

2 Gründung der stillen Gesellschaft

2.1 Zivilrechtliche Erfordernisse

Die Errichtung einer stillen Gesellschaft bedarf des Abschlusses eines Gesellschaftsvertrags, durch den sich der Gewerbetreibende und der stille Gesellschafter gegenseitig verpflichten, die Erreichung eines gemeinsamen Zwecks – als wesentliches Merkmal der stillen Gesellschaft – zu fördern. Dieser gemeinsame Zweck wird regelmäßig das Streben nach Gewinn durch das vom Geschäftsinhaber betriebene Unternehmen sein.

Im Gesellschaftsvertrag werden insbesondere der Umfang der zu leistenden Beiträge des stillen Gesellschafters und sein Anteil am Gewinn (und Verlust) zu regeln sein. Wird lediglich eine Leistung des stillen Gesellschafters vereinbart, für die er eine Gegenleistung erhält, so führt der Vertrag nicht zur Begründung einer stillen Gesellschaft, weil die Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks als Merkmal der stillen Gesellschaft fehlt. In diesen Fällen werden lediglich Schuldverhältnisse, wie z. B. ein partiarisches Darlehen, begründet.

Soweit keine Vereinbarungen über das Verhältnis des stillen Gesellschafters zum Geschäftsinhaber getroffen werden, gelten die gesetzlichen Regelungen der §§ 230 ff. HGB. Enthält der Vertrag über die stille Gesellschaft keinen ausdrücklichen Hinweis zur Beteiligung an Verlusten, gilt insoweit z. B. § 232 HGB.¹ Der Gesellschaftsvertrag kann andererseits insoweit von den gesetzlichen Vorschriften abweichende Regelungen enthalten, als dadurch das Wesen der stillen Gesellschaft nicht beeinträchtigt wird (vgl. Ausführungen zu 1). Andernfalls wäre der Vertrag umzudeuten, ggf. in ein anderes Gesellschaftsverhältnis.

Für den Abschluss des Vertrags ist eine bestimmte Form nicht vorgeschrieben. Er kann deshalb auch mündlich oder stillschweigend durch schlüssiges Handeln zustande kommen.² Schon aus Gründen der Beweissicherung und zur Vermeidung von späteren Meinungsverschiedenheiten über die Abmachungen sollte natürlich auf den Abschluss eines schriftlichen Vertrags nicht verzichtet werden, auch um sicherzustellen, dass das Gesellschaftsverhältnis später nicht als BGB-Gesellschaft beurteilt wird mit den entsprechenden abweichenden zivilrechtlichen und steuerlichen Folgen.

Werden jedoch besondere Vereinbarungen getroffen, so können Formvorschriften zu beachten sein. Verpflichtet sich der Geschäftsinhaber z. B., die Einlage des stillen Gesellschafters durch Eintragung einer Hypothek oder eines anderen Grundpfandrechts zu sichern, so ist die notarielle Beurkundung erforderlich. Das Gleiche gilt, wenn der stille Gesellschafter seine Einlage durch Übertragung eines Grundstücks (§ 873 Abs. 2 BGB), seines Vermögens oder eines Bruchteils seines Vermögens (§ 311 BGB) leistet. Allein die Überlassung eines Grundstücks zur Nutzung macht die notarielle Beurkundung jedoch nicht erforderlich.

Nach Auffassung des Bundesgerichtshofs³ sollte die notarielle Beurkundung auch dann erforderlich sein, wenn die Vermögenseinlage dem stillen Gesellschafter vom Geschäftsinhaber schenkungsweise durch Gutschrift auf seinem Einlagekonto übertragen wird. Inzwischen wird die notarielle Beurkundung in Umbuchungsfäl-

1 BFH vom 10.11.1987 VIII R 52/84, BStBl 1988 II S. 186.

2 Vgl. §§ 230 ff. HGB, die keine Formvorschriften vorsehen.

3 BGH vom 29.10.1952, BGHZ 7 S. 378, und vom 06.03.1967, DB 1967 S. 1258.

len zumindest bei der atypisch stillen Gesellschaft nicht mehr für erforderlich gehalten.¹ Bedeutung hat dies insbesondere für die Anerkennung von stillen Gesellschaften mit Angehörigen (vgl. Ausführungen zu 2.6.2.2.2).

Um zu vermeiden, dass der gesamte Gesellschaftsvertrag wegen Verletzung einzelner Formvorschriften nichtig ist (§ 139 BGB), sollte eine Bestimmung aufgenommen werden, nach der die Wirksamkeit der anderen Vertragsvorschriften davon unberührt bleibt.

