmbH und ihrer Anteilseigner – national*. In *Beck`sches Handbuch der GmbH Gesellschafsrecht - Steuerrecht*. herausgegeben von Ulrich Prinz und Norbert Winkeljohann. München: C.H. BECK. Rn. 152.

Anlage 3: Vergleich der Gesellschaftsformen

Gesellschafts- Ebene		
	GmbH	**Kommanditgesellschaft**
Operativer Gewinn	**100.000 €**	**100.000€**
Geschäftsführergehalt als Sonderbetriebseinnahme[642]	0 €	61.230 €
Steuerpflichtiger Gewinn	100.000 €	161.230 €
./. GewSt (14%)[643]	-14.000 €	-19.142 €
./. KSt + SolZ (16%)	-16.000 €	0 €
Steuerlast Gesellschaftsebene	**30.000 €**	**19.142 €**
Gesellschafter - Ebene		
Gewinn nach Steuern	**70.000 €**	
./. Abgeltungsteuer (25%)	-17.500 €	
./. SolZ	-962 €	
Steuerbelastung Dividenden	**18.462 €**	
Geschäftsführergehalt/ Einkünfte aus Gewerbebetrieb[644]	**60.000 €**	**161.230 €**
Einkommensteuer	[645]14.680 €	[646]57.114 €
Solidaritätszuschlag	0 €	3.141 €
Anrechenbare GewSt gem. § 35 EStG		-19.142 €
Summe Einkommensteuerbelastung	**33.142 €**	**60.255 €**
Gesamtsteuerbelastung	**63.142 €**	**60.255 €**
Durchschnittliche Belastung (auf 161.230,00€ gerechnet)	**39,16 %**	**37,37 %**

Quelle: in Anlehnung an Neumayer[647]

[642] Wie unter 4.2.3.2 dargestellt, ist das Geschäftsführergehalt hinzuzurechnen.
[643] Wie unter 4.4.1.2 dargestellt wurde, darf die atypisch Stille Gesellschaft einen Freibetrag von 24.500 € auf die Gewerbesteuer anrechnen. (161.230 €– 24.500 € = 136.730 € x 14 % =19.142,20 €.
[644] Es wurde der Arbeitnehmerpauschbetrag in Höhe von 1.230 € abgezogen, s. § 9a Nr. 1 EStG.
[645] Ermittelt mit der Formel nach § 32a I Nr. 3 EStG: z = (60.000 -17.005) / 10.000 = 4,2995.
[646] Ermittelt mit der Formel nach § 32a I Nr. 4 EStG: x = 161.230.
[647] Vgl. Neumayer, *I. Steuerrecht*, Rn. 37.

Anlage 4: Vollthesaurierung Personengesellschaft gem. § 34a EStG

	Personengesellschaft			GmbH
Steuersatz	Ohne Thesaurierung (45 %)	Thesaurierungsbesteuerung (28,25 %)		Gewinnausschüttung GmbH
Steuerliches Ergebnis	100,00	100,00		100,00
./. GewSt	-14,00	-14,00		-14,00
./. KSt				-15,00
./. ESt (regulärer Tarif)	-45,00			
./. ESt auf nicht entnommenen Gewinn i.H. v. 28,25 %		-28,25		
+ Anrechnung GewSt[648]	14,00	14,00		
./. SolZ auf ESt (BMG: 28,25-14)	-1,71	-0,78		-0,83
Steuerbelastung insgesamt	**46,71**	**29,03**		**29,83**
verbleiben	53,30	70,97		70,18
Nachversteuerungsbetrag				
Ausschüttbarer Betrag				**70,18**
Nachzuversteuernde Entnahme		70,97		
Nebenrechnung SolZ *./. bezahlte ESt*		*-28,25*		
./. darauf SolZ		*-1,55*		
+ bereits gezahlter SolZ		*0,78*		
./. SolZ verbleibend		*-0,77*	-0,77	
Nachversteuerungsbetrag	**0,00**		**70,20**	
./. Tarifbelastung i.H.v. 25 %	0	-17,55		
./. Abgeltungsteuer (25 %)				-17,54
./. SolZ	0	-0,97		-0,96
Steuerbelastung gesamt	**46,71**	**47,55**		**48,33**

Quelle: in Anlehnung an Cordes und Marc[649]

[648] S. dazu 4.4.2 Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG.

[649] Vgl. Cordes, Martin und Glatthar, Marc. *Update Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG) und Option zur Körperschaftsteuer nach Verabschiedung des Wachstumschancengesetzes*. In *FR* Heft 09/2024, S. 402.

Anlage 5: Vergleich Abgeltungsteuer und Teileinkünfteverfahren

Wie in den Vorüberlegungen dargelegt, unterliegen Personen mit unterschiedlichem Einkommen einem unterschiedlichen durchschnittlichem Einkommensteuersatz. Um die Auswirkungen besser nachvollziehen zu können, wird im Folgenden der Spitzensteuersatz von 45 % auf eine fiktive Ausschüttung dargestellt. Anschließend wird derselbe Sachverhalt mit einem Spitzensteuersatz von 25 % betrachtet, um eine bessere Vergleichbarkeit herzustellen.

	Abgeltungsteuer (25 %)	Teileinkünfte-verfahren (45 %)	Teileinkünfte-verfahren (25 %)
Gesellschaftsebene			
Steuerliches Ergebnis	100,00	100,00	100,00
./. (GewSt/ KSt/ SolZ)	30,00	30,00	30,00
verbleiben	70,00	70,00	70,00
Gesellschafterebene			
Ausschüttung	70,00	70,00	70,00
./. steuerbefreiter Betrag Teileinkünfteverfahren (40 %)	*0,00*	*28,00*	*28,00*
Steuerpflichtiger Teil	*70,00*	*42,00*	*42,00*
./. Einkommensteuer (25 %/ 45 %/ 25 %)	17,50	18,90	10,50
./. SolZ	0,96	1,04	0,58
Verbleiben nach Steuern	51,54	50,06	58,92
Steuerbelastung gesamt	**48,46**	**49,94**	**41,08**

Quelle: in Anlehnung an Neumayer[650]

[650] Vgl. Neumayer, I. Steuerrecht, Rn. 35.

Anlage 6: Besteuerung einer Einmann-GmbH und atypisch Still

Im Rahmen der vorliegenden Untersuchung wurde das in Anlage 3 dargestellte Berechnungsbeispiel einer Erweiterung unterzogen. Zur Erzielung einer möglichst hohen Vergleichbarkeit wird angenommen, dass der Stille einmal zu 15 % und einmal zu 35 % am Gewinn beteiligt ist. Diese Annahme basiert auf den unter 3.3.2.4 vorgestellten Renditegrenzen. Außerdem wird angenommen, dass der Gewinn, anhand der Handelsbilanz als Bemessungsgrundlage, verteilt wird, um eine bessere Vergleichbarkeit mit der KG zu erreichen.

Einmann-GmbH und atypisch Still				
Operativer Gewinn der GmbH				**101.230 €**
Geschäftsführergehalt als Sonderbetriebseinnahme				60.000 €
Summe				**161.230 €**
./. GewSt (14%)[651]				-19.142 €
Bemessungsgrundlage GmbH und atypisch Still				**142.087 €**
./. Gewinn vorab				-60.000 €
Restgewinn als Verteilungsmaßstab				**82.087 €**
Nebenrechnungen				
	GmbH	**Stiller**	**GmbH**	**Stiller**
Beteiligungsquoten	**85 %**	**15 %**	**65 %**	**35 %**
Entspricht einem Gewinnanteil von	69.774 €	12.313 €	53.357 €	28.730 €
Vorabgewinn		60.000 €		60.000 €
Anteil am Gewinn	**69.774 €**	**72.313 €**	**53.357 €**	**88.730 €**
Anteil an der Gewerbesteuer	16.270 €	2.872 €	12.442 €	6.700 €
Gewerbesteuerersparnis vgl. 5.2.1.2: 24.500 x 14 % x Anteil	2.915 €		2.230 €	
Verhältnis zum Gewinn (161.230 €)	1,80 %		1,38 %	

Quelle: in Anlehnung an Neumayer[652], fortentwickelt anhand Haar und Denker [653]

[651] Wie unter 4.4.1.2 dargestellt wurde, darf die atypisch stille Gesellschaft einen Freibetrag von 24.500 € auf die Gewerbesteuer anrechnen. (161.230 € – 24.500 € = 136.730 € x 14 % =19.142,20 €).

[652] Vgl. Neumayer*, I. Steuerrecht*, Rn. 37.

[653] Vgl. Haar, Lukas und Denker, Daniel. *Steuerliche Problemfelder und Gestaltungsmöglichkeiten bei atypisch stillen Gesellschaften Teil II*. In *NWB* S. 2404-2426, Nr. 35 v. 30.08.2024. S. 2420.

