



## 8 Stille Gesellschaften im Ertrags- und Umsatzsteuerrecht

### 8.1 Einleitung

In der gewerblichen Beratungspraxis ist die stille Gesellschaft eine häufig anzutreffende Unternehmensform. Ihre große Beliebtheit resultiert insbesondere aus der hohen Flexibilität und den steuerlichen Vorteilen, die sich bei geschickter Gestaltung bieten. Bei der Beratung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe wird diese besondere Gestaltungsform noch (zu) wenig eingesetzt. Dieser Beitrag gibt einen Überblick über gesellschafts- und steuerrechtliche Grundlagen sowie über Anwendungsmöglichkeiten in der Beratungspraxis.

### 8.2 Gesellschaftsrechtliche Grundlagen

Begriff und Wesen der stillen Gesellschaft ergeben sich in direkter oder analoger Anwendung der §§ 230 ff. Handelsgesetzbuch. Stille Gesellschafter beteiligen sich mit einer Vermögenseinlage an dem Handelsgewerbe eines anderen. Die Vermögenseinlage geht dabei in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäftes über. Eine stille Gesellschaft ist dabei mit dem Inhaber eines Handelsgeschäftes (OHG, KG, GmbH), in analoger Anwendung aber auch an anderen Unternehmen, wie landwirtschaftlichen oder freiberuflichen Unternehmen, möglich.

Die stille Gesellschaft nach § 230 HGB ist Gesellschaft. Sie ist Innengesellschaft, darum vom Gesetzgeber nicht als Handelsgesellschaft betrachtet, das vom Stillen dem Unternehmen zu widmende Vermögen wird nicht gemeinschaftliches Gesellschaftsvermögen im Sinne des § 718 BGB, sondern ist dem Partner zu übertragen, der allein in seinem Namen das Handelsgewerbe betreibt und daraus berechtigt und verpflichtet wird. Die stille Gesellschaft ist Schuldverhältnis, nicht Rechtserwerbs- und Verpflichtungsgemeinschaft; sie erscheint nicht im Handelsregister (muss aber im Zweifel nicht geheim bleiben); sie bleibt trotzdem Gesellschaft im Rechtssinne<sup>1</sup>.

Die Beteiligung des Stillen kann dabei am ganzen Unternehmen oder an Teilen des Unternehmens, aber auch an einzelnen Geschäften begründet werden. Weiter können sich an einem Handelsgeschäft mehrere andere Personen als stille Gesellschafter beteiligen. Bezieht sich diese Beteiligung jeweils auf abgrenzbare Bereiche des Unternehmens, können zivilrechtlich mehrere stille Gesellschaften an einem Unternehmen bestehen<sup>2</sup>.

Von Vorteil ist, dass die Begründung einer stillen Gesellschaft formfrei möglich ist. Lediglich wenn der Stille als Vermögenseinlage ein Grundstück oder einen GmbH-Anteils einbringt, ist eine notarielle Beurkundung gem. § 313 BGB bzw. § 15 Abs. 4 GmbHG notwendig. Werden Minderjährige an einem Unternehmen still beteiligt, bedarf dieses der Genehmigung des Vormundschaftsgerichtes (strittig bei einmaliger Kapitalzahlung ohne Beteiligung am Verlust)<sup>3</sup>.

Die Geschäfte werden durch den Inhaber, allerdings auf gemeinsame Rechnung, geführt. Wesentliche Veränderung des Geschäftsbetriebes bedürfen der Zustimmung des Stillen. Der Inhaber unterliegt einer Treuepflicht, schuldet Sorgfalt und Rechenschaft, hat mangels abweichender Vereinbarung im Zweifel gegenüber dem Stillen kein weiteres Recht auf Vergütung seiner Arbeit<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Baumbach/Hopt, Handelsgesetz, Tz 2 zu § 230 HGB

<sup>2</sup> BFH BStBl 1998 II, 0685

<sup>3</sup> Palandt, Tz 9 zu § 1822 BGB

<sup>4</sup> Baumbach/Hopt, Tz 13 ff. zu § 230 HGB



Der stille Gesellschafter hat die Einlage zu leisten, wobei die Vermögenseinlage nicht notwendigerweise eine Bareinlage sein muss. Einlagefähig ist auch die Umwandlung einer Darlehensforderung, die Überlassung von know-how, Verpflichtung zur Unterlassung bestimmter Handlungen und sonstige Dienstleistungen, sofern sie mit einem bestimmten Geldbetrag bewertet und damit bilanzierungsfähig sind<sup>5</sup>.

Die Einlage muss in das Vermögen des Geschäftsinhabers übergehen, dieser muss also die rechtliche Verfügungsmacht über den Gegenstand der Einlage erhalten. Der Anspruch auf Rückzahlung der Einlage kann zugunsten des stillen Gesellschafters gesichert werden, z.B. durch Belastung der einzubringenden Sache (Pfandrecht, Hypothek). Strittig ist, ob die Schenkung der Einlage z.B. von Eltern an Kinder durch Umbuchung des Einlagebetrages vom Kapitalkonto des Geschäftsinhabers auf das Einlagekontos des stillen Gesellschafters lediglich ein Schenkungsversprechen ist und deshalb nach § 518 BGB beurkundet werden muss oder der Formmangel durch die formlose Begründung der Beteiligung geheilt wird<sup>6</sup>. Im Außenverhältnis berechtigt und verpflichtet ist nur der Inhaber des Handelsgeschäftes bzw. das Vermögen des Inhabers. Das bedeutet, dass auch Gläubigern des Handelsgeschäftes gegenüber der Stille nur dann haftet, wenn er sich diesen gegenüber besonders verpflichtet hat, z.B. durch Bürgschaft oder durch Darlehensvertrag.