Ist ein Vertrag über die stille Gesellschaft wegen der Verletzung von Formvorschriften oder aus anderen Gründen nichtig und werden gleichwohl Zahlungen an den stillen Gesellschafter geleistet, so werden diese nicht nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG besteuert, sondern abhängig vom wirtschaftlichen Zahlungsgrund nach § 15, § 20 Abs. 1 Nr. 7, § 21 oder § 22 EStG. Kapitalertragsteuer dürfte in diesen Fällen nicht einzubehalten sein.

Zu beachten ist, dass die stille Beteiligung in bestimmten Fällen nicht zulässig ist. So ist z. B. eine stille Beteiligung an einer Apotheke unzulässig (§ 8 Satz 2 ApoG). Unzulässig ist auch die Vereinbarung einer Gewinnbeteiligung, durch die lediglich bestimmte gesetzlich festgelegte Preisvorschriften umgangen werden sollen, die Gewinnbeteiligung also nur einen versteckten Rabatt darstellt.²

2.2 Steuerrechtliche Anerkennung

Regelmäßig wird eine zivilrechtliche Vereinbarung über eine stille Gesellschaft auch steuerrechtlich anzuerkennen sein. Eine steuerrechtliche Behandlung als stille Gesellschaft ist aber auch dann möglich, wenn die Parteien keine ausdrückliche Vereinbarung hierüber getroffen haben. Die Rechtsfolgen einer stillen Gesellschaft können vielmehr auch dann eintreten, wenn sich ein stillschweigendes Gesellschaftsverhältnis allein durch schlüssiges Verhalten der Beteiligten ergibt. Für die dazu u. a. erforderliche Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks reichen aber weder ein tatsächliches Miteinander noch gegenseitige Einflussmöglichkeiten der Beteiligten aus.³

Dagegen kann einer zivilrechtlich anzuerkennenden stillen Gesellschaft gleichwohl die steuerrechtliche Anerkennung versagt werden. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten angenommen wird. Dies kann regelmäßig bei Vereinbarung von stillen Beteiligungen mit Angehörigen in Betracht kommen; vgl. dazu die Ausführungen zu 2.6. Vergleichbare Situationen ergeben sich bei stiller Beteiligung an einer GmbH, wenn der stille Gesellschafter gleichzeitig Gesellschafter-Geschäftsführer ist. In diesen Fällen kann die steuerrechtliche Anerkennung schon daran scheitern, dass die Gründung der stillen Gesellschaft nicht zeitnah beim Finanzamt angezeigt wird.⁴ Dies kann allerdings nur für atypisch stille Gesellschaften gelten,⁵ weil bei der Begründung einer typisch stillen Gesellschaft keinerlei steuerliche Anmeldungen oder Anzeigen erforderlich sind.

1 BGH vom 29.11.2011 II ZR 306/09, BGHZ 191 S. 354.

2 Vgl. BGH vom 15.01.1970 II ZR 13/68, BB 1970 S. 1069; der Streitfall betraf die Beteiligung an einer Spedition zur Umgehung des tarifmäßigen Beförderungsentgelts nach § 22 Abs. 2 GüKG.

3 Vgl. BFH vom 01.08.1996 VIII R 12/94, BStBl 1997 II S. 272.

4 So FG Nürnberg vom 04.07.1996 VI 200/95, EFG 1996 S. 1137.

5 So auch der Streitfall bei FG Nürnberg vom 04.07.1996 VI 200/95, EFG 1996 S. 1137.

Auch wenn die stille Gesellschaft an sich anzuerkennen ist, kann die vereinbarte Gewinnverteilung steuerlich korrigiert werden. Dies ist nicht nur bei Verträgen mit Angehörigen denkbar (vgl. 2.6), sondern immer dann, wenn die gesellschaftsrechtliche Vereinbarung mit der Verfolgung nicht gesellschaftsrechtlicher Interessen verbunden wird.¹