	GmbH	**Stiller**	**GmbH**	**Stiller**
Beteiligungsquote	85 %	15 %	65 %	35 %
Gewinnanteil	**69.774 €**	**72.313 €**	**53.357 €**	**88.730 €**
GewSt hinzurechnen[654]	16.270 €	2.872 €	12.442 €	6.700 €
Einkommen = BMG	**86.044 €**	**75.184 €**	**65.799 €**	**95.430 €**
./. KSt GmbH	-12.907 €		-9.870 €	
./. SolZ zur KSt	-709 €		-543 €	
./. GewSt [655]	-16.270 €		-12.442 €	
Ausschüttbarer Gewinn	56.158 €		42.944 €	
ESt unter Teileinkünfteverfahren (BMG x 60 %)	**33.695 €**		**25.766** €	
Summe Einkommen	**108.879 €**		**121.196 €**	
./. tarifliche ESt	-35.124 €		-40.298 €	
./. SolZ	-1.927 €		-2.217 €	
Anteil an Gewerbesteuer anzurechnen nach § 35 EStG	2.871 €		6.700 €	
Verbleiben nach Steuern	74.699 €		85.381 €	
Gesamtsteuerbelastung	**64.066 €**		**58.670 €**	
Kumuliert GmbH und Still				
	64.066 €		58.670 €	
Durchschnittliche Belastung (auf 161.230,00 € gerechnet)	**39,74 %**		**36,39 %**	
Werte aus Anlage 3	**GmbH**		**Kommanditgesellschaft**	
	39,16 %		**37,37 %**	

Quelle: in Anlehnung an Neumayer[656], fortentwickelt anhand Haar und Denker [657]

[654] Die GewSt ist eine nicht abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Vb EStG und muss hinzugerechnet werden.

[655] Wie unter 4.4.1.1 dargestellt, darf die GmbH den Gewinnanteil nach § 9 Nr. 2 GewStG kürzen.

[656] Vgl. Neumayer, *I. Steuerrecht*, Rn. 37.

[657] Vgl. Haar, Lukas und Denker, Daniel. *Steuerliche Problemfelder und Gestaltungsmöglichkeiten bei atypisch stillen Gesellschaften Teil II*. In *NWB* S. 2404-2426, Nr. 35 v. 30.08.2024. S. 2420.

Literaturverzeichnis

Armbrüster, Christian. 9. Auf. 2021. *BGB § 117 Scheingeschäft*. In *Münchener Kommentar zum BGB*. herausgegen von Franz Jürgen Säcker, Roland Rixecker Hartmut Oetker und Bettina Limperg. München: C.H. BECK. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FMuekoBGB_9_Band1%2FBGB%2Fcont%2FMuekoBGB%2EBGB%2Ep117%2EglI%2Egl2%2Eglb%2Ehtm (aufgerufen am 07.08.2024)

Bär, Ulrike und Merkle, Florian. 6. Auf. 2024. *UmwStG § 24 Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft*. In *Umwandlungssteuergesetz Kommentar*. herausgegeben von Stefan Menner und Andrea Bilitewski. München: C.H. BECK. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FHaritzMennerKoUmwStG_6%2FUmwStG%2Fcont%2FHaritzMennerKoUmwStG%2EUmwStG%2Ep24%2EglI%2Egl2%2Ehtm (aufgerufen am 20.08.2024)

Baldauf, Sina. 6/2024. *GewStG § 11 Steuermesszahl und Steuermessbetrag*. In *Ertragssteuerrecht Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftssteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und Nebengesetze*. herausgegeben von Bernd Heuermann und Peter Brandis. München: C. H. BECK. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fkomm%2Fbluemich_172%2Fgewstg%2Fcont%2Fbluemich.gewstg.p31.gliii.htm&pos=1&hlwords=on (aufgerufen am 28.08.2024)

Bergmann, Andreas.10 Aufl. 2023. *§ 705 BGB Rechtsnatur der Gesellschaft*. In *juris PraxisKommentar BGB.Band 2 – Schuldrecht*. herausgegen von Maximilian Herberger, Michael Martinek, Helmut Rüßmann, Stephan Weth und Markus Würdinger. Saarbrücken: juris GmbH. https://www.juris.de/r3/document/jpk-BGBPK2JSR0996 (aufgerufen am 07.08.2024)

Blaurock, Uwe. 9. Aufl. 2020. *Abgrenzung der stillen Gesellschaft gegenüber verwandten Rechtsinstituten*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/samson-ovsSTGD001004090303 (aufgerufen am 30.07.2024)

Blaurock, Uwe. 9. Aufl. 2020. *Auflösung der stillen Gesellschaft*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/samson-ovsSTGD001004090303 (aufgerufen am 30.07.2024)

Blaurock, Uwe. 9. Aufl. 2020. *Auswirkungen des Transparenzregisters*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/samson-ovsSTGD00070408 (aufgerufen am 29.07.2024)

Blaurock, Uwe. 9. Aufl. 2020. *Begriff, Wesen und Erscheinungsformen der stillen Gesellschaft*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/samson-ovsSTGD0009040704 (aufgerufen am 30.07.2024)

Blaurock, Uwe. 9. Aufl. 2020. *Die beteiligten Personen*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/samson-ovsSTGD00110408 (aufgerufen am 30.07.2024)

Blaurock, Uwe. 9. Aufl. 2020. *Die stille Gesellschaft als Unternehmungsform, insbesondere die Gründe für ihre Wahl*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/samson-ovsSTGD00070406 (aufgerufen am 29.07.2024)

Blaurock, Uwe. 9. Aufl. 2020. *Inhalt des Gesellschaftsvertrags*. In *Handbuch Stille Gesellschaf*t. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/samson-ovsSTGD00150406 (aufgerufen am 31.07.2024)

Blaurock, Uwe. 9. Aufl. 2020. *Wesen und Bedeutung der Unternehmungsformen*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/samson-ovsSTGD00060406 (aufgerufen am 22.08.2024)

Bode, Peter . *03/ 2024. EStG § 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb*. In *Ertragssteuerrecht Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftssteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und Nebengesetze*. herausgegeben von Bernd Heuermann und Peter Brandis. München: C. H. BECK. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fkomm%2FBluemich_171%2FEStG%2Fcont%2FBluemich.EStG.p15.glV.gl1.glc.htm (aufgerufen am 15.08.2024)

Brandis, Peter und Heuermann, Bernd. *März 2024. EStG § 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb*. In *Ertragssteuerrecht Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftssteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und Nebengesetze*. herausgegeben von Bernd Heuermann und Peter Brandis. München: C. H. BECK. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fkomm%2Fbluemich_171%2Festg%2Fcont%2Fbluemich.estg.p15.glviii.gl5.glb.htm&pos=2&hlwords=on (aufgerufen am 03.08.2024)

Buge, Ronald. 05/2024. *§ 20 EStG*. In *EStG KStG Kommentar zum Einkommen- und Körperschaftssteuergesetz*. herausgegeben von Carl Herrmann, Gerhard Heuer und Arndt Raupach. Köln: Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/clarice-OVS-K-HHR-D0212.0046 (aufgerufen am 05.08.2024)

Bron, Jan. 2016. *Atypisch stille Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft und Entstrickungsbesteuerung Gestaltungsmöglichkeit zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung*. In *IStR* S. 26-29, Heft 1 Seiten 1-44. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fistr%2F2016%2Fcont%2Fistr.2016.26.1.htm&pos=2&hlwords=on (aufgerufen am 22.08.2024)

Cordes, Martin und Glatthar, Marc. *Update Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG) und Option zur Körperschaftsteuer nach Verabschiedung des Wachstumschancengesetzes*. in *FR* S. 401-405, Heft 09/2024. https://www.juris.de/r3/document/jzs-FR-2024-9-001-401 (aufgerufen am 24.08.2024)

Denker, Daniel und Marvin, Gummels. *Steuerliche Problemfelder und Gestaltungsmöglichkeiten bei atypisch stillen Gesellschaften*. In *NWB* S. 132-143, Nr. 2 v. 15.01.2021. https://datenbank-nwb-de.ezproxy.htwk-leipzig.de/Dokument/845410/?query=NWB%20Nr.%202%20vom%2015.01.2021%20Seite%20132&listPos=0 (aufgerufen am 26.08.2024)

Desens, Marc und Blischke, Andre. 05/2024. *6. Familienpersonengesellschaften*. In *Einkommensteuergesetz Kommentar*. herausgegen von Paul Kirchhof, Rudolf Mellinghoff, Hanno Kube und Hartmut Söhn. Köln: Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/clarice-SHJR-K-kestg-D5636.0007 (aufgerufen am 05.08.2024)

Dresler, Daniel und Nickel, Carola. *Wege aus der Betriebsaufspaltung*. In *DStR* 2024. Heft 8 S. 393-456. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fdstr%2F2024%2Fcont%2Fdstr.2024.403.1.htm&pos=2&hlwords=on (aufgerufen am 27.08.2024)

Einsele, Dorothee. 9. Auf. 2021. *BGB § 125 Nichtigkeit wegen Formmangels*. In *Müncher Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch*. herausgegeben von Franz Jürgen Säcker, Roland Rixecker, Hartmut Oetker und Bettina Limperg. München: C.H. BECK. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fkomm%2Fmuekobgb_9_band1%2Fbgb%2Fcont%2Fmuekobgb.bgb.p125.glv.gl1.htm&pos=2&hlwords=on (aufgerufen am 07.08.2024)