Zwingende Voraussetzung für die Begründung einer stillen Gesellschaft ist die Beteiligung am Gewinn (§ 230 HGB). Der Stille kann von Teilen des Gewinnes ausgeschlossen werden, ohne Beteiligung am Gewinn besteht allerdings keine stille Gesellschaft. Anders bei Verlust, die Beteiligung am Verlust der Gesellschaft durch den Stillen kann ausgeschlossen werden (§ 231 Abs. 2 HGB). Die Beteiligung am Gewinn und Verlust sollte im Gesellschaftsvertrag geregelt werden, da ansonsten die gesetzliche Regelung „nach angemessenem Anteil“ gilt.

Der Gewinn des stillen Gesellschafters wird nach § 232 HGB am Ende jeden Geschäftsjahres berechnet, der auf den stillen Gesellschafter entfallende Gewinn wird ausbezahlt. Sofern bei einer stillen Gesellschaft mit einem Nichtkaufmann keine Buchführungspflicht nach § 238 HGB besteht, sollte die Art der Gewinnermittlung im Gesellschaftsvertrag geregelt sein.

Ähnlich einem Kommanditisten nimmt der stille Gesellschafter am Verlust nur bis zur Höhe seiner eingezahlten oder rückständigen Einlage teil. Er ist nicht verpflichtet, den bezogenen Gewinn wegen späterer Verluste zurückzuzahlen; jedoch wird, solange seine Einlage durch Verlust vermindert ist, der jährliche Gewinn zur Deckung des Verlustes verwendet. Ein nicht abgehobener Gewinn erhöht im Zweifel nicht die Einlage.

Das gesetzliche Kontrollrecht des stillen Gesellschafter ist beschränkt, er ist lediglich berechtigt, die abschriftliche Mitteilung des Jahresabschlusses zu verlangen und dessen Richtigkeit unter Einsicht der Bücher und Papiere zu prüfen (§ 233 HGB).

Aufgelöst wird die Gesellschaft durch Vereinbarung, durch Erreichen oder Unmöglichkeitwerden des Gesellschaftszweckes, durch Tod des Inhabers des Handelsgeschäftes (nicht des Stillen, bei dessen Tod wird die Gesellschaft mit seinen Erben fortgesetzt) und durch Kündigung (§ 234 HGB).

Zur Auseinandersetzung der Gesellschaft hat der Inhaber die schwebenden Geschäfte abzuwickeln, sich mit dem stillen Gesellschafter auseinander zu setzen und dessen Guthaben in Geld zu bezahlen (§ 235 HGB)

<sup>5</sup> Staub, Großkommentar HGB, § 230 Rdnr. 75

<sup>6</sup> Hopt, § 230 Rdnr. 10; Staub, § 230 Rdnr. 80 ff.



Wird über das Vermögen des Inhabers ein Insolvenzverfahren eröffnet, so kann der stille Gesellschafter wegen der Einlage, soweit sie den Betrag des auf ihn fallenden Anteils am Verlust übersteigt, seine Forderung als Insolvenzgläubiger geltend machen. Rückständige Einlagen sind einzuzahlen (§ 236 HGB).

### 8.3 Steuerrechtliche Grundlagen

#### Einkommensteuer

Ertragsteuerrechtlich ist zu unterscheiden zwischen einer typisch stillen Gesellschaft, die beim Stillen zu Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG führt und der sog. atypisch stillen Gesellschaft, die als andere Gesellschaft Mitunternehmenschaft im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist. Der stille Gesellschafter ist Mitunternehmer, wenn seine durch den Gesellschaftsvertrag begründete Rechtsstellung von §§ 230 ff. HGB derart abweicht, dass sie nach dem Gesamtbild dem Typ eines Mitunternehmers entspricht; auf die vertragliche Bezeichnung als Mitunternehmer kommt es nicht an<sup>7</sup>.

Zur Abgrenzung zwischen der atypisch stillen Gesellschaft, bei denen der stille Gesellschafter als Mitunternehmer im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anzusehen ist und Einkünfte aus Gewerbebetrieb (oder Land- und Forstwirtschaft) erzielt, und der typisch stillen Gesellschaft, bei der der stille Gesellschafter nicht Mitunternehmer ist und Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne von § 20 EStG erzielt, wird in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) wesentlich darauf abgestellt, ob der stille Gesellschafter wie ein Mitunternehmer Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerisiko trägt. Hinsichtlich des Mitunternehmerrisikos wird als wesentlich angesehen, ob der stille Gesellschafter nicht nur am lfd. Gewinn und ggf. Verlust des vom tätigen Teilhaber betriebenen Unternehmens teil hat, sondern im Innenverhältnis schuldrechtlich auch an den stillen Reserven und an einem Geschäftswert beteiligt sein soll, etwa in der Weise, dass er bei einer Auflösung des Gesellschaftsverhältnisses nach Maßgabe einer Auseinandersetzungsbilanz und seiner prozentualen Gewinnbeteiligung auch einen Anteil an Wertsteigerungen des Betriebsvermögens haben soll.<sup>8</sup>