2.3 Steuerbilanz als Gewinnverteilungsgrundlage

Entscheidende Bedeutung bei der Vereinbarung der stillen Gesellschaft hat die Frage, auf welcher Grundlage der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters ermittelt werden soll. Werden hier eindeutige Vereinbarungen unterlassen, so kann dies zu erheblichen Nachteilen für den stillen Gesellschafter führen. Denn sofern dem stillen Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag keine weiteren Rechte eingeräumt sind, kann er nach § 233 Abs. 1 HGB (ab 2024: i. V. m. § 166 HGB) nur die Abschrift des Jahresabschlusses verlangen und deren Richtigkeit unter Einsichtnahme in die Geschäftsunterlagen prüfen. Die vom Geschäftsinhaber aufgestellte Bilanz muss er hinnehmen, wenn sie richtig ist, d. h. nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung aufgestellt ist. Die handelsrechtlichen Bewertungsgrundsätze lassen dem Kaufmann aber einen gewissen Spielraum. Auch die Abgrenzung betrieblicher Aufwendungen zu nichtbetrieblichen Aufwendungen im handelsrechtlichen Sinne kann im Einzelfall mit Schwierigkeiten verbunden sein, denn die Handelsbilanz wird im Allgemeinen (von den Pflichtprüfungen der Aktiengesellschaften, Genossenschaften oder Prüfungen der GmbH nach §§ 316 ff. HGB usw. abgesehen) nicht von Dritten überprüft.

Durch die handelsrechtlichen Vorschriften soll lediglich sichergestellt werden, dass der Unternehmer seine Vermögenslage nicht günstiger darstellt, als sie tatsächlich ist. Dagegen sind Unterbewertungen handelsrechtlich vielfach zulässig. Sinnvollerweise sind im Gesellschaftsvertrag Bewertungsrichtlinien festzulegen und Vereinbarungen über Höhe der AfA, Rücklagen, Rückstellungen und Wertberichtigungen zu treffen. Liegen solche Vereinbarungen nicht vor, so ist davon auszugehen, dass bei der Berechnung von Gewinn und Verlust die Ansätze nach den allgemeinen Bilanzierungsbräuchen eines weder übertrieben vorsichtigen noch ungewöhnlich risikobereiten Kaufmanns vorzunehmen sind.

Um Differenzen und komplizierte Vertragswerke zu vermeiden, ist es eher ratsam, als Grundlage der Gewinnverteilung die Steuerbilanz zu bestimmen. Sie stellt ein korrekteres Abbild des Jahresergebnisses dar als die Handelsbilanz. Zu beachten ist aber, dass einerseits z. B. Sonderabschreibungen unberücksichtigt bleiben und andererseits betriebliche Aufwendungen, die lediglich steuerrechtlich nicht abziehbar sind, den verteilungsfähigen Gewinn beeinflussen sollten (z. B. betriebliche Geschenke, die die Grenze des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG übersteigen). Überhaupt ist zu berücksichtigen, dass der stille Gesellschafter nicht schlechthin am Geschäftsergebnis beteiligt ist, sondern nur an solchem Gewinn oder Verlust, der nicht durch außerordentliche Erträge oder Verluste beeinflusst ist. Dabei sind folgende Grundsätze zu beachten, wenn keine anderweitigen Vereinbarungen getroffen wurden: Gewinne und Verluste, die beim **Umlaufvermögen** entstehen, wirken sich stets auf die Beteiligung des stillen Gesellschafters aus. Das Gleiche wird für Erträge aus der **Veräußerung von Anlagevermögen** gelten, soweit es sich lediglich um das rückgängigmachen von zu hohen Abschreibungen handelt (vgl. dazu 1.8.2 und unten

¹ Vgl. BFH vom 24.07.1990 VIII R 162/64, BFH/NV 1991 S. 35.

„Erhöhte Absetzungen ...“). Demgegenüber sind Erträge aus Wertsteigerungen (z. B. bei Veräußerung unbebauter Grundstücke) nicht bei Bemessung des Gewinnanteils des typisch stillen Gesellschafters zu berücksichtigen. Dasselbe gilt für die Gewinne, die bei der Auflösung offener Rücklagen entstehen, welche bereits vor dem Eintreten des stillen Gesellschafters gebildet waren. Schließlich dürfen auch Sonderabschreibungen, die sich auf vor Begründung der stillen Gesellschaft vorhandene Gegenstände beziehen, den Gewinn des stillen Gesellschafters nicht erhöhen; diese Erhöhung würde aufgrund der in Folgejahren geringeren Abschreibungen eintreten.

Durch Zugrundelegen der Steuerbilanz verliert auch die Aufgabe des stillen Gesellschafters, selbst oder durch einen Beauftragten die Bilanz durch Einsicht der Bücher und Papiere zu prüfen, etwas an Bedeutung. Dies erfolgt durch die steuerlichen Außenprüfungen für ihn mit. Der stille Gesellschafter scheut sich in der Praxis ohnehin, eine solche Bilanzprüfung vorzunehmen. Oft ist er dazu selbst auch gar nicht in der Lage, und er müsste einen Sachverständigen in Anspruch nehmen. Schließlich kann der Geschäftsinhaber eine solche Prüfung als Misstrauen empfinden. Daraus können schnell Streitigkeiten entstehen, die unter Umständen ein vorzeitiges Beenden der stillen Gesellschaft verursachen. Steuergesetzgebung und Steuerrechtsprechung haben außerdem viel genauere und weniger strittige Vorschriften über Bewertung, Betriebsausgaben, sofort abzugsfähige und aktivierungspflichtige Aufwendungen entwickelt, sodass Streitpunkte bei Vereinbarung der Steuerbilanz als Gewinnverteilungsgrundlage von vornherein weitgehend vermieden werden.