Entwurf eines Handelsgesetzbuchs und Entwurf eines Einführungsgesetzes: Nebst Denkschrift zu dem Entwurf eines Handelsgesetzbuchs und eines Einführungsgesetzes in der Fassung der dem Reichstag gemachten Vorlage. 1897. Berlin, Boston: De Gruyter, https://doi.org/10.1515/9783111716442

Ettinger, Jochen. 5. Auf. 2022. *Wegzugsbesteuerung Steuerlich motivierter Wegzug natürlicher Personen*. Herne: NWB Verlag

Förster, Guido. 4. Auf. 2020. *KStG § 8a Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen bei Körperschaften (Zinsschranke)*.In *Körperschaftsteuergesetz KOMMENTAR*. herausgegeben von Dietmar Gosch. München: C.H.BECK. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FGoschKoKStG_4%2FKStG%2Fcont%2FGoschKoKStG%2EKStG%2Ep8a%2EglA%2EglI%2Ehtm (aufgerufen am 13.08.2023)

Fichtelmann, Helmar. 5. Aufl 2000. *GmbH & Still im Steuerrecht: mit kommentierten Vertragsmustern*. Heidelberg: C.F. Müller

Fleischer,Holger. 4. Auf. 2023. *GmbHG § 41 Buchführung*. In *Münchener Kommentar GmbHG*. herausgegeben von Holger Fleischer und Wulf Goette. München: C.H. BECK. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fkomm%2Fmuekogmbhg_4_band2%2Fgmbhg%2Fcont%2Fmuekogmbhg.gmbhg.p41.glii.gl2.htm&pos=16&hlwords=on (aufgerufen am 15.08.2024)

Frühwacht, Lisa. *Erweiterte Kürzung nach § GEWSTG § 9 Nr. GEWSTG § 9 Nummer 1 S. 2 GewStG bei atypisch stillen Gesellschaften und alternative Gestaltungswege durch Tracking-Stock-Strukturen*. In *DStR* 2020 S. 2393-2456. Heft 44 S. 2405-2410. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fdstr%2F2020%2Fcont%2Fdstr.2020.2405.1.htm&pos=3&hlwords=on#FN7 (aufgerufen am 27.08.2024)

Gehrlein, Markus.05/2024. *HGB § 234 [Kündigung der Gesellschaft; Tod des stillen Gesellschafters]*. In *Handelsgesetzbuch*. herausgegeben von Detlev Joost, Lutz Strohn, Dörte Poelzig und Volker Sander. München: C.H. BECK und Verlag Franz Vahlen. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FEbenroth_5_Band1%2FHGB%2Fcont%2FEbenroth%2EHGB%2Ep234%2EglV%2Ehtm#FNID0EINEKC (aufgerufen am 26.08.2024)

Gehrlein, Markus.05/2024. *HGB § 235 [Auseinandersetzung]*. In *Handelsgesetzbuch*. herausgegeben von Detlev Joost, Lutz Strohn, Dörte Poelzig und Volker Sander. München: C.H. BECK und Verlag Franz Vahlen. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FEbenroth_5_Band1%2FHGB%2Fcont%2FEbenroth%2EHGB%2Ep235%2EglI%2Ehtm (aufgerufen am 19.08.2024)

Gosch, Dietmar. 6/2024. *GewStG § 11 Steuermesszahl und Steuermessbetrag*. In *Ertragssteuerrecht Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftssteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und Nebengesetze*. herausgegeben von Bernd Heuermann und Peter Brandis. München: C. H. BECK. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FBluemich_172%2FGewStG%2Fcont%2FBluemich%2EGewStG%2Ep11%2EglIII%2Egl1%2Eglb%2Ehtm (aufgerufen am 28.08.2024)

Grashof, Dietrich und Mach, Grasshoff. 16. Auf. 2023. *2. Kapitel Steuerarten/Unternehmensteuerrecht*. In *Grundzüge des Steuerrechts*. herausgegeben von Dietrich Grashoff und Holger Mach. München: C.H. BECK. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fkomm%2Fgrashoffhdbstr_16%2Fcont%2Fgrashoffhdbstr.glkap2.gl1.gli.glaa.htm&pos=9&hlwords=on (aufgerufen am 29.08.2024)

Groh, Gunnar. 32. Edition 2024. *Tracking Stock*. In *Weber, Rechtswörterbuch*. herausgegeben von Klaus Weber. München: C.H.BECK. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Flex%2Fcre_32%2Fcont%2Fcre.trackingstock.htm&pos=4&hlwords=on (aufgerufen am 27.08.2024)

Haar, Lukas und Denker, Daniel. *Steuerliche Problemfelder und Gestaltungsmöglichkeiten bei atypisch stillen Gesellschaften Teil I*. In *NWB* S. 2342-2359, Nr. 34 v. 23.08.2024. https://datenbank-nwb-de.ezproxy.htwk-leipzig.de/Dokument/1050766/?query=NWB%20Nr.%2034%20vom%2023.08.2024%20Seite%202342&listPos=0 (aufgerufen am 26.08.2024)

Haar, Lukas und Denker, Daniel. *Steuerliche Problemfelder und Gestaltungsmöglichkeiten bei atypisch stillen Gesellschaften Teil II*. In *NWB* S. 2404-2426, Nr. 35 v. 30.08.2024. https://datenbank-nwb-de.ezproxy.htwk-leipzig.de/Dokument/1051261/?query=NWB%20Nr.%2035%20vom%2030.08.2024%20Seite%202404&listPos=0 (aufgerufen am 30.08.2024)

Haase, Florian. *Was lange währt… Änderungen bei der Besteuerung von Personengesellschaften durch das Wachstumschancengesetz*. In *ZPG* 2024 Nomos Verlag Heft 5 S. 161-200. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fzpg%2F2024%2Fcont%2Fzpg.2024.177.1.htm&pos=1&hlwords=on (aufgerufen am 30.08.2024)

Hauswirth, Helmut.06/2023. *Wesentlicher Inhalt der Vorschrift*. In *Lademann, Kommentar zum Körperschaftssteuergesetz*. Stuttgart: RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG. https://www.juris.de/r3/document/clarice-RBV-K-KSTG-D0072 (aufgerufen am 17.08.2024)

Hennig, Thomas. 5. Auf. 2023. *4.d) Begünstigung von Betriebsvermögen*. In *Beck'sches Formularbuch Erbrecht*. herausgegeben von Christopher Keim und Daniel Lehmann. München: C.H. BECK. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fform%2FBrambringBeckFbErbR_5%2Fcont%2FBrambringBeckFbErbR%2EglA%2EglIV%2Egl4%2Egld%2Ehtm (aufgerufen am 11.08.2024)

Hennig, Thomas. *Die Betriebsaufspaltung in der Nachfolgeplanung – Grundlagen, Risiken und Gestaltungsmöglichkeiten*. In *RNotZ* 2015. Heft 4 S. 117-188. München: C.H. BECK. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Frnotz%2F2015%2Fcont%2Frnotz.2015.127.1.htm&pos=4&hlwords=on (aufgerufen am 27.08.2024)

Hennig, Thomas. 5. Auf. 2023. *IV. Kurzüberblick: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht*. In *Beck'sches Formularbuch Erbrecht*. herausgegeben von Christopher Keim und Daniel Lehmann. München: C.H. BECK. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fform%2Fbrambringbeckfberbr_5%2Fcont%2Fbrambringbeckfberbr.gla.gliv.htm&pos=8&hlwords=on (aufgerufen am 11.08.2024)

Hennig, Thomas. 5. Auf. 2023. *IV. Kurzüberblick: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht*. In *Beck'sches Formularbuch Erbrecht*. herausgegeben von Christopher Keim und Daniel Lehmann. München: C.H. BECK. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fform%2Fbrambringbeckfberbr_5%2Fcont%2Fbrambringbeckfberbr.gla.gliv.htm&pos=8&hlwords=on (aufgerufen am 11.08.2024)

Hopt, Klaus J., Christoph Kumpan, Patrick C. Leyens, Hanno Merkt und Markus Roth. 43. Auf. 2024, *Begriff und Wesen der stillen Gesellschaft*. In *Handelsgesetzbuch mit GmbH & Co., Handelsklauseln, Bank- und Kapitalmarktrecht, Transportrecht (ohne Seerecht)*. München: C.H. BECK. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fkomm%2Fbauhokohgb_43%2Fhgb%2Fcont%2Fbauhokohgb.hgb.p230.gl6.htm&anchor=Y-400-W-BAUHOKOHGB-G-HGB-P-230-RN-20&jumpType=Jump&jumpWords=Hopt%252fRoth%2BHGB%2B%25c2%25a7%2B230%2BRn.%2B20-24&readable=Suche%2Bnach%2BWerk%253a%2BHopt%252c%2BHGB%2BGesetz%253a%2BHGB%2BGesetzesparagraph%253a%2B%2526%2523167%253b%2B230%2Bund%2BRandnummer%253a%2BRn.%2B20-24 (aufgerufen am 26.08.2024)

