

Die GmbH & atypisch stille Gesellschaft als Gestaltungsalternative im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens

I. Einführung und Problemstellung

Aufgrund des dauernden Strebens der Öffentlichen Hand nach neuen Steuerquellen und dem Versuch so genannte Steuerschlupflöcher zu schließen herrscht ein stetiges Bedürfnis von Steuerpflichtigen nach neuen Konzepten und Sachverhaltsgestaltungen.

Ziel der Steuerpflichtigen ist dabei die Minimierung oder gar Vermeidung von Steuerlasten. Aus den Haftungsgründen eines Einzelunternehmens sind Unternehmer zunehmend dazu übergegangen, eine GmbH zu gründen. Diese stellt sich aber regelmäßig steuerlich etwas unvorteilhafter dar, auch trotz der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens¹, als die Betätigung im Einzelunternehmen oder in Personengesellschaften.

Aus Steuersparerwägungen heraus und auch auf der Suche nach geeigneten Finanzierungsstrategien hat sich in den letzten Jahren die GmbH & atypisch stille Gesellschaft als eine Unternehmensform entwickelt, die ansatzweise die ertragsteuerlichen Vorteile der Personengesellschaft mit den haftungsrechtlichen Vorteilen der GmbH verbindet

Durch das neu eingeführte Halbeinkünfteverfahren für die Besteuerung von Kapitalgesellschaften und die nach wie vor einhergehende Altbesteuerung bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften wird es keine Änderung in der Praxis für die Notwendigkeit des Überganges eines Verlustes an einer GmbH auf die persönliche Ebene der Gesellschafter geben.

Dieses Referat setzt sich mit dem Gestaltungsinstrument der GmbH & atypisch stillen Gesellschaft auseinander. Es werden die finanziellen, steuerlichen und wirtschaftlichen Aspekte dieser Gesellschaftsform betrachtet. Das Referat setzt sich damit auseinander, welche steuerlichen, betriebswirtschaftlichen und gesellschaftsrechtlichen Bereiche tangiert werden und welche Problembereiche auftreten. Insoweit wird besonders auf die wesentlich zu beachtenden

¹ vgl. Steuersenkungsgesetz 2001 vom 23. Oktober 2000, BStBl I 2000, S. 1428 ff.

steuerlichen Merkmale einer GmbH & atypisch stillen Gesellschaft hingewiesen. Heutzutage ist es aufgrund gesellschafts- und steuerrechtliche Möglichkeiten machbar, dass die Gesellschafter einer GmbH neben ihrer nach dem Gesellschaftsrecht geschuldeten Beteiligung am Stammkapital eine zusätzliche Position am Handelsgewerbe der GmbH einnehmen können und zwar durch die Beteiligung als stiller Gesellschafter.

Ist die Innengesellschaft nach §§ 230 ff. HGB ausgestaltet spricht man von einer GmbH & typisch stillen Gesellschaft. Werden dem Gesellschafter aber weitgehend mehr Rechte eingeräumt, als es dem vom Gesetz geregelten Normalfall der §§ 230 ff. HGB entspricht, handelt es sich um eine sog. GmbH & atypisch stille Gesellschaft².

II. Die atypisch stille Gesellschaft und ihre rechtlichen Grundlagen

Die atypische stille Gesellschaft gründet sich handelsrechtlich aus den Vorschriften des HGB zur stillen Gesellschaft, §§ 230 ff. HGB. Steuerrechtlich begründet sie sich aus den Voraussetzungen über das Vorliegen einer steuerlichen Mitunternehmerschaft gem. § 15 (1) Satz 1 Nr. 2 EStG, vgl. Punkt III.1.b.,c. Zwischen dem Handelrecht und Steuerrecht gibt es eine Unterscheidung hinsichtlich der Behandlung der atypisch stillen Gesellschaft Die nach zivilrechtlichen Vereinbarungen atypisch stille Gesellschaft hat nicht zwingend zur Folge, dass diese auch steuerrechtlich zu einer atypisch stillen Gesellschaft formiert.

1. Grundlagen im Handelsrecht für die stille Gesellschaft

Eine Normierung der stillen Gesellschaft wird in den §§ 230-237 HGB vorgenommen, ergänzend dazu finden §§ 705 ff. BGB Anwendung. Demzufolge ist stiller Gesellschafter derjenige, der sich an einem Handelsgewerbe, das ein anderer betreibt mit einer Vermögenseinlage beteiligt (§ 230 (1) HGB). Dabei ist die Einlage so zu bewirken, dass sie in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäftes übergeht. Entsprechend existiert kein Gesamthandsvermögen, sondern das Vermögen der Gesellschaft steht zivilrechtlich alleine dem Inhaber

² vgl. *Behrens/Karkowski*, Verlustabzug auf Ebene des stillen Gesellschafters auch ohne voraussichtlich dauernde Wertminderung seiner im Betriebsvermögen gehaltenen typisch stillen Beteiligung, DB 2001, S. 1059 (S. 1059)

des Handelsgewerbes zu, da der stille Gesellschafter nur schuldrechtlich beteiligt ist³. Bei der stillen Gesellschaft handelt es sich um eine sog. Innengesellschaft, da der stille Gesellschafter im Verhältnis zu Dritten nicht in Erscheinung tritt⁴. Nach § 230 (2) HGB wird nur der Inhaber des Handelsgeschäftes aus den im Rahmen seines Handelsgeschäftes abgeschlossenen Geschäften berechtigt und verpflichtet. Folglich haftet er auch alleine den Gesellschaftsgläubigern mit seinem gesamten Vermögen.

Des Weiteren ist der stille Gesellschafter gem. § 231 (2), 2. HS HGB an den Gewinnen der Gesellschaft beteiligt. Nach § 231 (2), 1. HS HGB kann eine etwaige Verlustbeteiligung des stillen Gesellschafters auch ausgeschlossen werden. Die Höhe der Verlustbeteiligung des stillen Gesellschafters ist gem. § 232 (2) HGB auf den Betrag der eingezahlten oder rückständigen Einlage des stillen Gesellschafters beschränkt. Im Falle der Auflösung des Gesellschaftsverhältnisses ist gem. § 235 HGB keine Beteiligung des stillen Gesellschafters an den stillen Reserven vorgesehen.

Weiterhin besitzt der stille Gesellschafter weder Vertretungsmacht, noch Geschäftsführungsbefugnis, sondern es werden ihm nach § 233 HGB lediglich Kontrollrechte eingeräumt. Gem. § 233 (1) HGB hat der stille Gesellschafter das Recht, eine abschriftliche Mitteilung des Jahresabschlusses zu verlangen und dessen Richtigkeit unter Einsicht der Bücher und Papiere zu prüfen. Die in § 716 des Bürgerlichen Gesetzbuchs dem von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschafter eingeräumten weiteren Rechte stehen dem stillen Gesellschafter gem. § 233 (2) HGB nicht zu.

2. Differenzierung zwischen der typischen und atypischen stillen Gesellschaft

Bei der stillen Gesellschaft handelt es sich um eine reine Innengesellschaft, die nach außen hin nicht in Erscheinung tritt, so dass die Geschäftspartner der Gesellschaft darüber keine Kenntnis erlangen⁵.

Die zu leistende Einlage wird Vermögen des Geschäftsinhabers, es liegt ein schuldrechtliches Verhältnis zwischen Eigentümer und Gesellschafter vor. Einerseits bedeutet dieses, dass der stille Gesellschafter und der tätige Teilhaber

³ vgl. *Münchener Kommentar HGB - Schmidt*, § 230 HGB - Rz. 79, 80

⁴ vgl. *Blaurock*, Handbuch der stillen Gesellschaft, § 1 - Rz. 28

⁵ vgl. *Förster/Brinkmann*, Die Vorteilhaftigkeit „zusammengesetzter Rechtsformen“ nach der Unternehmensteuerreform, BB 2002, S. 1289 (S. 1291)

kein gemeinsames Gesamthandvermögen bilden, was eine Innengesellschaft kennzeichnet. Dem gegenüber ist aber festzuhalten, dass die Einlage des stillen Gesellschafters grundsätzlich als Fremdkapital im Unternehmen darzustellen ist, da sie dessen Rückzahlungsanspruch nach § 235 HGB darstellt

Durch die dispositiven Regelungen des Gesetzgebers, insbesondere durch § 231 (2), 1. HS HGB, wodurch die Verlustbeteiligung des stillen Gesellschafters ausgeschlossen werden kann, kann es zu einer Abwandlung von einer typisch stillen Gesellschaft kommen.