Zu beachten ist aber, dass andererseits die Steuergesetzgebung teilweise wirtschafts- und sozialpolitische Ziele verfolgt und daher Bewertungsfreiheiten und Sonderabschreibungen zulässt, die i. d. R. nicht den tatsächlichen betrieblichen Gegebenheiten entsprechen. Erinnerung sei an die Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen, die zum Teil allein an die Person des Steuerpflichtigen geknüpft sind.

Bei der **atypisch** stillen Gesellschaft rechnet die Finanzverwaltung¹ außerbilanzielle Gewinnzurechnungen dem stillen Gesellschafter in dem Verhältnis zu, das seinem Anteil am handelsrechtlichen Gewinn entspricht. Dies gilt jedenfalls dann, wenn über die Verteilung dieser steuerlichen Gewinnzurechnungen keine Vereinbarung getroffen wird.

Wird die Steuerbilanz als Gewinnverteilungsgrundlage bestimmt, so sollten im gegenseitigen Interesse Bestimmungen in den Gesellschaftsvertrag aufgenommen werden, die Auswirkungen bestimmter steuerrechtlicher Vorschriften besonders regeln, die also bestimmen, in welchem Umfang der zugrunde gelegte Steuerbilanzgewinn zur Berechnung des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters zu berechtigen ist. In die Überlegungen sollten dabei insbesondere folgende steuerrechtliche Möglichkeiten einbezogen werden:

1. Bildung von Pensionsrückstellungen

Da in der Steuerbilanz nur eine Passivierung im Rahmen des § 6a EStG möglich ist, sollte im Gesellschaftsvertrag bereits vereinbart werden, ob und in welchem Umfang der stille Gesellschafter an der durch die Bildung oder Erhöhung der Rückstellungen entstehenden Gewinnminderung beteiligt sein soll. Das gilt bei einer

¹ OFD Frankfurt vom 25.01.1996 – S 2241 A – 37 – St 11 21 (DSfR 1996 S. 748).

stillen Beteiligung an einer GmbH z. B. auch für Pensionsrückstellungen zugunsten des Gesellschafter-Geschäftsführers.

2. Gewinnerhöhende Auflösung von Rücklagen für Ersatzbeschaffung und § 6b-Rücklagen

Soweit die Rücklagen aus einer Zeit stammen, in der der stille Gesellschafter noch nicht beteiligt war, kommt eine Beteiligung des stillen Gesellschafters an den durch die Auflösung der Rücklagen entstehenden Gewinnen schon deshalb nicht in Betracht, weil es sich nicht um Gewinne des betreffenden Geschäftsjahrs handelt. Für später zu bildende Rücklagen sollte eine der Behandlung der Veräußerungsgewinne des Anlagevermögens entsprechende Regelung getroffen werden (vgl. 1.8.2.2).

3. Verminderte AfA durch übertragene Rücklagen

Soweit eine Beteiligung des stillen Gesellschafters an den Veräußerungsgewinnen des Anlagevermögens nicht vorgesehen ist, ist er auch nicht an den Gewinnerhöhungen beteiligt, die durch die verminderte AfA nach Übertragung einer Rücklage auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines anderen Wirtschaftsguts entstehen. Eine entsprechende Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag würde hier lediglich der Klarstellung dienen.

4. Erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen

Es bieten sich zwei Möglichkeiten an, um bei der Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen (z. B. § 7g EStG) eine zutreffende Feststellung des Gewinnanteils eines stillen Gesellschafters zu erreichen. So kann statt der erhöhten Absetzungen rechnerisch nur von „normalen“ Absetzungen ausgegangen werden. Bei der Veräußerung oder Entnahme der erhöht abgeschriebenene Wirtschaftsgüter ist dann allerdings eine Korrektur erforderlich; denn eine Beteiligung an den insoweit aufgedeckten stillen Reserven ist dann nicht gerechtfertigt.