Hübner, Rudolf .6. Aufl. 2020. *§ 6 Familienholding*. In *Unternehmensnachfolge*. herausgegeben von Stephan Scherer. München: C.H. BECK. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fkomm%2Fsudhoffhdbunnachf_6%2Fcont%2Fsudhoffhdbunnachf.glsect6.glii.gl1.gla.glcc.htm&pos=7&hlwords=on (aufgerufen am 24.08.2024)

Jäschke, Dirk. 06/2023. *1. Regelungszweck, Rechtsentwicklung*. In *Lademann, Kommentar zum Körperschaftssteuergesetz*. Stuttgart: RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG. https://www.juris.de/r3/document/clarice-RBV-K-KSTG-D0109 (aufgerufen am 17.08.2024)

Kanitz, Friedrich. 5. Auf. 2023. *§ 16 Rechnungslegung der GmbH*. In *Münchener Anwaltshandbuch GmbH-Recht*. herausgegeben von Volker Römermann. München: C.H. BECK. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fkomm%2Froemermannhdbgmbhr_5%2Fcont%2Froemermannhdbgmbhr.glsect16.gliii.gl2.htm&pos=4&hlwords=on (aufgerufen am15.08.2024)

Kauffeld, Hans-Georg. 9. Aufl. 2020. *Auseinandersetzung*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/samson-ovsSTGD00120409 (aufgerufen am 31.07.2024)

Kauffeld, Hans-Georg. 9. Aufl. 2020. *Beitragsleistung und Einlage des stillen Gesellschafters*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/samson-ovsSTGD00120409 (aufgerufen am 31.07.2024)

Kauffeld, Hans-Georg. 9. Aufl. 2020. *Gewinn- und Verlustbeteiligung*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/samson-ovsSTGD00130409 (aufgerufen am 31.07.2024)

Keul, Thomas und Kawa, Lukas. 6. Aufl. 2024. *§ 86 Gewinn und Verlust*. In *Münchner Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 2, Kommanditgesellschaft · GmbH & Co. KG · Publikums-KG · Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Gummert Hans und Schäfer Charsten München: C. H. BECK. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FMuenchHdbGesR2_6%2Fcont%2FMuenchHdbGesR2%2Egl86%2EglIII%2Egl1%2Ehtm (aufgerufen am 01.08.2024)

Keuthen, Markus. 7. Auf. 2024. *Personengesellschaften*. In *Holding-Handbuch Konzernrecht Konzernsteuerrecht Konzernarbeitsrecht Betriebswirtschaft*. begründet von Marcus Lutter und Walter Bayer. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt. https://www.juris.de/r3/document/clarice-OVS-HB-LUH-D0661 (aufgerufen am 30.08.2024)

Klein, Christoph und Rippert, Benedikt. 2019. *Gestaltungen zur Vermeidung der Entstrickungsbesteuerung von Kapitalgesellschaftsanteilen im Privatvermögen*. In *IStR* S. 439-446, Heft 12 Seiten 433-480. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fistr%2F2019%2Fcont%2Fistr.2019.439.1.htm&pos=2&hlwords=on (aufgerufen am 22.08.2024)

Klein, Franz und Ratschow, Eckard, Gerd. 17. Auf. 2024. *AO § 41 Unwirksame Rechtsgeschäfte*. In *Abgabenordnung einschließlich Steuerstrafrecht*. München C.H. Beck. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/KleinKoAO_17/AO/cont/KleinKoAO.AO.p41.gl3.htm (aufgerufen am 02.08.2024)

Koenig, Ulrich. 5. Auf. 2024. *AO § 42 Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten*. In *Abgabenordnung §§ 1 bis 368 KOMMENTAR*. herausgegeben von Ulrich Koenig. München: C.H. BECK. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/PaKoeKoAO_5/AO/cont/PaKoeKoAO.AO.p42.glA.glI.htm (aufgerufen am 02.08.2024)

Kraft, Gerhard. 2. Auf. 2019. *AStG § 6 Besteuerung des Vermögenszuwachses*. In *Außensteuergesetz*. herausgegeben von Gerhard Kraft. München: C.H. BECK. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FKraftKoAStG_2%2FAStG%2Fcont%2FKraftKoAStG%2EAStG%2Ep6%2EglA%2EglII%2Ehtm (aufgerufen am 27.08.2024)

Krauß, H. Frieder. 8. Auflage 2024. *II. Zuwendung an Minderjährige*. In *Beck´sches Notar-Handbuch*. herausgegen von Heribert Heckschen, Sebastian Herrler und Christof Münch. München: C.H. BECK. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fkomm%2Fnotarhdb_8%2Fcont%2Fnotarhdb.glsect5.glb.glii.htm&pos=10&hlwords=on (aufgerufen am 07.08.2024)

Kröner, Michael. 3. Auf. 2018. *§ 3 Laufende Besteuerung*.In *Konzernsteuerrecht National – International*. herausgegeben von Wolfang Kessler, Michael Kröner und Stefan Köhler. München: C.H.BECK. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fkomm%2Fkeskroekoehdbkonzernstr_3%2Fcont%2Fkeskroekoehdbkonzernstr.glsect3.gla.gliii.gl1.gla.htm&pos=10&hlwords=on (aufgerufen am 25.08.2024)

Kronawitter, Martin. 2. Auf. 2023. *§ 2 GewStG*. In *Gewerbesteuergesetz Praxiskommentar*. Berlin: Erich Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/clarice-ESV-K-GEWSTG-D0011.0017 (aufgerufen am 17.08.2024)

Kronawitter, Martin. 2. Auf. 2023. *§ 5 GewStG*. In *Gewerbesteuergesetz Praxiskommentar*. Berlin: Erich Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/clarice-ESV-K-GEWSTG-D0015.0003 (aufgerufen am 17.08.2024)

Kronawitter, Martin. 2. Auf. 2023. *§ 6 GewStG*. In *Gewerbesteuergesetz Praxiskommentar*. Berlin: Erich Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/clarice-ESV-K-GEWSTG-D0016 (aufgerufen am 17.08.2024)

Kronawitter, Martin. 2. Auf. 2023. *§ 8 GewStG*. In *Gewerbesteuergesetz Praxiskommentar*. Berlin: Erich Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/clarice-ESV-K-GEWSTG-D0021.0005 (aufgerufen am 17.08.2024)

Kronawitter, Martin. 2. Auf. 2023. *§ 9 GewStG*. In *Gewerbesteuergesetz Praxiskommentar*. Berlin: Erich Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/clarice-ESV-K-GEWSTG-D0021.0005 (aufgerufen am 17.08.2024)

Kronawitter, Martin. 2. Auf. 2023. *§ 10a GewStG*. In *Gewerbesteuergesetz Praxiskommentar*. Berlin: Erich Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/clarice-ESV-K-GEWSTG-D0024.0000 (aufgerufen am 17.08.2024)

Kronawitter, Martin. 2. Auf. 2023. *§ 11 GewStG*. In *Gewerbesteuergesetz Praxiskommentar*. Berlin: Erich Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/clarice-ESV-K-GEWSTG-D0025 (aufgerufen am 17.08.2024)

Krumm, Marcel. 23 Auf. 2024. *§ 15a EStG I. Regelungsgegenstand/Systematik*. In *Einkommensteuergesetz Kommentar*. herausgegeben von Paul Kirchhof und Roman Seer. Bochum: Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/clarice-OVS-K-KEST-D1606 (aufgerufen am 14.08.2024)

Lampert, Steffen. 4. Auf. 2020. *KStG § 23 Steuersatz*. In *Körperschaftsteuergesetz KOMMENTAR*. herausgegeben von Dietmar Gosch. München: C.H.BECK. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fkomm%2Fgoschkokstg_4%2Fkstg%2Fcont%2Fgoschkokstg.kstg.p23.htm&pos=20&hlwords=on (aufgerufen am 17.08.2023)

Lamprecht, Philipp. 9. Aufl. 2020. *Die stille Gesellschaft in der Umwandlung*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/samson-ovsSTGD00220408 (aufgerufen am 19.08.2024)

Lamprecht, Philipp. 9. Aufl. 2020. *Die Wurzeln der stillen Gesellschaft*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/samson-ovsSTGD00080305 (aufgerufen am 29.07.2024)

Lamprecht, Philipp. 9. Aufl. 2020. *Errichtung der stillen Gesellschaft*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/samson-ovsSTGD0014040702 (aufgerufen am 07.08.2024)

Lamprecht, Philipp. 9. Aufl. 2020. *Gewerbesteuer*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/samson-ovsSTGD00290409 (aufgerufen am 17.08.2024)

Lamprecht, Philipp. 9. Aufl. 2020. *Körperschaftsteuer*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/samson-ovsSTGD0028040603 (aufgerufen am 17.08.2024)

Lenkaitis, Karlheinz. 2. Auf. 2011. *§ 7 Mittelbare Unternehmensbeteiligung*. In *Handels- und Gesellschaftsrecht*. herausgegeben von Ingo Saenger, Lutz Aderhold, Karlheinz Lenkaitis und Gerhard Speckmann. Baden-Baden: Nomos Verlag.https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fkomm%2Fsaeadehbhgesr_2%2Fcont%2Fsaeadehbhgesr.glsect7.gla.glii.gl1.gle.htm&pos=9&hlwords=on (aufgerufen am 29.08.2024)