Zivilrechtlich spricht man dann von einer atypisch stillen Gesellschaft, wenn der Gesellschaftsvertrag von der gesetzlichen Struktur der stillen Gesellschaft nach §§ 230 ff. HGB abweicht. Dieses kann u.a. durch Gewährung von Vermögensverwaltungsrechten aber insbesondere durch die Beteiligung an den stillen Reserven geschehen⁶. Dadurch werden dem atypisch stillen Gesellschafter mehr Rechte zugesprochen als dem stillen Gesellschafter, so dass seine Stellung mehr der eines Kommanditisten ähnelt.

Weiterhin handelt es sich bei der GmbH & atypisch stillen Gesellschaft um eine Innengesellschaft ohne Gesamthandsvermögen, da gem. § 230 (1) HGB die Beteiligung des stillen Gesellschafters in das Gesamthandsvermögen des Geschäftsinhabers übergeht⁷.

Durch den Wortlaut des § 230 (1) HGB ist es auch möglich, dass sich ein Alleingesellschafter (Einmann-GmbH) auch in seiner Person als atypisch stiller Gesellschafter an der GmbH beteiligt. Denn § 230 (1) HGB setzt nur voraus, dass sich ein stiller Gesellschafter an dem Handelsgewerbe, das „ein anderer“ betreibt, mit einer Vermögenseinlage beteiligt. Es liegt keine Definition des anderen vor, so dass darunter auch jede GmbH zu verstehen ist⁸.

III. Steuerliche Behandlung der GmbH & atypisch stillen Gesellschaft

Der Hauptgrund für das Gebilde einer GmbH & atypisch stillen Gesellschaft ist im Steuerrecht zu suchen. Diese Möglichkeit wird dazu genutzt einen Misserfolg der GmbH (Verluste der GmbH) auf die gewerblichen Einkünfte eines atypisch stillen Gesellschafters zu übertragen.

⁶ vgl. *Schmidt - Schmidt*, § 15 EStG, Rz. 340

⁷ vgl. *Horn*, Die GmbH & atypisch Still als Verfahrensbeteiligte im Steuerrecht, GmbHR 2001, S. 138 (S. 138)

⁸ vgl. *Müller/Hoffmann* - Neu, § 13, Rn. 2

1. Grundlagen im Steuerrecht

Das deutsche Steuerrecht wird durch den sog. Dualismus der Einkunftsarten gekennzeichnet. Dies bedeutet, dass die sieben Einkunftsarten in die drei Gewinneinkunftsarten nach § 2 (2) Nr. 1 EStG und in vier Überschusseinkunftsarten nach § 2 (2) Nr. 2 EStG unterteilt werden.

Dabei werden die Gewinneinkünfte nach den Vorschriften der §§ 4-7 EStG ermittelt, während sich die Überschusseinkünfte nach den §§ 8-11 EStG ermitteln lassen. Der Hauptunterschied liegt darin, dass bei den Gewinneinkünften das Vermögen des Steuerpflichtigen steuerverstrickt ist, d.h. die Zuwächse im Betriebsvermögen besteuert werden, während bei Überschusseinkünften die Vermögenssteigerungen im Privatvermögen nicht beachtet werden. Fraglich ist, welcher Einkunftsart die Einkünfte aus einer atypisch stillen Gesellschaft zuzurechnen sind.

a. Einkünfte der stillen Gesellschaft

Der typisch stille Gesellschafter bezieht Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 (1) Nr. 4 i.V.m. § 43 (1) Nr. 3 EStG. Eine Ausnahme davon gilt, wenn die typisch stille Beteiligung im Betriebsvermögen des eigenen Gewerbebetriebes des Steuerpflichtigen gehalten wird. In diesem Falle liegen gewerbliche Einkünfte gem. § 20 (3) i.V.m. § 15 (1) EStG vor⁹.

b. Einkünfte der atypisch stillen Gesellschaft

Bei der Beteiligung an einer atypisch stillen Gesellschaft würden gewerbliche Einkünfte des Gesellschafters vorliegen, wenn er als Mitunternehmer i.S.d. § 15 (1) Satz 1 Nr. 2 EStG anzusehen ist¹⁰. Die Bezeichnung Mitunternehmer bzw. Mitunternehmerschaft ist als selbständiger Begriff des Steuerrechts zu verstehen, auch wenn im Steuerrecht dafür keine gesetzliche Definition vorhanden ist¹¹.

Durch § 15 (1) Satz 1 Nr. 2 EStG werden zwei Kernaussagen verdeutlicht. Zum einen erklärt § 15 (1) Satz 1 Nr. 2 EStG, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb dann vorliegen, wenn der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist. Unter Berücksichtigung von § 15 (1) Satz 1 Nr. 1 EStG,

⁹ vgl. *Schmidt - Schmidt*, § 15 EStG, Rz. 341

¹⁰ vgl. *Ebenda*, Rz. 341

¹¹ vgl. *Blaurock*, Handbuch der Stillen Gesellschaft, § 20 - Rz. 1237

auf den § 15 (1) Satz 1 Nr. 2 EStG Bezug nimmt und demnach Einkünfte aus Gewerbebetrieb nur Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen sind, wird deutlich, dass die Mitunternehmerschaft ein gewerbliches Unternehmen i.S.d. § 15 (2) EStG betreiben muss¹².

Zum anderen setzt § 15 (1) Satz 1 Nr. 2 EStG eine bestimmte Organisationsform voraus, in deren Rahmen gewerbliche Einkünfte erzielt werden können. Aus dem Wortlaut des Gesetzes handelt es sich dabei um die OHG und die KG, sowie um eine andere Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen sind.

Die atypisch stille Gesellschaft gilt dabei als die andere Gesellschaft i.S.d. § 15 (1) Satz 1 Nr. 2 EStG¹³.

c. Mitunternehmerschaft bei atypisch stiller Gesellschaft

Aus dem Wortlaut des § 15 (1) Satz 1 Nr. 2 EStG wird deutlich, dass eine Gesellschafterstellung, unerheblich ob es sich um eine natürliche oder juristische Person handelt, zwingend notwendig für deren Mitunternehmerstellung ist.

Ausgangspunkt für die Begriffsbestimmung des Mitunternehmers ist zunächst der Unternehmerbegriff. Unternehmer ist gem. § 14 (1) BGB, eine natürliche oder juristische Person oder eine rechtsfähige Personengesellschaft, die bei Abschluss eines Rechtsgeschäfts in Ausübung ihrer gewerblichen oder selbständigen beruflichen Tätigkeit handelt. Demnach ist der Unternehmer eines Gewerbebetriebes eine Person, die planmäßig eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit gewerblicher Art mit einem als selbständigen wirtschaftlichen Organismus im Geschäftsverkehr erscheinenden Betrieb ausübt, der auf seine Rechnung und Gefahr geht¹⁴.

Es ist zu klären, auf wessen Rechnung das Unternehmen betrieben wird und wer die persönliche Verantwortung trägt¹⁵.

Der Begriff des Mitunternehmers ist durch Auslegung zu ermitteln, da es sich nach h.M. um einen offenen Typusbegriff handelt¹⁶. Dadurch gestaltet sich die Auslegung als schwer, da es eine unbegrenzte Anzahl von Kriterien zur

¹² Eine Ausnahme dazu bildet die gewerbliche geprägte Personengesellschaft i.S.d. § 15 (3) Nr. 2 EStG, die hier nur der Vollständigkeit halber erwähnt werden soll.

¹³ vgl. *Schmidt - Schmidt*, § 15 EStG, Rz. 169

¹⁴ vgl. *Blaurock*, Handbuch der Stillen Gesellschaft, § 20 - Rz. 1239

¹⁵ vgl. *Ebenda*, § 20 - Rz. 1239

¹⁶ vgl. *Ebenda*, § 20 - Rz. 1238 m.w.N.

Feststellung eines Mitunternehmers gibt. Kennzeichnend ist aber, dass diejenige Person als Mitunternehmer gilt, auf deren Mitrechnung, Mitverantwortung und Mitgefahr ein Betrieb geführt wird, und wer aufgrund eines zivilrechtlichen Gesellschaftsverhältnisses zusammen mit anderen Personen Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerrisiko trägt¹⁷, wobei die beiden zuletzt genannten Kriterien die entscheidenden sind.

