

Thierfeld

Stille Gesellschaft im Steuerrecht

10. Auflage

Stille Gesellschaft im Steuerrecht

Von

Dipl.-Finanzwirt (FH) Rainer Thierfeld,
Steuerberater

10. Auflage
2024

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet abrufbar.

ISBN 978-3-8168-4030-5

© 2024 Erich Fleischer Verlag, Achim.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne schriftliche Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für die Vervielfältigung, Übersetzung, Mikroverfilmung und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Herstellung: PMGi Agentur für intelligente Medien GmbH, Hamm.

Vorwort zur 10. Auflage

Was macht ein Steuerberater, der gleichzeitig Verleger ist – Erich Fleischer – , wenn er sich aus beruflichen Gründen mit einem steuerlichen Thema beschäftigen muss? Er bereitet das Thema so auf, dass ein Buch daraus werden kann! Aus dieser Entstehungsgeschichte erklärt sich, dass dieser Band auch heute noch zahlreiche Hinweise und Überlegungen enthält, die bei Gründung einer solchen Gesellschaft vom stillen Gesellschafter und/oder Geschäftsinhaber anzustellen sind.

Rund 30 Jahre nach der ersten Auflage erhielt ich in den 1980er Jahren die Möglichkeit, die etwas in Vergessenheit geratene Broschüre zu aktualisieren, zu erweitern und zu dem Band zu entwickeln, der heute in seiner 10. Auflage vorliegt.

Dabei hat das Thema nichts von seiner Aktualität verloren. Da die stille Gesellschaft weder als reines Schuldverhältnis noch als Personengesellschaft beurteilt wird, ergeben sich für fast alle Steuerrechtsgebiete Besonderheiten, die es zu beachten gilt. Die Behandlung dieser Besonderheiten, von der Gründung einer stillen Gesellschaft über die laufende Besteuerung bis zu deren Auflösung, ist Gegenstand des vorliegenden Bandes.

Es werden hier zunächst immer die Fragen beurteilt, die die typische stille Gesellschaft betreffen, dabei wird aber immer auch auf die Besonderheiten bei der atypischen stillen Gesellschaft hingewiesen.

Dabei ist nicht nur die Entwicklung in Literatur, Rechtsprechung und Gesetzen berücksichtigt worden (das gilt auch für die ab 2024 geltenden Änderungen durch das Personengesellschaftsmodernisierungsgesetz – MoPeG); etliche Abschnitte der 10. Auflage sind komplett überarbeitet, die Darstellungen zur atypisch stillen Gesellschaft erweitert worden.

Der Verfasser hofft, dass auch die 10. Auflage dem Leser ein nützlicher Ratgeber sein wird.

Bremen, im Februar 2024

Rainer Thierfeld

Inhaltsübersicht

1	Bedeutung und Wesen der stillen Gesellschaft	13
1.1	Allgemeines	13
1.2	Der stille Gesellschafter	15
1.2.1	Die Person des stillen Gesellschafters	15
1.2.2	Rechte des stillen Gesellschafters	16
1.3	Beteiligung am Handelsgewerbe eines anderen	17
1.4	Vermögenseinlage	20
1.5	Der Anteil am Gewinn und Verlust	23
1.6	Abgrenzung zum Darlehen	25
1.7	Stille Gesellschaft und Arbeitnehmertätigkeit	28
1.8	Abgrenzung zur Mitunternehmerschaft	30
1.8.1	Allgemeines	30
1.8.2	Mitunternehmerisiko: Vermögensrechtliche Stellung des stillen Gesellschafters	33
1.8.2.1	Allgemeines	33
1.8.2.2	Auswirkung von Abschreibungen	34
1.8.2.3	Beteiligung am Firmenwert	35
1.8.2.4	Stille Reserven im Umlaufvermögen	36
1.8.2.5	Veräußerungsgewinne und -verluste	36
1.8.2.6	Beteiligung an stillen Reserven ohne Firmenwert	36
1.8.2.7	Verfügung über Gewinnanteile nach Verlusten	37
1.8.2.8	Ergebnis	37
1.8.3	Mitunternehmerinitiative: Gesellschaftsrechtliche Stellung des stillen Gesellschafters	39
1.8.4	Zusammenfassung	43
1.9	Abgrenzung zur Betriebsaufspaltung	43
2	Gründung der stillen Gesellschaft	47
2.1	Zivilrechtliche Erfordernisse	47
2.2	Steuerrechtliche Anerkennung	48
2.3	Steuerbilanz als Gewinnverteilungsgrundlage	49
2.4	Die Tätigkeitsvergütung bei der Gewinnverteilung	53
2.5	Steuerliche Behandlung des Gründungsvorgangs	55
2.6	Verträge mit Angehörigen	56
2.6.1	Allgemeines	56
2.6.2	Formerfordernisse	59
2.6.2.1	Allgemeines	59
2.6.2.2	Schenkung der stillen Beteiligung	59
2.6.2.2.1	Allgemeines	59
2.6.2.2.2	Notarielle Beurkundung	60
2.6.2.2.3	Erhöhung einer bestehenden Beteiligung	61