Für die Beurteilung, ob eine typische oder eine atypische stille Gesellschaft vorliegt, kommt es auf die Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls an. Bei der Beurteilung des Kriteriums Mitunternehmerisiko ist die Beteiligung nicht nur am lfd. Gewinn oder an einem lfd. Verlust, sondern auch an stillen Reserven und einem Geschäftswert für die Abgrenzung zwischen typischer und atypischer stiller Beteiligung deshalb von besonderer Bedeutung, weil bei der typischen stillen Gesellschaft eine Verlustbeteiligung vorgesehen sein kann und die Beteiligung am Gewinn sogar unentbehrliche Voraussetzung für die Annahme einer stillen Gesellschaft überhaupt ist. Die Beteiligung an stillen Reserven und an einem Geschäftswert kann allerdings für den Fall eines vorzeitigen Ausscheidens des stillen Gesellschafters ausgeschlossen werden, ohne dass dies zur Nichtanerkennung des stillen Gesellschafters als Mitunternehmer führen müsste. Regelmäßig ist deshalb eine Beteiligung an den stillen Reserven und auch an einem dann vorhandenen Geschäftswert für den Fall erforderlich, dass die stille Gesellschaft in anderer Weise, insbesondere durch Veräußerung des Geschäftsbetriebes oder durch seine Übernahme durch einen Beteiligten beendet wird.<sup>9</sup> Der Geschäftswert muss dabei nach verkehrsüblichen Methoden berechnet werden, eine lediglich vorübergehende Teilhabe reicht nicht.<sup>10</sup>

<sup>7</sup> Schmidt, EStG, § 15 Rdnr. 341

<sup>8</sup> BFH BStBl 1996 II 269

<sup>9</sup> BFH/NV 1993, 647

<sup>10</sup> BFH/NV 2003, 601



Auf der anderen Seite kann bei schwach ausgeprägten Mitunternehmerrisiko, also wenn beispielsweise eine Beteiligung an den stillen Reserven ausgeschlossen ist, durch eine besonders starke Ausprägung des Merkmals Mitunternehmerinitiative eine Mitunternehmerschaft vorliegen. Diese Voraussetzung erfüllt nach ständiger Rechtsprechung des BFH insbesondere der stille Gesellschafter, der zugleich Gesellschafter-Geschäftsführer der Inhaberin des Handelsgeschäftes ist.<sup>11</sup> Dies gilt insbesondere für den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, der sich an seiner GmbH als alleiniger Geschäftsführer mit hoher Einlage und hoher Gewinnbeteiligung beteiligt.

Die bloße Geschäftsführerstellung eines ausschließlich stillen Gesellschafters ohne Beteiligung an der GmbH begründet hingegen in der Regel keine Mitunternehmerschaft, da nur im stillen Gesellschaftsverhältnis begründete Rechte keine Mitunternehmerschaft begründen können. Der Geschäftsführer kann nur für die GmbH, nicht auch für die stille Gesellschaft tätig werden.<sup>12</sup>

Die atypisch stille Gesellschaft ist selbständiges „Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation“. Dementsprechend kann die atypisch stille Gesellschaft als solche im Sinne von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG durch den tätigen Gesellschafter gewerblich geprägt werden. Der tätige Gesellschafter steht dem in dieser Vorschrift genannten, zur Geschäftsführung befugten „persönlich haftenden Gesellschafter“ gleich. Er kann zwar im Außenverhältnis keine „Gesellschaftsverbindlichkeiten“ begründen; es genügt aber auch hier, dass die Verbindlichkeiten des tätigen Gesellschafters im Innenverhältnis allen Gesellschaftern entsprechend ihrem Beteiligungsverhältnis zugerechnet werden.<sup>13</sup>

Obwohl die atypisch stille Gesellschaft als Innengesellschaft kein gesamthänderisch gebundenes Vermögen hat, wird sie ertragsteuerlich behandelt wie eine Personengesellschaft. Das bedeutet, dass neben dem Betriebsvermögen des Inhabers des Handelsgeschäftes (vergleichbar dem Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft) auch Sonderbetriebsvermögen entstehen kann. Sonderbetriebsvermögen I entsteht wenn, der atypisch stille Gesellschafter dem Geschäftsinhaber Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlässt, Sonderbetriebsvermögen II entsteht, wenn Wirtschaftsgüter vorhanden sind, die dem Stillen zur Begründung und Stärkung seiner Beteiligung dienen, wie z.B. der GmbH-Anteil an der GmbH und Still oder Kredite zur Finanzierung der Vermögenseinlage.<sup>14</sup> Die Fiktion von Gesellschaftsvermögen bedeutet, dass bei entgeltlichem Erwerb von atypisch stillen Beteiligungen ggf. Ergänzungsbilanzen gebildet werden müssen. Übertragungssachverhalte, insbesondere die zulässige erfolgsneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern des Geschäftsinhabers an den atypischen, sofern dieser die Wirtschaftsgüter wieder dem Geschäftsinhaber zur Nutzung überlässt, werden analog behandelt.<sup>15</sup> Zur Begründung einer atypisch stillen Gesellschaft ist § 24 Umwandlungssteuergesetz auch auf den Inhaber des Handelsgeschäftes anwendbar.<sup>16</sup>

Bei der Gewinnermittlung ist zu beachten, dass wegen § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG die Gewinne der atypisch stillen Gesellschaft unter Einbezug von Sondervergütungen zu ermitteln sind. Zu den Sondervergütungen zählen wie bei einer GmbH & Co. KG:

- Sämtliche Vergütungen für eine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft (Lohn, Gehalt, Provisionen, Tantiemen, Honorare usw.),
- Miet- oder Pachtzinsen für die Überlassung betrieblich genutzter Grundstücke, Maschinen oder sonstige Wirtschaftsgüter
- Zinsen für die Überlassung von Kapital.