Der atypisch stille Gesellschafter gilt dann als Mitunternehmer, wenn seine durch den Gesellschaftsvertrag normierte Stellung derart von den §§ 230 ff. HGB abweicht, dass er nach dem Gesamtbild dem Typ des Mitunternehmers entspricht¹⁸.

aa. (Mit-) Unternehmerinitiative¹⁹

Mitunternehmerinitiative beinhaltet die Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen, die gleichbedeutend zur Teilnahme des Teilhabers an den unternehmerischen Entscheidungen ist²⁰. Ausreichend ist die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten.

Mitunternehmerinitiative ist dann anzunehmen, wenn die Möglichkeit zur Ausübung von Rechten besteht, die denen des Kommanditisten ähnlich sind, vornehmlich Mitwirkungs- und Kontrollrechte (§§ 164, 166 HGB) oder den bürgerlich-rechtlichen Kontrollrechten gem. § 716 BGB entsprechen²¹.

Hintergrund ist, dass es dem Gesellschafter durch dieses Recht ermöglicht werden soll, an Entscheidungen der Gesellschaft partizipieren zu können²².

bb. (Mit-) Unternehmerrisiko²³

Mitunternehmerrisiko bedeutet im Regelfall die Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven einer Gesellschaft²⁴. Im Gegensatz zur personenbezogenen Mitunternehmerinitiative ist das Mitunternehmerrisiko ausschließlich vermögensbezogen.

¹⁷ vgl. *Schmidt - Schmidt*, § 15 EStG, Rz. 262

¹⁸ vgl. *Ebenda*, Rz. 341

¹⁹ grundsätzliches vgl. BFH, BStBl II 1999 S. 286 (S. 288 f.)

²⁰ vgl. BFH, BStBl II 1984, S. 751 (S. 769)

²¹ vgl. *Ebenda*, S. 751 (S. 769)

²² vgl. *Ebenda*, S. 751 (S. 769)

²³ grundsätzliches vgl. BFH, BStBl II 1994, S. 635 (S. 637)

²⁴ vgl. *Schmidt - Schmidt*, § 15 EStG, Rz. 264

Letztendlich wird dadurch die gesellschaftsrechtliche Teilnahme am Erfolg bzw. Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens ausgedrückt²⁵.

Erkenntlich wird dieses Risiko bei der Mitunternehmerschaft durch eine entsprechende schuldrechtliche Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft. Darüber hinaus spiegelt sich das Risiko durch die Beteiligung an der Vermögenssubstanz des Unternehmens wieder, was sich in einem Firmenwert und in den stillen Reserven widerspiegelt.

cc. Verhältnis von Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko

Sowohl Mitunternehmerinitiative als Mitunternehmerrisiko müssen zusammen vorliegen, wobei aber im Einzelfall eine Eigenschaft mehr und die andere weniger ausgeprägt sein kann, solange beide Merkmale auf dem Gesellschaftsvertrag beruhen²⁶. Kennzeichnend ist hier das Gesamtbild der beiden Merkmale sowie der wirtschaftliche Gesamteindruck bzw. die rechtlichen Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter.

Im Besonderen kann eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative die Gesellschaft in eine GmbH & atypisch stille Gesellschaft umqualifizieren, insbesondere dann, wenn der stille Gesellschafter gleichzeitig Geschäftsführer der GmbH ist²⁷ oder die monetäre Einlage als stiller Gesellschafter im Verhältnis zum Stammkapital sehr hoch ist²⁸. Hierbei ist von praktischer Bedeutung dass auch eine Abfindung bei Beendigung der Gesellschaft eine Indizwirkung für eine GmbH & atypisch stille Gesellschaft entwickeln kann²⁹.

Andererseits kann eine schwach ausgeprägte Mitunternehmerinitiative durch ein besonders stark ausgeprägtes Mitunternehmerrisiko kompensiert werden, wenn der Gesellschafter an den stillen Reserven und/oder am Geschäftswert beteiligt ist³⁰.

Folglich ist eine GmbH & atypisch stille Gesellschaft als Mitunternehmerschaft insbesondere dann anzunehmen, wenn der stille Gesellschafter schuldrechtlich am

²⁵ vgl. BFH, BStBl II 1984, S. 751 (S. 769)

²⁶ vgl. *Schmidt - Schmidt*, § 15 EStG, Rz. 262

²⁷ vgl. BFH, BStBl II 1994 S. 702 (S. 704)

²⁸ vgl. GmbHR 1999, S. 193 (S. 194)

²⁹ vgl. GmbHR 2000, S. 293 (S. 296)

³⁰ Es wird aber dann keine Mitunternehmerschaft begründet, wenn nur eine Beteiligung von so geringer wirtschaftlicher Bedeutung vorliegt, da es dann in der Praxis realitätsfremd wäre, dass sich stille Reserven überhaupt bilden.

Geschäftswert und an den stillen Reserven der Gesellschaft beteiligt ist³¹, jedoch keine Beteiligung an der Unternehmensführung hat. Denn schuldrechtlich müssen ihm die Vermögensrechte eingeräumt werden, die ein Kommanditist erlangen muss, um als Mitunternehmer angesehen zu werden. Der Kommanditist gilt dann als Mitunternehmer, wenn ihm die im HGB zustehenden Rechte eingeräumt werden. Nach den Vorschriften der §§ 161 ff. HGB ist der Kommanditist nicht nur am laufenden Unternehmenserfolg, sondern bei einem Ausscheiden auch an den stillen Reserven und am Geschäftswert nach §§ 138, 155, 161 (2) HGB und §§ 738 ff. BGB beteiligt. Gleiches muss dann auch für den atypisch stillen Gesellschafter gelten, wenn er als Mitunternehmer der GmbH & atypisch stillen Gesellschaft angesehen werden will. Nur wenn der stille Gesellschafter bei Beendigung der Gesellschaft einen Anspruch auf Beteiligung am tatsächlichen Zuwachs des Gesellschaftsvermögens unter Berücksichtigung der entstandenen stillen Reserven hat, wird der Gewerbebetrieb im Innenverhältnis auf gemeinsame Rechnung und Gefahr des Geschäftsinhabers und des stillen Gesellschafters geführt, so dass eine Mitunternehmerschaft vorliegt.

2. Atypisch stille Gesellschaft im Einkommensteuerrecht

Da mittlerweile festgestellt wurde, dass bei der GmbH & atypisch stillen Gesellschaft eine Mitunternehmerschaft vorliegt³², ist fraglich, bei wem und in welcher Höhe die Einkünfte besteuert werden.

a. Besteuerung der Personengesellschaft

Gemäß § 15 (1) Satz 1 Nr. 2 EStG gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb die Gewinnanteile der Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind, und die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat. Aus dem Wortlaut des § 15 (1) Satz 1 Nr. 2 EStG könnte erkennbar sein, dass die Personengesellschaft für sich selbst betrachtet weder einkommens- noch körperschaftssteuerpflichtig ist.

³¹ vgl. GmbHR 1986, S. 363 (S. 363)

³² vgl. Punkt III.1.c.

Fraglich ist, ob die GmbH & atypisch stille Gesellschaft einkommensteuerpflichtig ist. Gem. § 1 (1) EStG sind nur natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Da es sich bei der GmbH & atypisch stillen Gesellschaft nicht um eine natürliche Person handelt, scheidet eine unbeschränkte Einkommensteuerpflicht aufgrund des fehlenden Tatbestandsmerkmals der natürlichen Person aus.

Fraglich ist, ob die GmbH & atypisch stille Gesellschaft nicht körperschaftssteuerpflichtig sein könnte.