Levedag, Christian. 9. Aufl. 2020. *Ausgewählte Fragen zum Umwandlungssteuerrecht*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/samson-ovsSTGD0031040602 (aufgerufen am 12.08.2024)

Levedag, Christian. 9. Aufl. 2020. *Einkommensteuer*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/samson-ovsSTGD00270406030304 (aufgerufen am 05.08.2024)

Levedag, Christian. 9. Aufl. 2020. *Errichtung der stillen Gesellschaft*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/samson-ovsSTGD0014040702 (aufgerufen am 31.07.2024)

Levedag, Christian. 9. Aufl. 2020. *Grundlagen der Besteuerung der stillen Gesellschaft*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/samson-ovsSTGD00250406 (aufgerufen am 29.07.2024)

Levedag, Christian. 9. Aufl. 2020. *Steuerliche Anerkennung in Sonderfällen (stille Familiengesellschaft, GmbH & Still)*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/samson-ovsSTGD0026041002 (aufgerufen am 29.07.2024)

Liebscher, Thomas. 8. Auf. 2021. *§ 2 Bedeutung der GmbH & Co. KG*. In *GmbH & Co. KG*. herausgegeben von Jochem Reichert. München: C.H. BECK. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FReichertHdbGmbHCoKG_8%2Fcont%2FReichertHdbGmbHCoKG%2Eglsect2%2EglII%2Egl1%2Egla%2Ehtm (aufgerufen am 23.08.2024)

Loewens, Lars. 3/2024. EStG *§ 4h Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen (Zinsschranke)*. In *Ertragssteuerrecht Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftssteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und Nebengesetze*. herausgegeben von Bernd Heuermann und Peter Brandis. München: C. H. BECK. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FBluemich_171%2FEStG%2Fcont%2FBluemich%2EEStG%2Ep4h%2EglI%2Egl1%2Ehtm (aufgerufen am 13.08.2024)

Lorz, Rainer 5. Auf. 2024. *HGB § 138 Auflösungsgründe*. In *Handelsgesetzbuch*. herausgegeben von Detlev Joost, Lutz Strohn, Dörte Peolzig und Volker Sander. München: Verlag C.H.BECK und Verlag Franz Vahlen. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FEbenroth_5_Band1%2FHGB%2Fcont%2FEbenroth%2EHGB%2Ep138%2EglII%2Egl2%2Eglf%2Eglbb%2Ehtm (aufgerufen am 26.08.2024)

Michalski, Lutz. 4. Auf. 2023. *Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH-Gesetz)*. herausgegeben von Heidinger Andreas, Leible Stefan und Schmidt, Jessica. München: Verlag C.H.Beck. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FMichalskiKoGmbHG_4_Band2%2FGmbHG%2Fcont%2FMichalskiKoGmbHG%2EGmbHG%2Ep35%2EglD%2EglIV%2Egl1%2Ehtm (aufgerufen am 31.07.2024)

Mock, Sebastian. 6. Auf. 2023. *Bilanzierung beim Geschäftsinhaber*. In *Handelsgesetzbuch Kommentar*. herausgegeben von Friedrich Graf von Westphalen, Ulrich Haas, Sebastian Mock und Heinz Wöstmann. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/clarice-OVS-K-HGB-D3373 (aufgerufen am 04.08.2024)

Müller Heiko und Froese, Lara. *Einfluss der Gesellschafter-Fremdfinanzierung auf die ertragsteuerliche Vorteilhaftigkeit der Option zur Körperschaftsteuer gemäß § 1a KStG*. In *DStR* 2024 Heft 1 S. 1-72. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fdstr%2F2024%2Fcont%2Fdstr.2024.54.1.htm&pos=21&hlwords=on (aufgerufen am 31.08.2024)

Neumayer, Jochen. 07/2024. *I. Steuerrecht*. In *GmbH-Handbuch*. herausgegeben von Centrale für GmbH. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/clarice-OVS-HB-GH-D2087 (aufgerufen am 22.08.2024)

Neu, Norbert. 5. Auf. 2020. *§15 Stille Gesellschaft*. In *Beck`sches Handbuch der Personengesellschaften Gesellschaftsrecht – Steuerrecht*. herausgegeben von Ulrich Prinz und Holger Kahle. München: C.H. BECK. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FPriHofBeckHdbPersG_5%2Fcont%2FPriHofBeckHdbPersG%2Eglsect15%2EglB%2EglI%2Egl2%2Eglb%2Ehtm (aufgerufen am 02.08.2024)

Niehus, Ulrich und Helmuth, Wilke.9. Aufl. 2023. *Die Besteuerung der Personengesellschaften*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag.

Nieskens, Hans. 06/2024. *II. Regelungsinhalt*. In *Kommentar zum Umsatzsteuergesetz*. begründet von Günther Rau, Erich Dürrwächter, Hans Flick und Reinhold Geist. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/clarice-OVS-K-UKM-D0213 (aufgerufen am 17.08.2024)

Oetker, Hartmut. 8. Aufl. 2024. *Begriff und Wesen der stillen Gesellschaft*. In *Handelsgesetzbuch Kommentar*. München: C.H. Beck https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FOetkerKoHGB_8%2FHGB%2Fcont%2FOetkerKoHGB%2EHGB%2Ep230%2EglIV%2Egl1%2Egla%2Ehtm (aufgerufen am 04.08.2024)

Protz, S. Fabian und Dirk, Krome. 6. Aufl. 2021. *§ 7 Finanzierung durch Gesellschafter.* In *Beck´sches Handbuch der GmbH Gesellschaftsrecht - Steuerrecht*. herausgegen von Ulrich Prinz und Norbert Winkeljohann. München: C.H. Beck https://beck- https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/PriWinBeckHdbGmbH_6/cont/PriWinBeckHdbGmbH.glsect7.glF.glII.gl5.gla.glaa.htm (aufgerufen am 05.08.2024)

Rauch. Steffen. 03/2024. *EStG § 1 Steuerpflicht*. In *Ertragssteuerrecht Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftssteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und Nebengesetze*. herausgegeben von Bernd Heuermann und Peter Brandis. München: C. H. BECK. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fkomm%2FBluemich_171%2FEStG%2Fcont%2FBluemich.EStG.p1.glI.gl1.htm (aufgerufen am 20.08.2024)

Rohrlack, Lars. 03/2024. *EStG § 35 [Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb]*. In *Ertragssteuerrecht Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftssteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und Nebengesetze*. herausgegeben von Bernd Heuermann und Peter Brandis. München: C. H. BECK. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FBluemich_171%2FEStG%2Fcont%2FBluemich%2EEStG%2Ep35%2EglI%2Egl2%2Ehtm (aufgerufen am 18.08.2024)

Schallmoser, Ulrich. 06/2024. *EStG § 16 Veräußerung des Betriebs*. In *Ertragssteuerrecht Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftssteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und Nebengesetze*. herausgegeben von Bernd Heuermann und Peter Brandis. München: Franz Vahlen Verlag. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FBluemich_172%2FEStG%2Fcont%2FBluemich%2EEStG%2Ep16%2EglIII%2Egl1%2Eglc%2Ehtm (aufgerufen am 27.08.2024)

Schallmoser, Ulrich. 4. Auf. 2023. *Gewerbesteuer*. In *Immobilien im Zivil- und Steuerrecht*. herausgegeben von Sebastian Spiegelberger, Ulrich Schallmoser, Thomas Wachter und Eckard Wälzholz. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt. https://www.juris.de/r3/document/clarice-OVS-HB-SSW-D0012 (aufgerufen am 28.08.2024)

Schmidt, Karsten und Fleischer, Holger. 5. Auf, 2022. *HGB § 131 [Auflösungsgründe]*. In *Münchener Kommentar zum HGB*. herausgegeben von Ingo Drescher, Holger Fleischer und Karsten Schmidt. München: C.H. BECK .https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fkomm%2Fmuekohgb_5_band2%2Fhgb%2Fcont%2Fmuekohgb.hgb.p131.glc.gliv.gl4.glg.htm&pos=14&hlwords=on (aufgerufen am 18.08.2024)

Schmitt, Joachim. 10. Auf. 2024. *UmwStG §20 Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft*. In *Umwandlungsgesetz Umwandlungssteuergesetz*. herausgegeben von Joachim Schmitt und Robert Hörtnagl. München: C.H. BECK. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FSchmHoeStrKoUmwGUmwStG_10%2FUmwStG%2Fcont%2FSchmHoeStrKoUmwGUmwStG%2EUmwStG%2Ep20%2EglIV%2Egl1%2Eglb%2Ehtm (aufgerufen am 19.08.2024)

Schmitt, Joachim. 10. Auf. 2024. *UmwStG §22 Besteuerung des Anteilseigners*. In *Umwandlungsgesetz Umwandlungssteuergesetz*. herausgegeben von Joachim Schmitt und Robert Hörtnagl. München: C.H. BECK. https://beck- https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FSchmHoeStrKoUmwGUmwStG_10%2FUmwStG%2Fcont%2FSchmHoeStrKoUmwGUmwStG%2EUmwStG%2Ep22%2EglI%2Egl1%2Ehtm (aufgerufen am 19.08.2024)