<sup>11</sup> BFH/NV 2001, 1550

<sup>12</sup> Bitz, Aktuelle Entwicklungen bei der GmbH und Still, GmbHHR 1997, 769

<sup>13</sup> BStBl 1998 II, 328

<sup>14</sup> BFH BStBl 1999 II, 286

<sup>15</sup> Bitz in Littmann, Bitz, Pust, ESt, §15, Rdnr. 51

<sup>16</sup> Schmidt, § 15, Rdnr. 350



Die entsprechenden Wirtschaftsgüter sind als Sonderbetriebsvermögen I des atypisch stillen Gesellschafters steuerverstrickt. Ausgaben, die im Zusammenhang mit diesen Wirtschaftsgütern anfallen (z.B. Schuldzinsen, Abschreibungen usw.), stellen Sonderbetriebsausgaben des atypisch stillen Gesellschafters dar, die im Rahmen der einheitlich und gesonderten Gewinnfeststellung der Personengesellschaft einzubeziehen sind.<sup>17</sup>

Die Höhe des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters – das gilt insbesondere bei Beteiligungen von Familienangehörigen – wird der Besteuerung nur insoweit zugrunde gelegt, als sie angemessen ist.<sup>18</sup>

Bei der Verlustzurechnung sind die Restriktionen des § 15a Abs. 5 EStG zu beachten, die Verluste sind solche aus beschränkter Haftung und deshalb nur begrenzt ausgleichsfähig.

Da die (atypisch) stille Gesellschaft als Innengesellschaft nicht Kaufmann (§ 6 HGB) und deshalb nach § 238 HGB weder buchführungs- noch bilanzierungspflichtig ist, erfolgt die in § 232 HGB vorgeschriebene Gewinnermittlung auf der Grundlage des Jahresabschlusses des Geschäftsinhabers. Die Beteiligung des Stillen ist Fremdkapital.

Ebenso ist der nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu ermittelnde Gewinnanteil des stillen Gesellschafters nur auf der Grundlage der Bilanz des Inhabers des Handelsgeschäftes zu ermitteln (kein steuerliche Buchführungs- und Bilanzierungspflicht der stillen Gesellschaft selbst).<sup>19</sup>

Die Gewinn- und Verlustzurechnung erfolgt bei der atypisch stillen Gesellschaft auf den Zeitpunkt des Bilanzstichtages, bei der typisch stillen Gesellschaft mit Feststellung der Bilanz, wobei hier die Zuflussfiktion des § 44 Abs. 3 EStG zu beachten ist, da die Zahlungen an typisch stille Gesellschafter der Kapitalertragsteuer unterliegen.

### Gewerbsteuer

Bei der typisch stillen Gesellschaft unterliegt der Inhaber des Gewerbebetriebes der Gewerbesteuerpflicht. Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb sind nach § 8 Nr. 2 GewStG die Gewinnanteile des stillen Gesellschafters hinzuzurechnen, wenn diese beim Empfänger nicht zur Steuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen sind. Anderenfalls erfolgt keine Hinzurechnung, da die Gewinnanteile dann beim Stillen der Gewerbesteuer unterliegen.

Eine Hinzurechnung von Schuldzinsen, Pachtzinsen oder Tätigkeitsvergütungen erfolgt hier nicht.

Bei der atypisch stillen Gesellschaft unterliegt die stille Gesellschaft der sachlichen Gewerbesteuerpflicht, dies unabhängig von ihrer fehlenden dinglichen Beteiligung am Gesellschaftsvermögen.<sup>20</sup> Persönlich steuerpflichtig hingegen ist nach § 5 Abs. 1 Gewerbesteuergesetz der Inhaber des Gewerbebetriebes, die atypisch stille Gesellschaft selbst kann hingegen als bloße Innengesellschaft ohne eigenes Betriebsvermögen nicht Gewerbesteuersubjekt und damit weder Steuerschuldner noch Adressat von Gewerbesteuer-(mess)bescheiden sein. Die Gewerbesteuer(mess)bescheide für die atypisch stille Gesellschaft sind deshalb gegen den Inhaber des Handelsgeschäfts zu richten und diesem als Steuerschuldner bekannt zu geben. Der atypisch stille Gesellschafter kann nur unter den Voraussetzungen des § 74 AO mit den

<sup>17</sup> Praxishinweise bei der Betriebsprüfung der atypisch stillen Gesellschaft (insbesondere der GmbH und Still), Die steuerliche Betriebsprüfung 2002, 349; 2003, 1

<sup>18</sup> Verfügung OFD Rostock, DStR 2000, 591

<sup>19</sup> OFD Frankfurt, DStR 2001, 1159

<sup>20</sup> BStBl 1995 II, 794



Wirtschaftsgütern seines Sonderbetriebsvermögens für die Gewerbesteuerrückstände per Haftungsbescheid haftbar gemacht werden.<sup>21</sup>

Der im Rahmen der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft ermittelte Gewinn ist unter Berücksichtigung von Hinzu- und Abrechnungen zu ermitteln. Tätigkeitsvergütungen, Pachten etc. unterliegen damit ebenfalls der Gewerbesteuerbelastung, auch kommt es zu einer hälftigen Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen. Allerdings ist wegen der pauschalierten Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer die einkommensteuerentlastende Wirkung relevant, das gilt im übrigen auch für die GmbH und Still, bei der zusätzlich auch der gewerbesteuerliche Freibetrag in Höhe von 24.500 € und der Staffeltarif nach § 11 GewStG von Bedeutung ist.

### Umsatzsteuer

Stille Gesellschaften treten als bloße Innengesellschaften im allgemeinen Geschäftsverkehr nicht in Erscheinung. Sie weisen deshalb umsatzsteuerlich keine Unternehmereigenschaften auf. Unternehmer ist ausschließlich der Inhaber des Handelsgeschäfts. Dies gilt sowohl für typisch als auch für atypisch stille Gesellschaften.<sup>22</sup>

### Erbschaftsteuer

Erbschaftsteuerliche Relevanz hat insbesondere die atypisch stille Gesellschaft, da hier Betriebsvermögen übertragen werden kann und die Regelungen des § 13a Abs. 5 ErbStG zur Übertragung von Betriebsvermögen genutzt werden können. Schenkungssteuerliche Relevanz kann allerdings auch dann gegeben sein, wenn die Vermögenseinlage des Stillen über- oder unterbewertet wird oder eine Übergewinnbeteiligung des Stillen am Handelsgewerbe stattfindet.<sup>23</sup>