2.6.2.2.4	Schenkung einer Einlage ohne Verlustbeteiligung	61
2.6.2.2.5	Sicherung der stillen Beteiligung durch den Geschäftsinhaber	62
2.6.2.3	Beteiligung von minderjährigen Kindern	63
2.6.2.3.1	Ergänzungspfleger für Vertragsabschluss	63
2.6.2.3.2	Vormundschaftsgerichtliche Genehmigung	64
2.6.3	Rechtliche Stellung des stillen Gesellschafters	64
2.6.4	Angemessene Gewinnverteilung	65
2.6.5	Stille Beteiligung mit Angehörigen in der Land- und Forstwirtschaft	71
2.6.6	Der Ehegatte als stiller Gesellschafter	71
2.6.7	Tatsächliche Durchführung der stillen Gesellschaft	72
2.7	Umwandlung eines Mitunternehmeranteils	72
2.8	Gründung einer atypisch stillen Gesellschaft	74
3	Laufende Besteuerung der stillen Gesellschaft	77
3.1	Einkommensteuer	77
3.1.1	Der Geschäftsinhaber	77
3.1.1.1	Allgemeines	77
3.1.1.2	Gewinnermittlungsart	77
3.1.1.3	Bewertung der Einlage	78
3.1.1.4	Verlustanteile des stillen Gesellschafters	79
3.1.1.5	Stille Beteiligung bei Freiberuflern	79
3.1.1.6	Abfindung bei Auflösung	80
3.1.2	Der stille Gesellschafter	80
3.1.2.1	Einkünfte aus Kapitalvermögen	80
3.1.2.1.1	Allgemeines	80
3.1.2.1.2	Abgeltungsteuer und besondere Steuer nach § 32d EStG	82
3.1.2.2	Zufluss der Kapitalerträge	83
3.1.2.2.1	Stille Beteiligung im Betriebsvermögen	83
3.1.2.2.2	Stille Beteiligung im Privatvermögen	83
3.1.2.2.3	Zuflussfiktion für Kapitalertragsteuer	84
3.1.2.2.4	Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag	85
3.1.2.3	Gewinnausschüttungen vor Ablauf des Kalenderjahrs	85
3.1.2.4	Mehrergebnisse aufgrund steuerlicher Außenprüfung	86
3.1.2.5	Werbungskosten	87
3.1.2.6	Verluste des stillen Gesellschafters	87
3.1.2.6.1	Handelsrecht	87
3.1.2.6.2	Steuerrechtliche Behandlung	89
3.1.2.6.2.1	Typisch stille Beteiligung in einem Privatvermögen	89
3.1.2.6.2.2	Verluste bei stiller Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer anderen	93
3.1.2.6.3	Verluste, die die Einlage übersteigen – Anwendung des § 15a EStG	94
3.1.2.7	Stille Beteiligung in einem Betriebsvermögen	96
3.1.2.7.1	Auswirkungen der Unternehmensteuerreform	96
3.1.2.7.2	Einnahmenüberschussrechnung	97
3.1.2.7.3	Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich	97
3.1.2.7.4	Verlustanteile	98
3.1.2.7.5	Auflösung oder Veräußerung	98
3.1.3	Die atypisch stille Gesellschaft	98