Gem. § 1 (1) KStG sind unbeschränkt körperschaftssteuerpflichtig die nachfolgend aufgezählten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben:

(1) Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung); (2) Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften; (3) Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit; (4) sonstige juristische Personen des privaten Rechts; (5) nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts; (6) Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

Aus der Aufzählung in § 1 (1) KStG und dem Enumerationsprinzip des § 1 (1) KStG wird deutlich, dass es zu keiner weiterführenden Auslegung in Bezug auf Personengesellschaften kommen darf. In § 1 (1) KStG werden alle körperschaftssteuerpflichtigen Subjekte genannt, aber von Personengesellschaften ist nicht die Rede. Unter Bezugnahme aus dem systematischen Zusammenhang auf § 3 (1) KStG wird deutlich, dass nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen körperschaftssteuerpflichtig sind, wenn ihr Einkommen weder nach diesem Gesetz noch nach dem Einkommensteuergesetz unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist. Da, wie bereits oben festgestellt bei der GmbH & atypisch stillen Gesellschaft eine Mitunternehmerschaft vorliegt und die Einkünfte den jeweiligen Gesellschaftern unmittelbar zugerechnet werden, scheidet eine Körperschaftssteuerpflicht für die GmbH & atypisch stille Gesellschaft aus. Folglich ist die atypisch stille Gesellschaft, da eine Mitunternehmerschaft vorliegt, als solche nicht einkommens- oder körperschaftssteuerpflichtig.

Steuerpflichtig sind die einzelnen Gesellschafter, da diese natürliche Personen i.S.d. § 1 EStG sind und folglich einkommensteuerpflichtig sind.

Die Personengesellschaft für sich selbst betrachtet stellt ein partielles Einkommensteuerrechtssubjekt zur Feststellung der Einkunftsart und Einkunftsermittlung dar, sowie es zur Gewinnermittlung dient, da § 15 (1) Satz 1 Nr. 2 EStG den einzelnen Gesellschaftern Gewinnanteile zuweist.

b. Umfang der Besteuerung eines atypisch stillen Gesellschafters

Da mittlerweile festgestellt wurde, dass bei der GmbH & atypisch stillen Gesellschaft eine Mitunternehmerschaft vorliegt³³, erzielt der atypisch stille Gesellschafter Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 20 (1) Nr. 4 i.V.m § 20 (3) i.V.m. § 15 (1) Satz 1 Nr. 2 EStG. Fraglich ist, in welcher Höhe Einkünfte vorliegen.

aa. Gewinnanteil i.S.d. § 15 (1) Satz 1 Nr. 2 EStG

Zu den gewerblichen Einkünften des atypisch stillen Gesellschafters gehört gem. § 15 (1) Satz 1 Nr. 2, 1. HS EStG der Gewinnanteil am Gesamtgewinn der Gesellschaft.

Durch den Gewinnanteil des Gesellschafters wird deutlich, dass es im Einkommensteuergesetz zur Unterscheidung zwischen sachlicher und persönlicher Einkommensteuerpflicht kommt. Subjektiv steuerpflichtig ist gem. § 1 EStG alleine die natürliche Person, während sich die sachliche Steuerpflicht (Gegenstand der Besteuerung) u.a. aus den sieben Einkunftsarten (§ 2 EStG) ergibt. Dazu zählen gem. § 2 (1) Nr. 2 EStG auch die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, welche wiederum der Gewinn gem. § 2 (2) Nr. 1 EStG sind. Da, wie bereits erwähnt, die Personengesellschaft nicht selbst einkommensteuerpflichtig ist, ist sie doch Subjekt der Erzielung von Einkünften, insbesondere von Gewinnen. Folglich muss die Gesellschaft als Einheit betrachtet werden, was sich u.a. auch aus ihrer handelsrechtlichen Selbständigkeit ergibt. Der Gewinn, der durch den Zusammenschluss der Gesellschafter zur Gesellschaft erzielt wird, muss für einkommensteuerliche Zwecke auf die Gesellschafter aufgeteilt werden, da die Gesellschafter und nicht die Gesellschaft subjektiv im uneingeschränkten Sinne einkommensteuerpflichtig sind.

³³ vgl. Punkt III.1.c.

Eine entsprechende Aufteilung ergibt sich aus dem Grad der Beteiligung der Gesellschafter an der Gesellschaft.

Der Gewinn (Verlust) ist durch einen entsprechenden Vermögensvergleich der Gesellschaft zu ermitteln. Dabei ist von der Handelsbilanz der Gesellschaft auszugehen, welche nach § 5 (1) EStG grundsätzlich auch für die Steuerbilanz und damit für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich ist. Die Handelsbilanz ist jedoch zu korrigieren, um die sich aus den steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung (§§ 5 bis 7k EStG) ergebenden Auswirkungen.

Der sich daraus ergebende Gewinn ist derjenige, aus dem der Gewinnanteil des Gesellschafters nach § 15 (1) Satz 1 Nr. 2 EStG zu berechnen ist.

bb. Sondervergütungen i.S.d. § 15 (1) Satz 1 Nr. 2 EStG

Neben dem o.g. Gewinnanteil zählen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 15 (1) Satz Nr. 2, 2. HS EStG ferner die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat. Gem. § 2 (2) Nr. 1 EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Gewinn. Auch die Sondervergütungen nach § 15 (1) Satz 1 Nr. 2, 2. HS EStG stellen Gewinn dar, da sie zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zählen. Es sind entsprechend die einkommensteuerlichen Gewinnermittlungsgrundsätze zu beachten, insbesondere der Betriebsausgabenabzug nach § 4 (4) EStG. Dies bedeutet, dass im Falle der Einbeziehung von Sondervergütungen i.S.d. § 15 (1) Satz 1 Nr. 2, 2.HS EStG in den Gewinn aus Gewerbebetrieb auch solche Ausgaben des Gesellschafters geltend gemacht werden müssen, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Sonderbetriebseinnahmen stehen (sog. Sonderbetriebsausgaben).

cc. Gewinnermittlung

Wie bereits erläutert stellt die GmbH & atypisch stille Gesellschaft lediglich ein partielles Steuerrechtssubjekt dar. Dies ist von Bedeutung, da sie damit nur das Objekt der Besteuerung darstellt.

Fraglich ist, wer bei der GmbH & atypisch stillen Gesellschaft das Gewinnermittlungssubjekt ist.

Gemäß § 238 (1) Satz 1 HGB ist jeder Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung ersichtlich zu machen. Des Weiteren ist gem. § 242 (1) Satz 1 HGB der Kaufmann dazu verpflichtet zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss (Eröffnungsbilanz, Bilanz) aufzustellen. Da sich §§ 238 (1) Satz 1 und 242 (1) Satz 1 HGB jeweils auf den Kaufmann beziehen, ist fraglich wer bei der GmbH & atypisch stillen Gesellschaft als Kaufmann gilt.

Gemäß § 1 (1) HGB ist Kaufmann i.S.d. Handelsgesetzbuches wer ein Handelsgewerbe betreibt. Handelsgewerbe ist dabei gem. § 1 (2) HGB jeder Gewerbebetrieb, es sei denn, dass das Unternehmen nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert. Aufgrund der Tatsache, dass die atypisch stille Gesellschaft eine Innengesellschaft ist, da die Beteiligung der stillen Gesellschaft gem. § 230 (1) HGB in das Gesamthandsvermögen des Geschäftsinhabers übergeht³⁴, und diese kein Handelsgewerbe betreibt, ist sie kein Kaufmann i.S.d. § 6 HGB. Rechtsfolge ist, dass sie deshalb weder buchführungs- noch bilanzierungspflichtig nach § 238 HGB ist. Die atypisch stille Gesellschaft hat keine eigene steuerliche Buchführungs- und Bilanzierungspflicht³⁵.

Bei einer Innengesellschaft ist allein der nach außen tätige Gesellschafter, bei der atypisch stillen Gesellschaft ist das der Inhaber des Handelsbetriebes, buchführungspflichtig, da es handelsrechtlich kein Vermögen und folglich auch keinen Vermögensvergleich der stillen Gesellschaft gibt, sondern nur das Vermögen und den damit verbundenen Vermögensvergleich des Inhabers des Handelsgeschäftes³⁶.

Für die GmbH gilt als Formkaufmann gem. § 6 HGB, dass die in Betreff der Kaufleute gegebenen Vorschriften auch auf die Handelsgesellschaften Anwendung finden. Kapitalgesellschaften sind als Formkaufleute stets verpflichtet Bücher zu führen, denn sie erzielen allein Einkünfte aus

³⁴ vgl. Punkt II.1.

³⁵ vgl. BFH, BStBl 1994 II S. 243 (S. 245 f.)

³⁶ vgl. *Döllerer*, Die atypisch stille Gesellschaft - gelöste und ungelöste Probleme, DStR, S. 295 (S. 296 f.)

Gewerbebetrieb gem. § 8 (2) KStG.