Schmitt, Joachim. 10. Auf. 2024. *UmwStG § 24 Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft*. In *Umwandlungsgesetz Umwandlungssteuergesetz*. herausgegeben von Joachim Schmitt und Robert Hörtnagl. München: C.H. BECK. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FSchmHoeStrKoUmwGUmwStG_10%2FUmwStG%2Fcont%2FSchmHoeStrKoUmwGUmwStG%2EUmwStG%2Ep24%2EglI%2Egl1%2Ehtm (aufgerufen am 12.08.2024)

Schnabelrauch, Marcus. 9. Auf. 2024. *§ 33 Steuerliche Behandlung des entgeltlichen Gesellschafterwechsels*. In *GmbH & Co. KG*. herausgegeben von Johan Reichert. Müchen: C.H. BECK.https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fkomm%2Freicherthdbgmbhcokg_9%2Fcont%2Freicherthdbgmbhcokg.glsect33.gli.gl1.gle.htm&pos=3&hlwords=on (aufgerufen am 21.08.2024)

Schnabelrauch, Marcus. 9. Auf. 2024. *§ 37 Steuerfolgen beim Übergang des Gesellschaftsanteils durch Schenkung oder von Todes wegen*. In *GmbH & Co. KG*. herausgegeben von Johan Reichert. München: C.H. BECK. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fkomm%2Freicherthdbgmbhcokg_9%2Fcont%2Freicherthdbgmbhcokg.glsect37.gliii.gl4.htm&pos=10&hlwords=on (aufgerufen am 16.08.2024)

Schönhaus, Mathias. 6. Auf. 2024. *§ 79 Steuern bei der Errichtung und der Einlageleistung*. In *Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Band 2 Kommanditgesellschaft · GmbH & Co. KG · Publikums-KG · Stille Gesellschaft. herausgegen von Hans Gummert und Carsten Schäfer*. München:C.H. BECK. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fkomm%2Fmuenchhdbgesr2_6%2Fcont%2Fmuenchhdbgesr2.gl79.glii.htm&pos=8&hlwords=on (aufgerufen am 12.08.2024)

Schoor, H. Walter und Thomas, Natschke. 4. Aufl. 2005. *Die GmbH & Still im Steuerrecht Gesellschaftsrechtliche Unternehmenspraxis*. Herne: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe

Schulze zur Wiesche, Dieter. 7. Aufl. 2019. *Die GmbH & Still: eine alternative Gesellschaftsform: mit Vertragsmustern*. München: C.H. Beck

Sievert, Jürgen. 6. Auf. 2021. *§ 11 Die Ertragsbesteuerung der GmbH und ihrer Anteilseigner – national*. In *Beck`sches Handbuch der GmbH Gesellschafsrecht - Steuerrecht*. herausgegeben von Ulrich Prinz und Norbert Winkeljohann. München: C.H. BECK. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fkomm%2Fpriwinbeckhdbgmbh_6%2Fcont%2Fpriwinbeckhdbgmbh.glsect11.gla.glii.htm&pos=18&hlwords=on (aufgerufen am 22.08.2024)

Stalbold, Reimer. 4. Auf. 2020. *KStG § 7 Grundlagen der Besteuerung*. In Kör*perschaftsteuergesetz KOMMENTAR*. herausgegeben von Dietmar Gosch. München: C.H.BECK. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fkomm%2FGoschKoKStG_4%2FKStG%2Fcont%2FGoschKoKStG.KStG.p7.glA.htm (aufgerufen am 20.08.2023)

Stoffels, Markus. 4. Aufl. 2021. *BGB § 181 Insichgeschäft*. In *Nomos Kommentar BGB Allgemeiner Teil I EGBGB*. herausgegeben von Thomas Heidel, Rainer Hüßtege, Heinz-Peter Mansel und Ulrich Noack. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FHeiHuesManKoBGB_4%2FBGB%2Fcont%2FHeiHuesManKoBGB%2EBGB%2Ep181%2EglA%2EglI%2Ehtm (aufgerufen am 10.08.2024)

Thierfeld, Rainer. 10. Aufl. 2024. *Stille Gesellschaft im Steuerrecht*. Bremen: Erich Fleischer Verlag

Ratschow, Eckart. 03/2024. *EStG § 20 Einkünfte aus Kapitalvermögen*. In *Ertragssteuerrecht Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftssteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und Nebengesetze*. herausgegeben von Bernd Heuermann und Peter Brandis. München: C. H. BECK. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FBluemich_171%2FEStG%2Fcont%2FBluemich%2EEStG%2Ep20%2EglVII%2Egl6%2Ehtm#Y-400-W-Bluemich-G-EStG-P-20-GL-VII-6-b (aufgerufen am 08.08.2024)

Ratschow, Eckart. 03/ 2024. *EStG § 34a Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne*. In *Ertragssteuerrecht Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftssteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und Nebengesetze*. herausgegeben von Bernd Heuermann und Peter Brandis. München: C. H. BECK. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fkomm%2FBluemich_172%2FEStG%2Fcont%2FBluemich.EStG.p34a.glI.gl3.htm (aufgerufen am 03.09.2024)

Roser, Frank. 4. Auf. 2020. *§ 8 Ermittlung des Einkommens*. In *Körperschaftsteuergesetz KOMMENTAR*. herausgegeben von Dietmar Gosch. München: C.H.BECK. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FGoschKoKStG_4%2FKStG%2Fcont%2FGoschKoKStG%2EKStG%2Ep8%2EglC%2EglI%2Ehtm (aufgerufen am 15.08.2023)

Vöcking, Matthias.2024. *§ 9 GewStG*. In *GewStG – eKommentar*. herausgegeben von Sylvia Bös und Hans-Peter Schmieszek. Bonn: Stollfuß Verlag. https://www.juris.de/r3/document/clarice-ST-K-GEWSTGE-D0073.0020 (aufgerufen am 27.08.2024)

Vogel, Max. 03/2024. *EStG § 10d Verlustabzug*. In *Ertragssteuerrecht Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftssteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und Nebengesetze*. herausgegeben von Bernd Heuermann und Peter Brandis. München: Franz Vahlen Verlag. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FBluemich_171%2FEStG%2Fcont%2FBluemich%2EEStG%2Ep10d%2EglI%2Egl1%2Ehtm (aufgerufen am 14.08.2024)

Vogel, Elmar. 67. Edition. 2024. *Stille Gesellschaft*. In *Beck`sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon*. München: C.H. BECK. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Flex%2Fbestlex_67%2Fcont%2Fbestlex.stillegesellschaft.htm&anchor=Y-500-W-BESTLEX_67-NAME-TOC_575_2_1 (aufgerufen am 02.08.2024)

Wachter, Thomas. 9. Aufl. 2020. *Erbschaft- und Schenkungsteuer, Vermögensteuer*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/samson-ovsSTGD0032040603 (aufgerufen am 10.08.2024)

Wachter, Thomas. 9. Aufl. 2020. *Erbschaft- und Schenkungsteuer, Vermögensteuer*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/samson-ovsSTGD0032040603 (aufgerufen am 10.08.2024)

Wachter, Thomas. 9. Aufl. 2020. *Grund- und Grunderwerbsteuer*. In *Handbuch Stille Gesellschaft*. herausgegeben von Uwe Blaurock. Köln: Otto Schmidt Verlag. https://www.juris.de/r3/document/samson-ovsSTGD00330406 (aufgerufen am 12.08.2024)

Wedemann, Frauke. 8 Auf. 2024. *HGB § 230 [Begriff und Wesen der stillen Gesellschaft]*. In *Handelsgesetzbuch Kommentar*. herausgegeben von Hartmut Oetker. München: C.H. BECK. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fkomm%2Foetkerkohgb_8%2Fhgb%2Fcont%2Foetkerkohgb.hgb.p230.gli.gl3.gla.htm&pos=19&hlwords=on (aufgerufen am 22.08.2024)

Wendtland, Holger. 70. Edition 05/2024. *BGB § 117 Scheingeschäft*. In *Beck'sche Online-Kommentare BeckOK*. herausgegen von Wolfgang Hau und Roman Poseck. München: C.H.BECK .https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FBeckOKBGB_70%2FBGB%2Fcont%2FBECKOKBGB%2eBGB%2eP117%2eglIII%2egl1%2ehtm (aufgerufen am 07.08.2024)

Werth, Franceska. 03/ 2024. *EStG § 32d Gesonderter Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen*. In *Ertragssteuerrecht Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftssteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und Nebengesetze*. herausgegeben von Bernd Heuermann und Peter Brandis. München: C. H. BECK. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FBluemich_171%2FEStG%2Fcont%2FBluemich%2EEStG%2Ep32d%2EglII%2Egl1%2Ehtm (aufgerufen am 14.08.2024)

Zwirner, Christian Heyd, Steffen und Krauß, Felix. 19. Auf. 2023. *Betriebsaufspaltung*. In *Beck'sches Steuerberater-Handbuch*. Gesamtverantwortung Jürgen Pelka und Karl Petersen. München: DWS Steuerberater Medien GmbH Berlin und Verlag C.H. Beck. https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fkomm%2Fstbh_19%2Fcont%2Fstbh.gla.glud34.htm&pos=3&hlwords=on (aufgerufen am 27.08.2024)