3.1.3.1	Besteuerungsprinzip	98
3.1.3.2	Qualifikation der Einkünfte	99
3.1.3.3	Steuerbilanz und Umfang des Betriebsvermögens	100
3.1.3.4	Personengesellschaft als Geschäftsinhaber oder stiller Gesellschafter . .	101
3.1.3.5	Verfahren.	101
3.1.3.6	Forschungszulage	101
3.1.4	Nießbrauch an einer stillen Beteiligung.	102
3.2	Kapitalertragsteuer	102
3.2.1	Umfang der Kapitalertragsteuerpflicht	102
3.2.2	Zeitpunkt des Kapitalertragsteuerabzugs	104
3.2.2.1	Verfüugungsmacht über die Gewinnanteile	104
3.2.2.2	Zuflussfiktion.	104
3.2.2.3	Verspätete Bilanzaufstellung	104
3.2.2.4	Abschlag/Gewinnvorauszahlung.	105
3.2.3	Steuersatz und Verfahren	106
3.2.4	Haftung für Kapitalertragsteuer	108
3.3	Körperschaftsteuer („GmbH & Still“)	109
3.3.1	Allgemeines.	109
3.3.2	Steuerliche Vor- und Nachteile der „GmbH & Still“	110
3.3.2.1	Steuergesamtbelastung	110
3.3.2.2	Veräußerung der GmbH-Anteile	112
3.3.2.3	Verluste	112
3.3.3	Vereinbarung der stillen Beteiligung	112
3.3.3.1	Allgemeines.	112
3.3.3.2	Formvorschriften	113
3.3.3.3	Angemessene Gewinnverteilung.	113
3.3.4	Gründungsmöglichkeiten.	116
3.3.4.1	Einlage in Geld	116
3.3.4.2	Sachwerte als Einlage.	116
3.3.4.3	Vorausgegangene Betriebsaufspaltung	116
3.3.4.4	Umwandlung einer Personengesellschaft	117
3.3.5	Stille Beteiligung an der „eigenen“ GmbH bei Insolvenz der GmbH . . .	117
3.3.6	Atypisch stille Gesellschaft mit einer GmbH	118
3.3.6.1	Abgrenzung zur GmbH & typisch Still.	118
3.3.6.2	Verdeckte Gewinnausschüttungen	122
3.3.6.3	Organschaft unter Beteiligung einer GmbH & atypisch Still	123
3.3.6.4	Keine Option nach § 1a KStG für atypisch stille Gesellschaft.	123
3.4	Gewerbesteuer.	123
3.4.1	Allgemeines.	123
3.4.2	Gewerbeertrag	124
3.4.2.1	Hinzurechnung der Gewinnanteile beim Geschäftsinhaber	124
3.4.2.2	Zahlungen nach Beendigung der stillen Gesellschaft.	125
3.4.2.3	Gewinnanteile bei Unterbeteiligung	126
3.4.2.4	Kürzung um Verlustanteile.	126
3.4.3	Atypisch stille Gesellschaft.	128
3.4.4	Gewerbesteuer bei der GmbH & atypisch Still	130

3.5	Umsatzsteuer	131
3.5.1	Unternehmereigenschaft	131
3.5.2	Leistungen des stillen Gesellschafters	131
3.5.2.1	Frühere Rechtslage	131
3.5.2.2	Nicht steuerbare Gesellschafterleistungen	132
3.5.2.3	Auflösung und Veräußerung	134
3.5.3	Leistungen des Geschäftsinhabers	134
3.6	Bewertungsrecht	135
3.6.1	Allgemeines	135
3.6.2	Bewertung beim stillen Gesellschafter	136
3.6.2.1	Stille Beteiligung im sonstigen Vermögen	136
3.6.2.1.1	Die Einlage	136
3.6.2.1.2	Bewertung unter dem Nennwert	136
3.6.2.1.3	Bewertung über dem Nennwert	139
3.6.2.1.4	Die Ansprüche des stillen Gesellschafters	140
3.6.2.2	Stille Beteiligung in einem Betriebsvermögen	141
3.6.3	Bewertung beim Geschäftsinhaber	141
3.6.4	Bewertung bei der atypisch stillen Gesellschaft	141
3.7	Erbschaft- und Schenkungsteuer	142
3.7.1	Schenkung und Vererbung der Einlage	142
3.7.1.1	Typisch stille Beteiligung	142
3.7.1.2	Atypisch stille Beteiligung	143
3.7.2	Schenkung und Vererbung von Gewinnanteilen	143
3.7.3	Überhöhte Gewinnbeteiligung	144
3.8	Grunderwerbsteuer	145
4	Einzelfragen	147
4.1	Bilanzierung der stillen Beteiligung und der Beteiligungserträge	147
4.1.1	Allgemeines	147
4.1.2	Die stille Beteiligung in der Bilanz des Geschäftsinhabers	147
4.1.2.1	Die Einlage	147
4.1.2.1.1	Bilanzausweis der Beteiligung	147
4.1.2.1.2	Ausstehende Einlagen	149
4.1.2.1.3	Durch Verluste aufgezehrte Einlage	150
4.1.2.1.4	Bewertung der Einlage	150
4.1.2.1.5	Einlage durch Gebrauchsüberlassung	151
4.1.2.1.6	Fortführung des Bilanzansatzes	151
4.1.2.2	Die Gewinnanteile	152
4.1.2.2.1	Ausweis in der Bilanz	152
4.1.2.2.2	Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung	152
4.1.3	Die Beteiligung in der Bilanz des stillen Gesellschafters	152
4.1.4	Angaben im Anhang zum Jahresabschluss	154
4.1.5	Besonderheiten bei der atypischen stillen Gesellschaft	155
4.1.5.1	Besondere Steuerbilanz für die atypisch stille Gesellschaft?	155
4.1.5.2	Sonderbetriebsvermögen des atypisch stillen Gesellschafters	156