Wird der unveränderte steuerliche Gewinn zugrunde gelegt, so ist dem stillen Gesellschafter bei Veräußerung oder Entnahme des Wirtschaftsguts der anteilige Veräußerungsgewinn zuzurechnen, auch soweit er durch die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen entstanden ist. Insoweit findet lediglich eine Korrektur des laufenden Gewinns statt. Für den Fall des Ausscheidens des stillen Gesellschafters steht ihm entsprechend ein Anspruch auf die anteiligen stillen Reserven zu. Da insoweit die Höhe des laufenden Gewinnanteils korrigiert wird, ist diese Entschädigung einkommensteuerpflichtig, ohne dass Tarifvergünstigungen dafür in Anspruch genommen werden könnten.¹

Ähnliche Ansprüche können bei Ausscheiden des stillen Gesellschafters entstehen, wenn am Tag des Ausscheidens noch in erheblichem Umfang geringwertige Wirtschaftsgüter vorhanden sind, die durch die Vollabschreibung den laufenden Gewinn gemindert haben.

¹ Vgl. auch Hessisches FG vom 09.03.1982 VI 410/76, EFG 1982 S. 623.

5. Investitionszulagen und andere steuerfreie Einnahmen

Soweit dem Handelsgewerbe Investitionszulagen oder andere steuerfreie Einnahmen zugeflossen sind, haben diese zwar nicht den steuerpflichtigen Steuerbilanzgewinn, jedoch das Geschäftsergebnis insgesamt verbessert. Durch zusätzliche Vereinbarungen sollte deshalb klargestellt werden, dass der stille Gesellschafter auch daran beteiligt wird.

6. Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben

Da es nicht in jedem Fall gerechtfertigt ist, den Gewinnanteil des stillen Gesellschafters auch um die nach § 4 Abs. 5 EStG nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben zu mindern, sollten Vereinbarungen darüber getroffen werden, welche dieser Aufwendungen den zu verteilenden Gewinn mindern sollen. Insbesondere bei Vereinbarung der Steuerbilanz als Gewinnverteilungsgrundlage erscheint es umgekehrt sinnvoll, den Gewinnanteil des Stillen anteilig auch um den nichtabzugsfähigen Teil einiger Aufwendungen zu mindern. Gerechtfertigt erscheint dies insbesondere bei den nichtabzugsfähigen Aufwendungen für Geschenke, dem nicht abzugsfähigen Teil der Bewirtungskosten und Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb. In diesen Fällen sollte auch die auf die nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben entfallende Umsatzsteuer vom zu verteilenden Gewinn abgezogen werden. Andernfalls würde diese Umsatzsteuer allein vom Geschäftsinhaber getragen.

Sofern keine besondere anderslautende Vereinbarung getroffen wurde, wird man von dem um die Gewerbesteuer geminderten Gewinn auszugehen haben. Das gilt auch bei Bezugnahme auf den Steuerbilanzgewinn, obwohl die Gewerbesteuer den steuerlichen Gewinn nicht mindern darf (§ 4 Abs. 5b EStG).¹

7. Stille Beteiligung an Personengesellschaften

Grundsätzlich wird sich die stille Beteiligung an einer Personengesellschaft nur auf die Gewinne aus dem Gesamthandsvermögen erstrecken. Sondervergütungen an Mitunternehmer für die Zurverfügungstellung von Wirtschaftsgütern sind daher – ohne abweichende Vereinbarung – nicht zu berücksichtigen. Sollen jedoch auch andere Sondervergütungen (Tätigkeitsvergütungen, Kapitalverzinsung) ohne Einfluss auf die Höhe des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters bleiben, so sind besondere Vereinbarungen notwendig. Ohne besondere Vereinbarung darf die Bemessungsgrundlage für den Gewinnanteil des stillen Gesellschafters nicht um Tätigkeitsvergütungen gemindert werden.²

8. Stille Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

Wird bei einer Kapitalgesellschaft die Steuerbilanz als maßgeblich bezeichnet, stellt sich gleichwohl die Frage, ob der Gewinn vor oder nach der Zurechnung der nichtabzugsfähigen Ausgaben (§ 10 KStG) Berechnungsgrundlage sein soll. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs³ kommt für die Beurteilung dieser Frage der ständigen Übung der Vertragsparteien entscheidende Bedeutung zu. Um von vornherein Streitigkeiten zu vermeiden, sollten eindeutige Vereinbarungen getroffen werden.

1 Vgl. BFH vom 01.07.1992 I R 78/91, BStBl 1992 II S. 975, Rz. 20 zur nicht abzugsfähigen Körperschaftsteuer.

2 OLG Düsseldorf vom 15.11.1990 6 U 94/90, rkr., DStR 1992 S. 726.

3 BFH vom 14.08.1974 I R 35/74, BStBl 1974 II S. 774.