Aus diesem Grund erfolgt die vorgeschriebene Gewinnermittlung aus § 232 HGB auf Grundlage des Jahresabschlusses des Geschäftsinhabers. Dieses ist die GmbH, die den Buchführungspflichten nach § 140 AO nachkommen muss.

Daraus folgt, dass die GmbH gem. § 6 HGB als Kaufmann für die Gewinnermittlung zuständig ist.

Weiterhin ist der nach § 15 (1) Satz 1 Nr. 2 EStG zu ermittelnde Gewinnanteil des atypisch stillen Gesellschafters nur auf der Grundlage der Bilanz des Inhabers des Handelsgeschäftes zu ermitteln³⁷.

Grundlage für die Gewinnermittlung einer Mitunternehmerschaft ist der Betriebsvermögensvergleich nach §§ 4 (1), 5 (1) EStG³⁸, bei der GmbH & atypisch stillen Gesellschaft der Jahresabschluss der GmbH, da diese Inhaberin des Handelsgeschäftes ist.

Ist Inhaber des Handelsgeschäfts eine GmbH, so erzielt auch der an ihr atypisch still beteiligte Gesellschafter gewerbliche Einkünfte, und zwar unabhängig davon, ob die Tätigkeit der GmbH und des an ihr atypisch still beteiligten Gesellschafters die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs nach § 15 (2) EStG erfüllt³⁹, d.h. dass auch eine vermögensverwaltende Tätigkeit der GmbH zur Gewerblichkeit führt.

Für den atypisch stillen Gesellschafter gilt allerdings, dass er Sonderbetriebsvermögen I und II begründen kann⁴⁰ und somit eine Sonderbilanz aufzustellen ist⁴¹.

Der steuerliche Gesamtgewinn und die steuerliche Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft ergeben sich aus der Addition der Ergebnisse der Steuerbilanz des Geschäftsinhabers und einer etwaigen Sonderbilanz des stillen Gesellschafters unter Hinzurechnung des Gewinnanteils und etwaiger Sondervergütungen/-ausgaben des stillen Gesellschafters.

Der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters, der bei der GmbH als Betriebsausgabe abgezogen wurde, ist bei der GmbH & atypisch stillen Gesellschaft wieder hinzuzurechnen. Analog dazu ist die in der Handelsbilanz

³⁷ vgl. BFH, BStBl 1986 II, S. 311 (S. 317)

³⁸ vgl. *Ebenda*, S. 311 (S. 317)

³⁹ vgl. BMF-Schreiben vom 26.11.1987, BStBl I 1987, S. 765 (S. 765)

⁴⁰ s.u. Punkt V.2.

⁴¹ vgl. *Horn*, Die GmbH & atypisch Still als Verfahrensbeteiligte im Steuerrecht, GmbHR 2001, S. 138 (S. 138)

ausgewiesene Einlage des stillen Gesellschafters in der Steuerbilanz der GmbH & atypisch stillen Gesellschaft als Eigenkapital auszuweisen.

Der Mitunternehmererlass⁴² ist grundsätzlich auch für die GmbH & atypisch stille Gesellschaft anzuwenden⁴³.

Dabei ist jedoch zu beachten, dass bei der atypisch stillen Gesellschaft ein Gesamthandsvermögen wie bei der OHG oder KG nicht vorhanden ist.

Bei einer atypisch stillen Gesellschaft entspricht das Betriebsvermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts dem Gesamthandsvermögen einer gesamthänderisch gebundenen Personengesellschaft. Besteht die Beteiligung nur an einem bestimmten Geschäftsbereich des Handelsgewerbes, so bezieht sich die Mitunternehmerschaft nur auf diesen Bereich, der dann als eigenständiger Gewerbebetrieb anzusehen ist⁴⁴.

Daneben kommt Sonderbetriebsvermögen in Betracht, wenn der atypisch stille Gesellschafter dem Inhaber des Handelsgeschäfts Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlässt.⁴⁵ Daraus resultierend bleibt festzuhalten, dass zu dem Gewinn entsprechend die Einkünfte aus den gem. § 15 (1) Satz 1 Nr. 2, 2. HS EStG Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat, zuzurechnen sind.

IV. Lock-in-Effekt der Gewinne von Kapitalgesellschaften nach dem Halbeinkünfteverfahren

Das Gesetz zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz⁴⁶) ist am 01.01.2001 in Kraft getreten und führt ein neues Besteuerungssystem ein:

Das System der Körperschaftsteuer-Vollanrechnung wird abgelöst durch das System des Halbeinkünfteverfahrens. Dadurch ändern sich die steuerlichen Regelungen der Besteuerung einer Körperschaft grundlegend. Damit einher geht die Besteuerung der Gesellschafter. Die bislang gegebene Symbiose der Ebene der einen Gewinn ausschüttenden Körperschaft (GmbH/AG/KGaA) mit der Ebene der die Dividende empfangenden Gesellschafter durch das Instrument der

⁴² vgl. BMF-Schreiben vom 20.12.1997, BStBl I 1978, S. 8 ff.

⁴³ vgl. OFD Frankfurt, DStR 2001, S. 1159 (S. 1160, Tz. 2.2.)

⁴⁴ vgl. BFH, BStBl II 1998, S. 685 (S. 686)

⁴⁵ vgl. BFH, BStBl II 1984, S. 820 (S. 823)

⁴⁶ vgl. Steuersenkungsgesetz 2001 vom 23. Oktober 2000, BStBl I 2000, S. 1428 ff.

Anrechnung der dreißigprozentigen Körperschaftsteuer-Ausschüttungsbelastung bei dem Gesellschafter wird aufgelöst.

An ihre Stelle tritt das Halbeinkünfteverfahren mit der Konsequenz einer grundsätzlichen Doppelbesteuerung: Der Gewinn der Körperschaft wird auf ihrer Ebene mit Körperschaftsteuer belegt, und die Dividende wird grundsätzlich nochmals auf Ebene des Gesellschafters besteuert. Damit kehrt Deutschland körperschaftsteuerrechtlich zu der Zeit vor dem 01. Januar 1997 zurück und führt das klassische System der Körperschaftbesteuerung wieder ein, wie es in anderen Ländern wie Amerika und auch Japan praktiziert wird. Die neuen Regelungen lassen sich wie folgt skizzieren:

1. Die Ebene der Körperschaft

Das neue Besteuerungssystem sieht auf Ebene der Körperschaft einen einheitlichen Steuersatz von 25 Prozent auf die erwirtschafteten Gewinne vor (§ 23 KStG). Die Trennung in einen Steuersatz für einbehaltene Gewinne und für ausgeschüttete Gewinne (40/30 Prozent), wie es beim Anrechnungsverfahren der Fall war, entfällt. Der Solidaritätszuschlag (5,5 Prozent) bleibt bestehen. Damit gilt für Deutschland ein im internationalen Vergleich niedriger und günstiger Körperschaftsteuersatz, der auch bei Einbezug des Solidaritätszuschlags und der weiterhin geltenden Gewerbesteuer zu einer Gesamtertragsteuerbelastung von unter 40 Prozent führt und damit Deutschland auf einem steuerlich guten internationalen Mittelfeldplatz positioniert.

Der um 5 Prozentpunkte auf 25 Prozent gesenkte Körperschaftsteuersatz bedeutet, dass an den Anteilseigner eine höhere Bruttodividende ausgeschüttet werden kann. Die Körperschaftsteuer der Kapitalgesellschaft von 25 Prozent ist eine Definitivsteuer. Eine Anrechnung dieser Steuer auf die Steuerschuld des Gesellschafters ist nicht mehr möglich. Der neue Steuersatz gilt für einbehaltene und ausgeschüttete Gewinne gleichermaßen. Damit entfällt das Instrument des Schütt-aus-hol-zurück-Verfahrens, das zur Erzielung des niedrigeren Ausschüttungssteuersatzes eingesetzt wurde. Zukünftig wird eher von einem Lock-in-Effekt zu sprechen sein. Kapitalgesellschaften werden dazu tendieren, ihre Innenfinanzierung zu stärken und Gewinne zu thesaurieren. Dies wird die, im

internationalen Vergleich in Deutschland niedrige Eigenkapitalquote verbessern. Eine politisch gewollte Konsequenz des neuen Besteuerungssystems.⁴⁷

Das Halbeinkünfteverfahren führt zu einer Tarifstruktur, die die Reinvestition betrieblicher Gewinne im Unternehmen fördert und dadurch die Innenfinanzierung der Unternehmen verbessere ohne gleichzeitig die Gewinne einzusperren.