## 8.4 Anwendungsbeispiele

Im folgenden sollen einige Anwendungsbeispiele insbesondere für atypisch stille Gesellschaften im Bereich der Landwirtschaft vorgestellt werden. Vorteil der atypisch stillen Gesellschaft im Vergleich zu anderen Gesellschaftsformen ergeben sich wie folgt:

- Die stille Gesellschaft unterliegt keinen Formvorschriften. Sie ist selbst nicht bilanzierungspflichtig und ist deshalb kostengünstig zu gründen. Handelsregisterliche Eintragungen, Beurkundungen oder beglaubigte Anmeldungen sind in aller Regel nicht erforderlich.
- Die atypisch stille Gesellschaft ist Innengesellschaft, tritt nach außen hin nicht auf. Die atypisch stille Beteiligung kann deshalb, falls gewünscht, vertraulich gehalten werden, vor allem haftet der Stille nicht gegenüber Gläubigern des Inhabers des Handelsgewerbes.
- Durch die stille Beteiligung entsteht eine Mitunternehmerschaft, insbesondere die Zurechnung von Betriebsvermögen zu dieser Mitunternehmerschaft kann interessante Gestaltungsaspekte eröffnen.

### Tierhaltungskooperationen nach § 51a Bewertungsgesetz

Die landwirtschaftliche Tierzucht und Tierhaltung wird durch § 51a BewG im Zusammenhang mit § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 EStG besonders gefördert. Demnach ist unter bestimmten persönlichen und sachlichen Voraussetzungen die Tierhaltung einer Kooperation auch dann landwirtschaftlich, wenn sie ohne regelmäßig landwirt-

<sup>21</sup> Degethof, StBp 2003, 1

<sup>22</sup> OFD Rostock, DStR 2000, 591

<sup>23</sup> Degethof, StBp 2003, 1





schaftlich genutzte Fläche betrieben wird, da Vieheinheiten von den Gesellschaftern auf die Gesellschaft übertragen werden können.<sup>24</sup> Für eine solche Tierhaltungskooperation in Frage kommen nun auch atypisch stille Gesellschaften<sup>25</sup>

Die atypische stille Beteiligung kommt bei Tierhaltungskooperationen vor allem für zwei Anwendungsbereiche zum Tragen. Zum einen kann durch die Gründung einer atypisch stillen Gesellschaft eine bestehende Tierhaltungskooperation leicht um weitere Gesellschafter erweitert werden, die der Tierhaltungskooperation ebenfalls Vieheinheiten übertragen können, um so Wachstum zu ermöglichen. Zum anderen ist bei Erweiterung einer Tierhaltungskooperation in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft (wie bei allen anderen Kommanditgesellschaften auch) zu beachten, dass der eintretende neue Kommanditist für die Zeit zwischen seinem Eintritt und dessen Eintragung in das Handelsregister begründeten Verbindlichkeiten nach § 176 Abs. 2 HGB unbeschränkt haftet. Soll diese unbeschränkte Haftung vermieden werden, kann die Beteiligung aber aus Zeitgründen nicht aufschiebend bedingt durch Eintragung im Handelsregister gestaltet werden, vermeidet die Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters bis zur Eintragung des Kommanditisten in das Handelsregister die Haftung.

### GmbH & Still

Besonders attraktiv ist die atypisch stille Gesellschaft in Kombination mit einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Attraktiv ist sie insbesondere, weil über die GmbH & Still zum einen die allumfängliche Haftungsbeschränkung erhalten bleibt. Zum anderen besteht, wegen der Gleichbehandlung der GmbH atypisch Still mit der Personengesellschaft, die Möglichkeit zur Verlustnutzung/Verlusttransfer. Um Verluste der Kapitalgesellschaft auf die Ebene des atypisch still beteiligten Gesellschafters zu transferieren und dort mit positiven Einkünften zu verrechnen. Diese Gestaltungsmöglichkeit sollte allerdings nicht durch im Handelsgeschäft des Geschäftsinhabers tätigen Personen (Familienangehörige) genutzt werden, weil dann die Tätigkeitsvergütungen, Pensionszusagen und Entgelte zur Nutzung zur Verfügung gestellten Wirtschaftsgüter dem Gewinn hinzugerechnet bzw. zu Sonderbetriebsvermögen umqualifiziert werden.<sup>26</sup>

Für den Fall, dass der Stille gleichzeitig alleiniger Gesellschafter der GmbH ist, bedarf es zum Nachweis des Vollzugs der Gründung der stillen Gesellschaft auch einer zeitnahen Einbuchung der Einlage.<sup>27</sup> Hier dürfte häufig auch ein Prüfungsschwerpunkt in der Betriebsprüfung der Gesellschaft liegen. Die fehlenden Formerfordernisse gelten als einer der größten Vorzüge der stillen Gesellschaft und bescheren dem Betriebsprüfer in der Praxis gleichzeitig die größten Schwierigkeiten. Rückdatierungen von Verträgen sind in der Praxis nicht selten und müssten durch entsprechende Prüfungsmaßnahmen erkannt werden.<sup>28</sup> Auf eine zeitnahe Dokumentation sollte deshalb aus Beratersicht besonders geachtet werden.