4.1.6	Die stille Beteiligung in der E-Bilanz	156
4.1.6.1	Positionen in der Taxonomie.	156
4.1.6.2	E-Bilanz bei der atypisch stillen Gesellschaft	157
4.2	Steuerrechtliche Haftung des stillen Gesellschafters	157
4.2.1	Haftung nach der Abgabenordnung	157
4.2.2	Kapitalertragsteuer	158
4.2.3	Atypisch stille Gesellschaft	158
4.3	Unterbeteiligung als stille Gesellschaft	158
4.3.1	Allgemeines.	158
4.3.2	Anerkennung von Unterbeteiligungen mit Angehörigen.	160
4.3.3	Behandlung beim Hauptbeteiligten	161
4.3.4	Verlustanteile	162
4.3.5	Kapitalertragsteuer	162
4.3.6	Atypische Unterbeteiligung an einem Mitunternehmeranteil	163
4.3.7	Gewinnfeststellungsverfahren	163
4.3.8	Gewerbsteuer	164
4.3.8.1	Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG	164
4.3.8.2	Veräußerung eines Mitunternehmeranteils mit Unterbeteiligung	165
4.3.9	Unterbeteiligung an einem GmbH-Anteil	165
4.4	Auslandsbeziehungen	169
4.4.1	Allgemeines.	169
4.4.2	Beschränkt steuerpflichtiger typisch stiller Gesellschafter	169
4.4.2.1	Auswirkung beim Geschäftsinhaber	169
4.4.2.2	Inländische Einkünfte des stillen Gesellschafters	169
4.4.2.3	Abgeltung durch Kapitalertragsteuer	170
4.4.2.4	Doppelbesteuerungsabkommen	170
4.4.2.5	Erbschaftsteuer	171
4.4.3	Typisch stille Beteiligung an ausländischem Betrieb	171
4.4.3.1	Einkunftsart	171
4.4.3.2	Außensteuergesetz	171
4.4.3.3	Doppelbesteuerungsabkommen	172
4.4.3.4	Eingeschränkter Verlustausgleich nach § 2a EStG	172
4.4.4	Atypisch stille Beteiligung	173
4.5	Beteiligung von Arbeitnehmern nach dem Vermögensbeteiligungsgesetz	173
4.5.1	Allgemeines.	173
4.5.2	Stille Beteiligung als steuerfreier Arbeitslohn	174
4.5.3	Begünstigung nach dem 5. Vermögensbildungsgesetz	175
4.5.4	Gestaltungsmöglichkeiten	175
4.6	Steuerliches Verfahrensrecht	177
4.6.1	Typisch stille Gesellschaft	177
4.6.2	Atypisch stille Gesellschaft	178
4.6.3	Feststellungen bei Unterbeteiligungen	179
4.6.4	Prüfungsanordnung bei einer Außenprüfung	179
5	Beendigung der stillen Gesellschaft.	181
5.1	Allgemeines	181

Inhaltsübersicht

5.2	Stille Gesellschaft in der Insolvenz	182
5.2.1	Grundsatz	182
5.2.2	Stille Beteiligung als haftendes Eigenkapital	183
5.2.3	Rückständige Einlagen	183
5.3	Steuerrechtliche Behandlung der Auflösung	184
5.3.1	Einkommensteuer	184
5.3.1.1	Auswirkung der Unternehmensteuerreform 2008	184
5.3.1.2	Auflösung der stillen Beteiligung	184
5.3.1.2.1	Rückzahlung der Einlage	184
5.3.1.2.2	Teilverlust der Einlage	187
5.3.1.2.3	Totalverlust der Einlage bei Insolvenz des Geschäftsinhabers	188
5.3.1.3	Veräußerung der stillen Beteiligung	189
5.3.1.3.1	Bei Begründung der stillen Gesellschaft bis zum 31.12.2008	189
5.3.1.3.2	Bei Begründung der stillen Gesellschaft ab 01.01.2009	189
5.3.1.3.3	Veräußerung im Laufe des Wirtschaftsjahrs	190
5.3.1.3.4	Tod des stillen Gesellschafters	190
5.3.1.3.5	Auflösung nach Erwerb einer Beteiligung	190
5.3.2	Umsatzsteuer	191
5.3.3	Gewerbesteuer	191
5.4	Auflösung einer atypisch stillen Gesellschaft	192
5.5	Umwandlung in Mitunternehmerteil	192
5.6	Umwandlung in Gesellschaftsanteil	193
	Anhang	195
	Jahresabschluss der stillen Gesellschaft	195
	Mustervertrag über die Errichtung einer typisch stillen Gesellschaft	199
	Textabdruck der gesetzlichen Vorschriften über die stille Gesellschaft (§§ 230 bis 237 HGB)	203
	Abkürzungen	205
	Literaturverzeichnis	207
	Stichwortverzeichnis	213