Das neue Recht ist vom 01. Januar 2001 an anzuwenden, wenn die Körperschaft ein mit dem Kalenderjahr identisches Wirtschaftsjahr hat. Da das geltende Vollenrechnungsverfahren und das Halbeinkünfteverfahren inhaltlich nicht kompatibel sind, sieht das Gesetz eine Reihe Übergangsregelungen vor. Sie sehen ein „großes“ Übergangsjahr und daran anschließend einen „kleinen“ Übergangszeitraum von 15 Jahren vor.

Das „große“ Übergangsjahr ist das erste Wirtschaftsjahr der Kapitalgesellschaft, für das das derzeit geltende Körperschaftsteuerrecht nicht mehr anwendbar ist und für das die neuen Rechtsnormen erstmalig gelten. Sofern die Kapitalgesellschaft in diesem Jahr eine offene Gewinnausschüttung vornimmt, löst diese Gewinnausschüttung noch die Anwendung der alten Rechtsnormen (Vollenrechnungsverfahren mit Herstellung der Ausschüttungsbelastung) aus. Wichtig ist, dass die Gewinnausschüttung nicht nur in diesem Folgejahr durch die Gesellschafter- oder Hauptversammlung beschlossen wird, sondern dass sie auch erfolgt, das heißt, die Dividende muss an den Gesellschafter fließen. Jede Gewinnausschüttung nach diesem „großen“ Übergangsjahr unterliegt dann dem Halbeinkünfteverfahren.

Auf das Ende des letzten Wirtschaftsjahres, für das das geltende Körperschaftsteuerrecht noch gilt, ist das verwendbare Eigenkapital der Kapitalgesellschaft letztmalig nach den bekannten Regularien zu gliedern. Sofern noch der Teilbetrag des EK 45 vorhanden ist und nicht durch eine Gewinnausschüttung beseitigt werden kann, ist dieser Teilbetrag in EK 40 und EK 02 umzugliedern.

⁴⁷ BFH, BStBl II 1999, S. 450 (S. 453 ff.)

Die dem Teilbetrag EK 40 innewohnende Körperschaftsteuererminderung von 40 Prozent auf 30 Prozent kann während des Übergangszeitraums von 15 Jahren für den Gesellschafter nur noch indirekt aktiviert werden. Bei einer Gewinnausschüttung der Kapitalgesellschaft aus diesem Alt-EK 40 innerhalb dieser 15 Jahre reduziert sich deren Körperschaftsteuer um $\frac{1}{6}$ des zum Systemwechsel vorhandenen EK 40, so dass die Kapitalgesellschaft aufgrund der niedrigeren Körperschaftsteuerbelastung mehr Dividende auskehren kann.

Wenn die Kapitalgesellschaft zum Systemwechsel noch EK 02 zeigt, wird auch dieser Teilbetrag für den Übergangszeitraum von 15 Jahren festgestellt und fortgeschrieben. Sobald eine Gewinnausschüttung aus diesem Teilbetrag als verwendet gilt, löst dieser Vorgang eine Körperschaftsteuer von $\frac{3}{7}$ des verwendeten EK-02-Betrages aus. (EK 02 ist ein nicht mit Körperschaftsteuer belasteter Teilbetrag des verwendbaren Eigenkapitals, dessen Ausschüttung nach geltendem Recht zu der Herstellung der Ausschüttungsbelastung mit 30 Prozent Körperschaftsteuer führt.) Diese Rechtsfolge bleibt während des Übergangszeitraums erhalten.

2. Die Ebene des Gesellschafters

Nach Ablauf des Übergangszeitraumes von 15 Jahren werden ein verbliebenes Alt-EK 40 und Alt-EK 02 ohne weitere Konsequenz den Neu-Gewinnrücklagen (also aus der Zeit seit dem Systemwechsel) zugeordnet, ohne dass noch eine Minderung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer zum Tragen kommt.

Sowohl für eine natürliche als auch eine juristische Person als Anteilseigner gilt das neue Halbeinkünfteverfahren ab dem 01. Januar 2001. Eine natürliche Person hat eine erhaltene (inländische oder ausländische) Dividende mit der Hälfte (§ 3 Nr. 40 Buchst. d EStG) des erhaltenen Bruttobetrag (einschließlich Kapitalertragsteuer, die nach dem neuen Recht von 25 Prozent auf 20 Prozent gesenkt wird - § 43a (1) Nr. 1 EStG) nach ihren individuellen Besteuerungsmerkmalen zu versteuern, wobei die Kapitalertragsteuer weiterhin als anrechenbare Steuer zur Verfügung steht (§ 36 (2) Nr. 2 EStG). Die Kapitalertragsteuer wird im Übrigen auf den vollen Betrag der Dividende erhoben. Korrespondierend zu der hälftigen Besteuerung einer Dividende können zukünftig Werbungskosten nur noch zur Hälfte angesetzt werden (§ 3c (2) EStG).

Soweit die dem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter im Alleineigentum der GmbH stehen, sind sie Betriebsvermögen der GmbH⁴⁸. Der atypisch stille Gesellschafter kann im Gegensatz zum typisch stillen Gesellschafter auch Sonderbetriebsvermögen haben⁴⁹, und zwar wenn er Wirtschaftsgüter der GmbH zur Nutzung überlässt (Sonderbetriebsvermögen I) oder wenn Wirtschaftsgüter, die ihm gehören, zur Begründung oder Stärkung seiner Beteiligung an der Personengesellschaft dienen (Sonderbetriebsvermögen II)⁵⁰.

Die Frage, ob die Anteile des atypisch stillen Gesellschafters an der GmbH zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II gehören, war bisher umstritten. Nach einer neueren Entscheidung des BFH⁵¹ gehört der Anteil an der GmbH zum Sonderbetriebsvermögen II des atypisch stillen Gesellschafters, sofern nicht die GmbH noch einer anderen Geschäftstätigkeit von nicht ganz untergeordneter Bedeutung nachgeht. Diese Betrachtung hat zur Folge, dass die Gewinnausschüttungen der GmbH als Sonderbetriebseinnahmen in die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung einzubeziehen und als gewerbliche Einkünfte zu erfassen sind (Sonderbetriebseinnahmen).

3. Grundrechtliche Bedenken

Das Halbeinkünfteverfahren ist mit Artikel 3 GG vereinbar. Die unterschiedliche Behandlung thesaurierter Gewinne in Körperschaften und Personenunternehmen rechtfertigt die Gesetzesbegründung damit, dass die Mittel bei einer Körperschaft gebunden seien und nur für unternehmerische Zwecke verwendet werden könnten. Demgegenüber könne der Personenunternehmer über die Mittel auch für seinen privaten Bedarf frei verfügen, also konsumieren.

Ebenso hält der Gesetzentwurf die unterschiedlichen Folgen für Kapital- und Personengesellschaften bei der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften für mit dem Grundgesetz vereinbar⁵².

⁴⁸ vgl. BFH, BStBl II 1984, S. 820 (S. 823)

⁴⁹ vgl. *Ebenda*, S. 820 (S. 823)

⁵⁰ s.u. Punkt V.2.

⁵¹ vgl. BFH, BStBl II 1999, S. 286 (S. 289)

⁵² vgl. Gesetzesbegründung zum StSenkG 2001

4. Fazit in Bezug auf die GmbH & atypisch Still

Vorteilhaftigkeit der künftigen Thesaurierung

Da bei ausgeschütteten Gewinnen zur Körperschaftsteuer der GmbH noch die Einkommensteuer des Gesellschafters nach dem Halbeinkünfteverfahren dazukommt (sofern es sich beim Gesellschafter um eine natürliche Person handelt), ist es in diesen Fällen künftig steuerlich günstiger, Gewinne in Kapitalgesellschaften zu thesaurieren (sog. „**Lock-in-Effekt**“).

Die Gegenüberstellung (ohne Berücksichtigung von Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) ergibt folgenden Vergleich:

	alt		neu	
Belastung bei Thesaurierung	%	40	%	25
Belastung bei Ausschüttung (Höchststeuersatz)	%	48,5	%	43,2
Erhöhung der Steuerbelastung bei Ausschüttung	%	+8,5	%	+18,2

Das bisher oftmals praktizierte „Schütt-aus-hol-zurück-Verfahren“ ist künftig nicht mehr interessant. Insofern ist zu überlegen, Gewinne ggf. nicht auszuschütten, sondern den Gesellschaftern als verzinsliches Darlehen zu gewähren.