Die GmbH & Still kann im Bereich der Land- und Forstwirtschaft genutzt werden, um Wachstum von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben in Rechtsform einer GmbH durch Beteiligung Dritter zu ermöglichen und dem Dritten gleichzeitig zu erlauben, § 6b EStG-Übertragungen vorzunehmen. Aus Sicht der GmbH bestehen vielfach Kaufmöglichkeiten, allerdings fehlt es häufig an der Finanzierungsmöglichkeit, die Flächen zu erwerben. Eine direkte Beteiligungsmöglichkeit an der GmbH scheidet häufig aus, weil sie von den Beteiligten nicht gewollt wird. Außerdem wäre dann auch

<sup>24</sup> Spils ad Wilken, HLBS Steuerforum 2000, Betriebsteilungen im Zusammenhang mit Gesellschaftsgründungen nach § 51a Bewertungsgesetz

<sup>25</sup> Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, Kapitel 7, Rz 3

<sup>26</sup> Bitz in Littmann, Bitz, Pust, § 15 Rdnr. 51a

<sup>27</sup> BFH/NV 1997, 662

<sup>28</sup> Degethof, StBp 2002, 349



keine Übertragungsmöglichkeit nach § 6b EStG gegeben und der gesamte Betrag der Investition stände im Risiko. Auf der anderen Seite führt eine schlichte Verpachtung von Flächen nicht zu Betriebsvermögen, so dass die Übertragungsmöglichkeit nach § 6b EStG ausscheidet.

Beteiligt sich der investitionswillige Landwirt nun atypisch still an der GmbH dergestalt, dass ihm beispielsweise ein Gewinnanteil in Höhe des Verhältnisses seiner Einlage zum Gesamtkapital des Unternehmens (unter Berücksichtigung der bis zur Einlage entstandenen stillen Reserven) zugerechnet wird und wird der Stille gleichzeitig an den stillen Reserven und am Geschäftswert bei Beendigung der Gesellschaft beteiligt, entsteht eine atypisch stille Beteiligung und damit ertragssteuerlich eine Mitunternehmerschaft. Die Verpachtung von land- und forstwirtschaftlichen Flächen an die Mitunternehmerschaft führt zu Sonderbetriebsvermögen, ertragssteuerlich sind die Pachtzahlungen Gewinnanteile und keine Betriebsausgaben bzw. Betriebseinnahmen. § 6b-Rücklagen können auf das Sonderbetriebsvermögen übertragen werden.

Handelsrechtlich wird der für den Stillen ermittelte Gewinnanteil als „aufgrund eines Teilgewinnabführungsvertrages abgeführter Gewinn“ unter der Position 2913 des BMVEL-Jahresabschlusses berücksichtigt. Verlustanteile werden gebucht als „Erträge aus Teilgewinnabführungsverträgen“ unter der Codeposition 2906, bei einem Verlust wird die Einlage entsprechend gemindert.

Die Einlage selbst ist je nach Ausgestaltung entweder Verbindlichkeit oder Eigenkapital<sup>29</sup>

Gewerbesteuerlich ist die GmbH & atypisch Still eine Personengesellschaft, Freibetrag und Staffeltarif nach § 11 Gewerbesteuergesetz finden Anwendung. Bei der Ermittlung des auf den einzelnen Mitunternehmer entfallenden Anteils am Gewerbesteuermessbetrag nach § 35 EStG ist zu beachten, dass sich dieser nach dem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel richtet, Vorabgewinnanteile (Pacht) sind nicht zu berücksichtigen. Sollte der atypisch Stille gleichzeitig Geschäftsführer der GmbH sein, ist zu beachten, dass nach der Beteiligung auch die Geschäftsführerbezüge einen Gewinnvorab darstellen, was zu negativen ertrags- und umsatzsteuerlichen Konsequenzen führen kann.

Optimiert werden kann eine solche Konstruktion unter der Voraussetzung, dass Feldinventar im Unternehmen nach A 29 KStR nicht aktiviert werden muss. Dann bietet es sich an, den atypischen Stillen nach der Ernte und nur an einem Teil des Unternehmens, nämlich an der Bewirtschaftung der neu hinzu gepachteten Flächen, zu beteiligen. Wegen der Nichtaktivierung des Feldinventars ergeben sich zumindestens bei Bilanzstichtagen zum 30.06. eines jeden Jahres im Erstjahr der Beteiligung erhebliche Verluste, die dem Stillen mit einer zu vereinbarenden Quote zugerechnet werden, so dass er je nach Ausgestaltung der Beteiligung durch die Finanzierung des Feldinventars im ersten Jahr eine hohe Verlustzuweisung erreichen kann.

### **Überbetrieblicher Maschineneinsatz/Bewirtschaftungsverträge**

Bewirtschaftungsverträge haben in der Land- und Forstwirtschaft zunehmende Bedeutung, da im Zuge der zunehmenden Spezialisierung und vor dem Hintergrund von Kostendegressionen auch größere land- und forstwirtschaftliche Betriebe dazu übergehen, ihre Betriebe im Rahmen von Bewirtschaftungsverträgen durch andere bewirtschaften zu lassen. Für die bewirtschaftenden Landwirte besteht dabei häufig das Problem, dass die (engen) Grenzen des noch landwirtschaftlichen überbetrieblichen Maschineneinsatzes nach R 135 Abs. 9 bzw. Abs. 10 EstR leicht überschritten

<sup>29</sup> s. Ellrott/M. Ring in Beck Bilanzkommentar Tz 233 zu § 247





werden. Weiter ist je nach Vertragsgestaltung nicht auszuschließen, dass tatsächlich insbesondere bei sog. crop sharing Verträgen ungewollt eine Mitunternehmerschaft entsteht.<sup>30</sup> Das Entstehen einer Mitunternehmerschaft ist dann besonders fatal, wenn der Mitunternehmerschaft die bewirtschafteten Ackerflächen zugerechnet werden, der verbleibende Tierhaltungsbetrieb dann allerdings gewerblich wird, weil nicht ausreichend Vieheinheiten im Sinne von § 13 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zur Verfügung stehen und die Tierhaltung dadurch gewerblich wird.