Verzeichnis der Verwaltungsvorschriften

Behörde	Datum	Titel	Aktenzeichen	Fundstelle	Textstelle
Bayer. Staatsministerium der Finanzen	23.03.2009	Übertragung von atypischen Unterbeteiligungen und atypisch stillen Beteiligungen	34 – S 3811 – 035 – 11256/09	DStR 2009	908
BMF	21.11.2022	Beherrschungsidentität bei mittelbarer Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft an einer Besitz-Personengesellschaft	IV C 6 - S 2240/20/10006	DStR 2022	2441
BMF	16.11.2021	Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung bzw. Übertragung von Vermögensbeteiligungen ab 2021 (§ ESTG § 3 Nr. ESTG § 3 Nummer 39, § ESTG § 19a EStG)	IV C 5 - S 2347/21/10001	DStR 2021	2735
BMF	10.11.2021	Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG)	IV C 2 - S 2707/21/10001	DStR 2021	2693
BMF	18.01.2016	Schreiben betr. Einzelfragen zur Abgeltungsteuer	IV C 1 - S 2252/08/10004	BeckVerw	323200
BMF	29.04.2014	Steuerrechtliche Anerkennung von Darlehensverträgen zwischen Angehörigen; Urteil des BFH vom 22. 10. 2013, BFH Aktenzeichen XR2611 X R 26/11	IV C 6 - S 2144/07/10004	DStR 2014	953
BMF	11.10.2011	Schreiben betr. Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes i. d. F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) – Umwandlungssteuererlass 2011 (UmwStE 2011)	IV C 2 - S 1978-b/08/10001	BeckVerw 2011	254520
BMF	23.12.2010	Steuerrechtliche Anerkennung von Darlehensverträgen zwischen Angehörigen	IV C 6 - S 2144/07/10004	ZEV 2011	102

BMF	19.11.2008	Anwendungsschreiben zur Verlustabzugsbeschränkung nach § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG	IV C 6 – S 2119/07/10001 – 2008/0498934	BStBl I	970
BMF	04.07.2008	Zinsschranke (§ 4h EStG; § 8a KStG)	IV C 7 – S 2742 – a/07/10001	DStR 2008	1427
BMF	31.05.2007	Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter; Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen eines Gesellschafters	IV A 5 - S 7100/07/0031	DStR 2007	1039
BMF	09.02.2001	Anerkennung eines Nießbrauchs zu Gunsten minderjähriger Kinder ohne Mitwirkung eines (Ergänzungs-)Pflegers	IV C 3 - S 2253 - 18/01	ZEV 2001	150
BMF	16.11.1987	Schreiben betr. Behandlung von Einnahmen aus partiarischen Darlehen nach den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen; hier: Abgrenzung zu Einnahmen aus stillen Beteiligungen	IV C 5-S 1300-331/87	BStBl. 1987 I	S. 740
Oberfinanz-direktion Frankfurt	19.07.2011	Folgen der Begründung einer atypisch stillen Beteiligung für den gewerbesteuerlichen Verlustabzug	G 1427 A-13-St 55	DStR 2011	2154

Verzeichnis der Richtlinien

Richtlinie	Jahr	Titel / Unterüberschrift	Zeichen	Herausgeber
AEAO	2019	Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten	zu § 42 AO	Bund
ErbStR	2019	Einlage des typischen stillen Gesellschafters	R B 12.4	Bund
EStH	2012	Stiller Gesellschafter	H 20.2	Bund
EStH	2012	Allgemeines	H 15.8 I	Bund
EStH	2012	Mitunternehmerinitiative	H 15.8 I	Bund
EStH	2012	Mitunternehmerrisiko	H 15.8 I	Bund
EStH	2012	Stiller Gesellschafter	H 15.8 I	Bund
EStH	2012	Allgemeines	H 15.8 II	Bund
EStR	2012	Allgemeines	H 15.7 IV	Bund
EStH	2012	Tätigkeitsvergütungen.	H 15.8 III	Bund
EStR	2012	Gewinnverteilung bei Familiengesellschaften	R 15.9 III	Bund
EStH	2012	Allgemeines	H 15.9 V	Bund
EStH	2012	Eigene Mittel	H 15.9 V	Bund
EStH	2012	Einlage	H 15.9 V	Bund
EStH	2012	Schenkweise eingeräumte stille Beteiligung	H 15.9 V	Bund
EStH	2012	Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse	H 15.9 V	Bund
EStH	2012	Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten.	H 4.1	Bund
EStR	2012	Umfang der Besteuerung	R2 I	Bund
GewStR	2009	Gewinnanteile des stillen Gesellschafters	R 8.1 III	Bund
GewStH	2009	Atypische stille Gesellschaften	H 8.1 III	Bund
GewStH	2009	Gewinnanteile stiller Gesellschafter.	H 7.1 III	Bund
KSTH	2022	Beweislast bei beherrschendem Gesellschafter	H 8.6	Bund
KStH	2022	Klare und eindeutige Vereinbarung	H 8.5	Bund
UStAE	2019	Innengesellschaften	2.1 V	Bund

Verzeichnis der Rechtsprechungen

Gericht	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle	Textstelle
BFH	Urt. v. 11.01.2024	IV R 25/21	BeckRS 2024	8225
BFH	Urt. v. 04.04.2023	IV R 19/20	NZG 2023	1672
BFH	Urt. v. 23.11.2021	VIII R 17/19	NZG 2021	526
BFH	Urt. v. 16.09.2021	IV R 7/18	DStR 2022	189
BFH	Urt. v. 12.04.2021	VIII R 46/18	DStRE 2021	945
BFH	Urt. v. 15.07.2020	III R 68/18	DStR 2021	604
BFH	Beschluss v. 25.09.2018	GrS 2/16	DStR 2019	672
BFH	Urt. v. 01.03.2018	IV R 38/15	DStR 2018	1277
BFH	Urt. v. 21.12.2017	IV R 44/14	DStR 2018	400
BFH	Urt. v. 13.07.2017	IV R 41/14	DStR 2017	2104
BFH	Urt. v. 08.12.2016	IV R 8/14	DStR 2017	255
BFH	Urt. v. 22.06.2016	X R 54/14	DStR 2016	2338
BFH	Urt. v. 28.01.2016	I R 15/15	NZG 2016	755
BFH	Urt. v. 21.10.2015	IV R 43/12	DStRE 2016	683
BFH	Urt. v. 01.10.2015	I R 4/14	DStR 2015	2716
BFH	Urt. v. 18.06.2015	IV R 5/12	DStR 2015	2229
BFH	Urt. v. 28.01.2014	VIII R 5/11	BeckRS 2014	95352
BFH	Urt. v. 22.09.2011	IV R 8/09	DStR 2012	78
BFH	Urt. v. 10.08.2010	VIII R 44/07	BeckRS 2010	25016611
BFH	Urt. v. 01.07.2010	IV R 100/06	BeckRS 2010	25016454
BFH	Urt. v. 19.03.2009	IV R 20/08	DStRE 2009	1080
BFH	Urt. v. 23.04.2009	IV R 73/06	DStRE 2009	916
BFH	Urt. v. 19.02.2009	IV R 83/06	DStR 2009	959
BFH	Urt. v. 22.01.2009	IV R 90/05	DStR 2009	683
BFH	Urt. v. 30.08.2007	IV R 47/05	DStR 2008	94
BFH	Urt. v. 22.02.2007	IX R 45/06	DStR 2007	986
BFH	Urt. v. 26.11.2003	VIII R 64/03	BeckRS 2003	25002984
BFH	Urt. v. 06.03.2003	XI R 24/02	BeckRS 2003	24000176
BFH	Urt. v. 23.07.2002	VIII R 36/01	DStR 2002	1852
BFH	Urt. v. 21.09.2000	IV R 50/99	DStR 2001	115
BFH	Urt. v. 17.11.1998	VIII R 24/98	DStRE 1999	213
BFH	Urt. v. 15.10.1998	IV R 18/98	DStRE 1999	81
BFH	Beschluss v. 09.06.1997	GrS 1/94	BeckRS 1997	23000006