Aufgrund der niedrigeren Thesaurierungsbelastung von 25 % ist das künftige Verhältnis zwischen Gehalts-, Miet- und Zinszahlungen an den Gesellschafter, Ausschüttungen an den Gesellschafter, die dieser für den privaten Konsum benötigt und Ausschüttungen an den Gesellschafter, die dieser nicht benötigt abzuwägen, da aus Sicht der Gesellschaft bei Thesaurierung eine höhere Liquidität z.B. für Investitionen innerhalb der Kapitalgesellschaft zur Verfügung steht (Innenfinanzierung).

Es ist auch möglich, den Mittelbedarf der Gesellschafter durch die Vergabe von Darlehen zu decken. Die daraus entstehenden Zinsen sind jedoch auf Gesellschaftsebene zu versteuern. Würden keine Zinsen durch die Gesellschaft erhoben werden, wären die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung gegeben.

V. Sondertatbestände bei der GmbH & atypisch stillen Gesellschaft

1. Tätigkeitsvergütungen und Pensionszusagen

Hinsichtlich etwaiger Tätigkeitsvergütungen erfolgt eine Umqualifizierung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Dieses ist dann der Fall, wenn der GmbH-Gesellschafter, der zugleich atypisch stiller Gesellschafter ist, von seiner GmbH im Rahmen eines Anstellungsvertrages eine Tätigkeitsvergütung erhält, welche gem. § 15 (1) Satz 1 Nr. 2 EStG dem Gewinn der Mitunternehmerschaft wieder hinzuzurechnen sind⁵³.

Dieses gilt unabhängig davon, ob die Vergütung an eine mit der Geschäftsführung beauftragte Person geleistet wird und welchen Umfang die Tätigkeit erreicht – dieses gilt auch bei untergeordneter Tätigkeitsausübung⁵⁴.

Für die Behandlung von Pensionszusagen ist zwischen den Ebenen der GmbH, der GmbH & atypisch stillen Gesellschaft und dem atypisch stillen Gesellschafter zu differenzieren.

Rückstellungen für Pensionszusagen sind sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz zu bilden⁵⁵, während der atypisch stille Gesellschafter in seiner Sonderbilanz einen korrespondierenden Bilanzposten anzusetzen hat. Der Gesamtgewinn der GmbH & atypisch stillen Gesellschaft bleibt dadurch aber unverändert.

2. Sonderbetriebsvermögen bei der GmbH und beim atypisch stillen Gesellschafter

Sinn und Zweck der Einbeziehung von Sonderbetriebsvermögen in den Betriebsvermögensvergleich ist die Sicherung des Aufkommens an Gewerbesteuer sowie die Erfassung und damit etwaige Aufdeckung von stillen Reserven.

Seine Begründung findet das Sonderbetriebsvermögen durch den Dualismus der Einkunftsarten und die Umqualifizierung von Überschusseinkünften gem. §§ 20 (3) und 21 (3) EStG in Gewinneinkünfte. Denn gem. §§ 20 (3) und 21 (3) EStG sind die Einkünfte der in den Absätzen 1 und 2 der jeweiligen Vorschrift bezeichneten Art den Einkünften aus anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit

⁵³ vgl. BFH, BFH/NV 2000, S. 554 (S. 555)

⁵⁴ vgl. *Hottmann/Grobshäuser/Hübner/Jäger/Meermann/Schaerberle/Zimmermann*, Die GmbH im Steuerrecht, Teil O, Rn. 41

⁵⁵ vgl. GmbHR 1998, S. 555 (S. 556)

sie zu diesen gehören. Da mit der GmbH & atypisch stillen Gesellschaft gewerbliche Einkünfte gem. § 15 (1) Satz 1 Nr. 2 EStG erzielt werden, sind auch etwaige Einkünfte aus Kapitalvermögen bzw. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung diesen gewerblichen Einkünften zuzuordnen. Durch die Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte sind die Einkünfte gem. § 2 (2) Nr. 1 EStG nunmehr der Gewinn und nicht mehr der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten gem. § 2 (2) Nr. 2 EStG. Der Gewinn ermittelt sich gem. § 4 (1) EStG durch den Betriebsvermögensvergleich. Demnach ist Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen⁵⁶. Entsprechend gilt auch § 6 (1) Nr. 6 i.V.m. Nr. 5 EStG, dass für das Sonderbetriebsvermögen eine Eröffnungsbilanz erstellt werden muss. Wirtschaftsgüter, die im zivilrechtlichen Eigentum der GmbH stehen, sind dieser auch steuerlich zum Betriebsvermögen zuzurechnen⁵⁷, folglich verfügt die GmbH über kein Sonderbetriebsvermögen. Dagegen können die Wirtschaftsgüter nicht zum Betriebs- oder Gesellschaftsvermögen der GmbH & atypisch stillen Gesellschaft zugeordnet werden. Man differenziert zwischen Sonderbetriebsvermögen I und Sonderbetriebsvermögen II. Zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen I gehören alle Wirtschaftsgüter, die unmittelbar dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und im Eigentum eines oder mehrerer Gesellschafter stehen⁵⁸. Überlässt der atypisch stille Gesellschafter der GmbH eigene Wirtschaftsgüter zur Nutzung, liegt Sonderbetriebsvermögen I vor. Die Konsequenz daraus ist, dass die hierfür bezahlten Vergütungen als Sondervergütungen des stillen Gesellschafters i.S.d. § 15 (1) Satz 1 Nr. 2 EStG behandelt werden. Sonderbetriebsvermögen I kann nur der stille Gesellschafter haben, soweit er der GmbH neben seiner Einlage Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlässt und diese Nutzungsüberlassung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat⁵⁹. Sonderbetriebsvermögen II liegt vor, wenn die Wirtschaftsgüter geeignet sind, der Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft zu dienen⁶⁰.

⁵⁶ Daraus wird deutlich, dass betrieblich genutzte WG zum BV werden, da auch zum BV einer PersG alle WG gehören, die der Steuerpflichtige zur Erzielung gewerblicher Einkünfte einsetzt.

⁵⁷ vgl. BFH, BStBl II 1984, S. 820 (S. 823)

⁵⁸ vgl. *Niemeier/Schlierenkämper/Schnitter/Wendt*, Einkommensteuer, Tz. 18.6.4. (S. 630)

⁵⁹ vgl. BFH, BB 1991, S. 684 (S. 684)

⁶⁰ vgl. *Niemeier/Schlierenkämper/Schnitter/Wendt*, Einkommensteuer, Tz. 18.6.4. (S. 632)

Davon ist immer dann auszugehen, wenn die Eigentümerstellung an dem Gegenstand einen besonderen Einfluss auf die Mitunternehmerschaft gewährt und so dessen Stellung in der Personengesellschaft stärkt⁶¹. Diese Zuordnung beruht auf der Rechtsprechung zur GmbH & Co.KG⁶², wo davon ausgegangen wird, dass der von einem Kommanditisten gehaltene GmbH-Anteil seine Stellung in der Mitunternehmerschaft stärkt. Gleiches soll auch für die GmbH & atypisch stille Gesellschaft gelten⁶³, es sei denn, die GmbH geht noch einer anderen vom Gesellschaftszweck der stillen Gesellschaft nicht umfassten Tätigkeit von nicht ganz untergeordneter Bedeutung nach⁶⁴. Stellt der atypisch stille Gesellschafter seiner GmbH neben seiner Einlage Wirtschaftsgüter oder Kapital zur Verfügung, kann dafür das GmbH-Gesellschaftsverhältnis genauso ursächlich sein wie das Verhältnis zur GmbH als atypisch stiller Gesellschafter. Wichtig dürfte es in diesem Zusammenhang sein, auf das Verhältnis zwischen Eigenkapital der GmbH und der Einlage des stillen Gesellschafters abzustellen. Liegt die wirtschaftliche Mehrheit auf der stillen Gesellschaft, dürften keine Zweifel bestehen, die Anteile des stillen Gesellschafters an der GmbH als Sonderbetriebsvermögen II im Rahmen der atypisch stillen Gesellschaft anzusehen⁶⁵. Obwohl die stille Gesellschaft, im Gegensatz zur GmbH & Co.KG nicht im Außenverhältnis auftritt, und keine eigene Tätigkeit entfalten kann, übt der Inhaber der stillen Gesellschaft an sich eine Tätigkeit für die stille Gesellschaft aus, die dieser dann zugerechnet werden muss. Durch die Zurechnung der Beteiligung des atypisch stillen Gesellschafters an der GmbH, kommt es zur Steuerverstrickung hinsichtlich der Beteiligung an der GmbH⁶⁶. Rechtsfolge ist, dass die Ausschüttungen an den Gesellschafter bei diesem Sonderbetriebseinnahmen darstellen, da es zur Umqualifizierung der Einkünfte in gewerbliche Einkünfte nach Maßgabe § 20 (3) EStG kommt. Dadurch kommt es zum Verlust des Sparerfreibetrages nach § 20 (4) EStG, da dieser nur im Rahmen der Überschusseinkünfte gewährt wird. Gleichfalls ist bei einer Veräußerung dieser Anteile zu beachten, dass § 17 EStG nicht greift, da sich die Anteile nicht im