Durch die bewusste Gründung einer atypisch stillen Gesellschaft zwischen dem bewirtschafteten Betrieb und dem Wirtschaftler kann dies vermieden werden. Durch die atypisch stille Gesellschaft erfolgen die Maschinenleistungen im Rahmen der Mitunternehmerschaft, die oben angesprochenen Grenzen sind dann unbeachtlich. Auch können Saatgut sowie Dünge- und Spritzmittel gemeinschaftlich eingekauft werden, ohne dass sich hieraus ein Gewerbebetrieb ergibt, weil eben die überbetriebliche Maschinenverwendung im Rahmen der Mitunternehmerschaft erfolgt.

### 8.5 Fazit

Stille Gesellschaften als Gestaltungsinstrument sollten mehr in den Fokus der Beratung gelangen. Durch sie lassen sich sehr flexibel und weitgehend frei von Formschriften Gestaltungsmöglichkeiten umsetzen. Fundierte zivil- und steuerliche Kenntnisse sind allerdings Voraussetzung für die Anwendung, da es ansonsten leicht zu unerwünschten Konsequenzen kommen kann.

<sup>30</sup> Spils ad Wilken, HLBS Steuerforum, Steuerliche Einordnung von Bewirtschaftungsverträgen; Felsmann, A 290 R



8 Stille Gesellschaften im Ertrags- und Umsatzsteuerrecht  
8.1 Einleitung

---

## 8.1 Einleitung

- Stille Gesellschaft in der gewerblichen Beratungspraxis mit großer Bedeutung
- In der landwirtschaftlichen Beratung noch wenig vertreten



8 Stille Gesellschaften im Ertrags- und Umsatzsteuerrecht  
8.2 Gesellschaftsrechtliche Grundlagen

---

## 8.2 Gesellschaftsrechtliche Grundlagen

- Beteiligung mit einer Vermögenseinlage am Handelsgewerbe eines Dritten, analoge Anwendung bei anderen Unternehmen
- Innengesellschaft, kein gemeinschaftliches Vermögen
- Beteiligung am ganzen Unternehmen, aber auch an Teilen möglich
- In der Regel formfreie Gestaltung, außer bei Einbringung von Grundstücken, GmbH-Anteilen oder bei Beteiligungen Minderjähriger



**8 Stille Gesellschaften im Ertrags- und Umsatzsteuerrecht**  
**8.2 Gesellschaftsrechtliche Grundlagen**

---

- Einlage kann Bareinlage, Sacheinlage oder Einlage von bilanzierungsfähigen Dienstleistungen sein
- Beteiligung des Stillen am Gewinn ist notwendig, am Verlust nicht. Gewinn wird am Ende des Geschäftsjahres berechnet und ausgezahlt.
- Am Verlust nimmt Stiller nur bis zur Höhe seiner Einlage teil. Kontrollrechte sind beschränkt.
- Bei Auflösung oder Kündigung Abwicklung schwebender Geschäfte. Guthaben des Stillen ist in Geld zu berichtigen.



**8 Stille Gesellschaften im Ertrags- und Umsatzsteuerrecht**  
**8.2 Gesellschaftsrechtliche Grundlagen**

---

- Im Insolvenzverfahren kann der Stille die den Verlustanteil übersteigende Einlage als Insolvenzgläubiger geltend machen, vorherige Absicherung ist möglich.



**8 Stille Gesellschaften im Ertrags- und Umsatzsteuerrecht  
8.3 Steuerrechtliche Grundlagen**

## **8.3 Steuerrechtliche Grundlagen**

### Einkommensteuer

- Differenzierung zwischen atypischer und typischer stiller Gesellschaft
  - Typisch: Einkünfte aus Kapitalvermögen, Privatvermögen
  - Atypisch: Einkünfte aus Gewerbebetrieb (oder Land- und Forstwirtschaft), Betriebsvermögen



**8 Stille Gesellschaften im Ertrags- und Umsatzsteuerrecht  
8.3 Steuerrechtliche Grundlagen**

- Für die Abgrenzung kommt es auf das Gesamtbild der Verhältnisse an
  - Mitunternehmerrisiko: über § 230 HGB hinausgehende Beteiligung am Gewinn und Verlust, stillen Reserven und Geschäftswert zumindest bei Veräußerung des Unternehmens ist in der Regel notwendig, die Berechnung des Geschäftswertes muss nach verkehrsüblichen Methoden erfolgen
  - Mitunternehmerinitiative: bei schwach ausgeprägten Mitunternehmerrisiko (z.B. ohne Beteiligung an stillen Reserven) kann besonders stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative Mitunternehmerschaft bedeuten, beispielsweise bei GmbH Gesellschafter-Geschäftsführer, die sich atypisch still an GmbH beteiligen



**8 Stille Gesellschaften im Ertrags- und Umsatzsteuerrecht  
8.3 Steuerrechtliche Grundlagen**

---

- Atypisch stille Gesellschaft hat als Innengesellschaft kein gesamthänderisch gebundenes Vermögen, wird aber wie eine Personengesellschaft behandelt
  - Betriebsvermögen (das des Geschäftsinhabers wird wie Gesamthandsvermögen behandelt)
  - Sonderbetriebsvermögen I (Überlassung von Wirtschaftsgütern durch Stillen)
  - Sonderbetriebsvermögen II (GmbH-Anteil, Kredite zur Finanzierung der Beteiligung)
  - Ergänzungsbilanzen bei entgeltlichem Erwerb der stillen Beteiligung



**8 Stille Gesellschaften im Ertrags- und Umsatzsteuerrecht  
8.3 Steuerrechtliche Grundlagen**

---

- Gewinn ist unter Einbezug von Sondervergütungen zu ermitteln
  - Vergütung für Tätigkeiten im Dienst der Gesellschaft
  - Miet- und Pachtzinsen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern
  - Zinsen für das Überlassen von Kapital
  - Sonderbetriebsausgaben mindern den Gewinn
- Angemessenheit des Gewinn ist bei Familienpersonengesellschaften zu beachten