BFH	Urt. v. 23.10.1996	I R 71/95	NJW 1997	1031
BFH	Urt. v. 09.08.1996	IV B 53/95	DStRE 1997	18
BFH	Urt. v. 26.11.1996	VIII R 42/94	DStR 1997	815
BFH	Urt. v. 01.08.1996	VIII R 12/94	BeckRS 1996	23000473
BFH	Urt. v. 06.12.1995	I R 109/94	DStR 1996	463
BFH	Urt. v. 08.02.1995	I R 127/93	DStR 1995	1145
BFH	Urt. v. 09.03.1994	VIII S 9/93	BeckRS 1994	12532
BFH	Urt. v. 18.02.1993	IV R 132/91	BeckRS 1993	7688
BFH	Urt. v. 17.06.1992	I R 89–98/91	DStR 1993	12
BFH	Urt. v. 12.12.1990	I R 85/88	juris	o.A.
BFH	Urt. v. 27.07.1990	VIII R 304/84	BeckRS 1990	6411
BFH	Urt. v. 10.11.1989	VIII R 53/84	BStBl 1988 II	186
BFH	Urt. v. 18.10.1989	I R 203/84	BeckRS 1989	22009213
BFH	Urt. v. 13.06.1989	VIII R 47/85	NJW-RR 1990	1056
BFH	Urt. v. 22.02.1989	I R 9/85	BeckRS 1989	22008893
BFH	Urt. v. 09.10.1986	IV R 235/84	BeckRS 1986	22007820
BFH	Urt. v. 14.08.1986	IV R 131/84	BeckRS 1986	22007772
BFH	Urt. v. 15.07.1986	VIII R 154/85	BeckRS 1986	22007729
BFH	Urt. v. 25.06.1984	GrS 4/82	NJW 1985	93
BFH	Urt. v. 02.05.1984	VIII R 276/81	BeckRS 1984	22006859
BFH	Urt. v. 30.11.1983	II R 130/81	BeckRS 1983	22006722
BFH	Urt. v. 21.06.1983	VIII R 237/80	BeckRS 1983	22006537
BFH	Urt. v. 16.12.1981	I R 167/78	BeckRS 1981	22005969
BFH	Urt. v. 06.02.1980	I R 50/76	BeckRS 1980	22005194
BFH	Urt. v. 14.02.1978	VIII R 11/75	BeckRS 1978	22004367
BFH	Urt. v. 08.12.1976	I R 215/73	BFHE 121	402-410
BFH	Urt. v. 27.02.1975	I R 11/72	BeckRS 1975	22003086
BFH	Urt. v. 20.02.1975	IV R 62/74	BeckRS 1975	22003068
BFH	Urt. v. 11.12.1974	II R 170/73	BeckRS 1974	22002988
BFH	Urt. v. 14.08.1974	I R 35/74	BeckRS 1974	22002789
BFH	Urt. v. 28.11.1973	I R 101/72	BeckRS 1973	22002389
BFH	Urt. v. 29.03.1973	IV R 158/68	BeckRS 1973	22002088
BFH	Urt. v. 29.03.1973	IV R 56/70	BeckRS 1973	22002090
BFH	Beschluss v. 29.05.1972	Gr. S. 4/71	BeckRS 1972	22001611
BFH	Urt. v. 02.02.1973	III R 134/70	BeckRS 1973	22002008
BFH	Urt. v. 07.05.1971	III R 7/69	BeckRS 1971	22001044

BFH	Urt. v. 25.09.1969	IV R 179/68	BeckRS 1969	21001074
BFH	Urt. v. 09.07.1969	I R 188/67	BStBl II 1969	690
BFH	Urt. v. 11.10.1960	I 229/59 U	BFHE 71	695
BFH	Urt. v. 21.06.1960	I 38/59	BeckRS 1960	21008815
BFH	Urt. v. 12.01.1953	IV 365/52 U	BeckRS 1953	21002893
BGH	Urt. v. 08.12.2015	II ZR 333/14	DStR 2016	880
BGH	Urt. v. 09.02.1967	III ZR 226/64	BeckRS 1967	31169557
BGH	Urt. v. 10.06.1965	III ZR 239/63	Betrieb 65	1589
BGH	Urt. v. 28.06.1962	II ZR 61/61	FHZivR 8 Nr. 2285	1084
BGH	Urt. v. 29.10.1952	II ZR 16/52	NJW 1953	138
BGH	Urt. v. 24.09.1952	II ZR 136/51	BGHZ 7	174-184
FG Köln	Urt. v. 14.11.2006	9 K 2612/04	DStRE 2007	762
FG München	Urt. v. 24.03.1997	7 K 846/95	juris	o.A.
FG Münster	Urt. v. 10.08.2022	13 K 559/19 G	DStR 2022	2413
FG Münster	Urt. v. 05.11.2021	14 K 2364/21 G	DStRK 2022	36
FG Münster	Urt. v. 14.05.2019	2 K 3371/18 F	BeckRS 2019	17667
FG Niedersachsen	Urt. v. 02.07.2020	11 K 339/18	DStR 2021	577

Verzeichnis der Rechtsvorschriften

Abgabenordnung (AO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 8a des Gesetzes vom 19. Juli 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 245) geändert worden ist

Außensteuergesetz (AStG) vom 8. September 1972 (BGBl. I S. 1713), das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 27.März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist

Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) in der Fassung der Bekanntmachung vom 2. Januar 2002 (BGBl. I S. 42, 2909; 2003 I S. 738), das zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 16. Juli 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 240) geändert worden ist

Einkommensteuergesetz (EStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378), das zuletzt durch Artikel 28 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist

Gewerbesteuergesetz (GewStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4167), das zuletzt durch Artikel 19 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist

Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4123-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 22. Februar 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 51) geändert worden ist

Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. Februar 1997 (BGBl. I S. 418, 1804), das zuletzt durch Artikel 30 des Gesetzes vom 22. Dezember 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 411) geändert worden ist

Handelsgesetzbuch (HGB) in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 11. April 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 120) geändert worden ist

Körperschaftsteuergesetz (KStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), das zuletzt durch Artikel 18 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist

Solidaritätszuschlag (SolZ) vom 24. Juni 1991 (BGBl. I S. 1318), das durch Artikel 19 des Gesetzes vom 25. Februar 1992 (BGBl. I S. 297) geändert worden ist

Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782, 2791), das zuletzt durch Artikel 11 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist

Umsatzsteuergesetz (UStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), das zuletzt durch Artikel 22 des Gesetzes vom 15. Juli 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 236) geändert worden ist

Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782, 2791), das zuletzt durch Artikel 11 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist

Fünftes Vermögensbildungsgesetz (5. VermBG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. März 1994 (BGBl. I S. 406), das zuletzt durch Artikel 34 des Gesetzes vom 11. Dezember 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 354) geändert worden ist

Internetquellen-Verzeichnis

Quelle	Titel	Datum	Internet-Adresse
Bundesministerium der Finanzen	Das ändert sich 2023	23.08.2024	https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/das-aendert-sich-2023.html
Bundesministerium der Finanzen	#Finanzisch: Was sind Freibeträge?	28.08.2024	https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Video-Textfassungen/Finanzisch/textfassung-freibetraege.html
Bundesministerium der Finanzen	Tarifhistorie (PDF 1949 kb)	22.08.2024	https://www.bmf-steuerrechner.de/2024_02_15_Tarifhistorie_Steuerrechner.pdf?__blob=publicationFile&v=1
Bundesministerium der Justiz	Bundesgesetzblatt Nr. 55 Teil I Z 5702 AX, ausgegeben zu Bonn am 29.09.1978	28.08.2024	http://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger_BGBl&jumpTo=bgbl178s1557.pdf
Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz	Merkblatt Rekapitalisierungen: Stille Beteiligung und Nachrangdarlehen Stand 26.01.2022	30.07.2024	https://www.bmwk.de/Redaktion/DE/Downloads/W/wsf-merkblatt-stille-beteiligung.pdf?__blob=publicationFile&v=6
Deutscher Bundestag	Entwurf eines Gesetzes zur Förderung der Vermögensbildung der Arbeitnehmer durch Kapitalbeteiligungen (Vermögensbeteiligungsgesetz). Drucksache 10/337 v. 02.09.1983	29.08.2024	https://dserver.bundestag.de/btd/10/003/1000337.pdf
Deutscher Bundestag	Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008. Drucksache 16/4841 v. 27.03.2007	30.08.2024	https://dserver.bundestag.de/btd/16/048/1604841.pdf

JUHNPARTNER	Atypisch stille Gesellschaft an GmbH: Gewerbesteuer-Freibetrag	29.08.2024	https://www.juhn.com/fachwissen/gmbh-steuerrecht/atypisch-stille-gesellschaft/
NWB Datenbank	Einkommensteuer-Grundtabellen	22.08.2024	https://datenbank-nwb-de.ezproxy.htwk-leipzig.de/Dokument/345409/?query=Einkommensteuer%20grundtabelle&listPos=0
RIDE	Optimiere deine GmbH-Struktur	29.08.2024	https://www.ride.capital/gmbh/atypisch
ROSE & PARTNER	Gewerbesteuer sparen mit stiller atypischer Beteiligung an GmbH	29.08.2024	https://www.rosepartner.de/gewerbesteuer-stille-atypische-beteiligung-gmbh.html
stepstone	Unternehmer/in Gehälter in Deutschland	23.08.2024	https://www.stepstone.de/gehalt/Unternehmer-in.html

Ehrenwörtliche Erklärung:

Hiermit erkläre ich ehrenwörtlich, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig angefertigt habe. Jede wörtliche oder sinngemäße Übernahme fremder Gedanken ist durch die Angabe der Quelle kenntlich gemacht. Die Arbeit hat in gleicher oder ähnlicher Form noch keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegen. Ich bin mir bewusst, dass jeder Verstoß gegen diese Regeln prüfungsrechtlich nachteilige Folgen gemäß der geltenden Prüfungsordnung für mich haben wird.

Leipzig, den 06.09.2024

.....
Arthur Schmidt, 21BWB-02