**8 Stille Gesellschaften im Ertrags- und Umsatzsteuerrecht**  
**8.3 Steuerrechtliche Grundlagen**

---

- (atypisch) stille Gesellschaft ist als Innengesellschaft nicht buchführungspflichtig, Gewinnermittlung erfolgt auf der Grundlage der Bilanz des Inhabers. Beteiligung ist als Fremdkapital auszuweisen.
- Gewinnzufluss: atypisch stille Gesellschaft wie bei der Personengesellschaft, typisch stille Gesellschaft mit Bilanzfeststellung, Zuflussfiktion des § 44 Abs. 3 EStG und Kapitalertragsteuerverpflichtung ist für letztere zu beachten.



**8 Stille Gesellschaften im Ertrags- und Umsatzsteuerrecht**  
**8.3 Steuerrechtliche Grundlagen**

---

**Gewerbsteuer**

- Bei typisch stiller Gesellschaft ist der Inhaber gewerbsteuerpflichtig, ggf. Hinzurechnung Gewinnanteil gem. § 8 Nr. 2 Gewerbesteuergesetz
- Bei atypisch stiller Gesellschaft ist der im Rahmen der Mitunternehmerschaft ermittelte Gewinn unter Berücksichtigung von Hinzurechnungen und Abrechnungen zugrunde zu legen. Auch bei GmbH und Still sind Freibetrag und Staffeltarif anzuwenden, § 35 EStG ist relevant.





**8 Stille Gesellschaften im Ertrags- und Umsatzsteuerrecht**  
**8.3 Steuerrechtliche Grundlagen**

---

**Umsatzsteuer**

- Als Innengesellschaft sind stille Gesellschafter umsatzsteuerlich keine Unternehmer

**Erbschaftssteuer**

- Die Regelungen des § 13a Abs. 5 ErbStG sind bei Übertragungen relevant, auch bei GmbH und Still.
- Über- oder Unterbewertung von Vermögenseinlagen und Übergewinnbeteiligung des Stillen kann schenkungssteuerlich relevant sein



**8 Stille Gesellschaften im Ertrags- und Umsatzsteuerrecht**  
**8.4 Anwendungsbeispiele**

---

**8.4 Anwendungsbeispiele**

**Vorteile in der Landwirtschaft:**

- Keine Formvorschriften, keine Bilanzierungspflicht, keine Handelsregistereintragung
- Innengesellschaft, Haftung ist beschränkt
- Zuordnung von Betriebsvermögen kann gestaltet werden



**8 Stille Gesellschaften im Ertrags- und Umsatzsteuerrecht**  
**8.4 Anwendungsbeispiele**

**Tierhaltungskooperationen:**

- Kooperation nach § 51a BewG ist auch mit atypisch stiller Gesellschaft möglich, Beteiligung lässt sich ohne Bekanntgabe nach außen einfach und mit Haftungsbeschränkung gestalten
- Geeignet für einfache Erweiterung bestehender Kooperationen oder bis zur Eintragung neuer Kommanditisten ins Handelsregister

**GmbH und Still**

- Beteiligung ohne Handelsregisterpublizität
- Möglichkeit des Verlusttransfers aus der Kapitalgesellschaft auf den Stillen und dort Verrechnung mit positiven Einkünften



**8 Stille Gesellschaften im Ertrags- und Umsatzsteuerrecht**  
**8.4 Anwendungsbeispiele**

- Vorsicht bei tätigen Gesellschaftern, dort Hinzurechnung von Tätigkeitsvergütungen
- Nutzung von Freibetrag und Staffeltarif durch atypisch stille GmbH und Still

**Beispiel:**

Beteiligung atypisch Still an landwirtschaftlicher GmbH mit Überlassung von Flächen, § 6b EStG – Übertragung möglich.

Beteiligung an Gewinn/Verlust, stillen Reserven

Gewinnanteil: Aufwendungen aus Teilgewinnabführungsverträgen

Verbindlichkeit oder Zuschreibung stille Beteiligung bis zum Nennwert



**8 Stille Gesellschaften im Ertrags- und Umsatzsteuerrecht  
8.4 Anwendungsbeispiele**

---

Verlustanteil: Ertrag aus Teilgewinnabführungsvertrag  
Verminderung stille Beteiligung

Stille Beteiligung selbst ist je nach Ausgestaltung Verbindlichkeit  
oder Eigenkapital

Optimierung wegen Nichtaktivierung Feldinventar durch Beteiligung  
nur am Teil des Unternehmens ist möglich

Überbetrieblicher Maschineneinsatz/Bewirtschaftungsverträge

- Bei Bewirtschaftungsverträgen mit Beteiligung am Ertrag ohnehin Gefahr einer Mitunternehmerschaft



**8 Stille Gesellschaften im Ertrags- und Umsatzsteuerrecht  
8.4 Anwendungsbeispiele**

---

- Bewusste Gestaltung mit atypisch stiller Gesellschaft, um Grenzen des R 135 (9) (10) EStR zu entgehen
- Auch gemeinsamer Erwerb von Dünge- und Spritzmitteln im Rahmen der atypisch stillen Gesellschaft möglich



8 Stille Gesellschaften im Ertrags- und Umsatzsteuerrecht  
8.5 Fazit

---

## 8.5 Fazit

- Stille Gesellschaften als Gestaltungsinstrument zu empfehlen
- Fundierte zivil- und steuerrechtliche Kenntnisse Voraussetzung für Anwendung, da ansonsten leicht unerwünschte Konsequenzen