⁶¹ vgl. BFH, BStBl II 1997, S. 530 (S. 531)

⁶² vgl. *Schulze zur Wiesche*, Die GmbH & atypisch Still, GmbHR 1999, S. 902 (S. 903)

⁶³ vgl. *Ebenda*, S. 902 (S. 904)

⁶⁴ vgl. BFH, BStBl II 1999, S. 286 (S. 289)

⁶⁵ vgl. *Schmidt - Schmidt*, § 15 EStG, Rz. 358

⁶⁶ vgl. BFH, BStBl II 1999, S. 286 (S. 289)

Privatvermögen des atypisch stillen Gesellschafters befinden⁶⁷.

3. Angemessene Gewinnverteilung

Nach allgemeinen Grundsätzen soll die Gewinnverteilung in der Mitunternehmerschaft so geregelt sein, dass sie in den Leistungen der einzelnen Gesellschafter wirtschaftlich begründet ist und auch unter Fremden denkbar wäre. Dabei ist die Angemessenheit besonders unter den Aspekten Kapitaleinsatz, Arbeitseinsatz und Kapitalrisiko (Mitarbeit, Haftung) zu prüfen, sowie weiterhin auch ein angesehener Name, Kreditwürdigkeit und persönliche Eigenschaften zu berücksichtigen sind⁶⁸.

Zur Angemessenheit der Gewinnverteilung zwischen GmbH und atypisch stillem Gesellschafter hat der BFH bis jetzt noch keine Entscheidung gefällt. Es müssen somit die Grundsätze angewendet werden die für die GmbH mit typisch Stillem gelten⁶⁹. Werden überhöhte Gewinnanteile an einen atypisch Stillen, der gleichzeitig Gesellschafter der GmbH ist, ausgeschüttet, liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung der GmbH an ihren Gesellschafter vor. Es ist daher ein Fremdvergleich durchzuführen, welche Vergütung die GmbH an einen stillen Gesellschafter, der nicht Gesellschafter der GmbH ist, gezahlt hätte⁷⁰.

Dabei zu beachten ist, dass der stille Gesellschafter regelmäßig schuldrechtlich an den stillen Reserven der GmbH beteiligt sein muss. Daraus folgt die Finanzverwaltung,⁷¹ dass soweit bei der Angemessenheitsprüfung auf den Wert der stillen Beteiligung abzustellen ist, seien dieser Beteiligung deshalb auch anteilig stille Reserven zuzurechnen.

Bei diesem Ansatz wird jedoch übersehen, dass der stille Gesellschafter, egal ob typisch oder atypisch, nur sein Kapital in Form einer des Nennbetrags seiner Einlage einsetzt. Deshalb kann beim Vergleich der Kapitaleinsätze, egal ob typisch oder atypisch auch nur dieser Nennbetrag herangezogen werden. Bezahlt jedoch der atypisch stille Gesellschafter für zu künftig zu bildende Reserven ein

⁶⁷ vgl. R 140 (1) EStR

⁶⁸ vgl. *Bolk/Eberhart/Falterbaum/Reiß*, Buchführung und Bilanz, Tz. 21.8.4.2. (S. 1119)

⁶⁹ vgl. *Hottmann/Grobshäuser/Hübner/Jäger/Meermann/Schaeberle/Zimmermann*, Die GmbH im Steuerrecht, Teil O, Rn. 46

⁷⁰ vgl. *Ebenda*, Teil O, Rn. 19

⁷¹ vgl. OFD Rostock v. 19.12.1999, DStR 2000, S. 591 (S. 592)

Aufgeld, das in die Kapitalrücklage der GmbH eingestellt wird, ist dieses Aufgeld in den Kapitaleinsatz einzubeziehen.

Soll der stille Gesellschafter auch an den, bereits vor Begründung der Stillen Gesellschaft, entstandenen stillen Reserven beteiligt werden ist erforderlich, dass er ein Entgelt für diese, z.B. in Form eines Aufgeldes auf seine Einlage, zahlt. Andernfalls würde es zu einer verdeckten Gewinnausschüttung kommen. Dieses Aufgeld würde zu den Anschaffungskosten der stillen Beteiligung gehören und wäre nicht als Sonderbetriebsausgabe bei der gesonderten Gewinnfeststellung abzugsfähig.⁷²

Verdeckte Gewinnausschüttungen können sich in der Hauptsache aus vier Gesichtspunkten ergeben. Sie liegen vor, wenn:

- der atypisch stille Gesellschafter an den stillen Reserven der GmbH beteiligt wird, ohne ein entsprechendes Entgelt gezahlt zu haben,
- dem atypisch Stillen ein unangemessen hohes Entgelt bei der Gewinnverteilung zuerkannt wird,
- dem atypisch Stillen eine unangemessen hohe Tätigkeitsvergütung gezahlt wird
- im Rahmen einer Leistungsaustauschbeziehung eine unangemessen hohe Vergütung an den atypisch Stillen gezahlt wird.

In allen Fällen wird das Einkommen der GmbH im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung erhöht.⁷³

4. Behandlung von verdeckten Gewinnausschüttungen

Im Rahmen einer atypischen GmbH & Still sind drei verschiedenen Fälle der verdeckten Gewinnausschüttung an den Gesellschafter bzw. Stillen denkbar: Die Zuweisung eines unangemessen hohen Gewinnanteils an den stillen Gesellschafter im Rahmen der Gewinnverteilung zwischen GmbH und atypisch Stillen.

Hier stellt der überhöhte Teil eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Bei marktunüblichen Vergütungen im Rahmen des sonstigen, von § 15 (1) Satz 1 Nr. 2 EStG nicht erfassten Leistungsaustausches zwischen GmbH und Gesellschafter.

⁷² vgl. *Hottmann/Grobshäuser/Hübner/Jäger/Meermann/Schaeberle/Zimmermann*, Die GmbH im Steuerrecht, Teil O, Rn. 46

⁷³ vgl. *Haase*, Eckpfeiler der GmbH & atypisch Still im Steuerrecht, GmbH-Praxis 2002, S. 787 (S. 788)

Hier entstehen, durch den marktunüblichen Teil der des Entgelts der bei der GmbH zu einer Gewinnminderung geführt hat, verdeckte Gewinnausschüttungen. Bei unangemessen hohen Vergütungen im Rahmen des von § 15 (1) Satz 1 Nr. 2 EStG erfassten Leistungsaustausches zwischen GmbH und Gesellschafter wie z.B. Gehalt, Miete, Darlehenszinsen.

Hier ergibt sich eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe des unangemessenen Teils des Entgeltes.

Zu 1.:

Im ersten Fall ist das Einkommen der GmbH im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung entsprechend zu erhöhen. Da sich bei Stillen die verdeckte Gewinnausschüttung bereits in einem höheren Handelsbilanzgewinn niedergeschlagen hatte, war ihm im Anrechnungsverfahren im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung nur noch die Körperschaftsteuer-Gutschrift als Sonderbetriebseinnahme zuzurechnen. Im Halbeinkünfteverfahren führt die teilweise Umqualifizierung des Gewinnanteils in eine verdeckte Gewinnausschüttung insgesamt zu einer geringeren Gewinnzuweisung an den Stillen im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung; dafür entfällt die KSt-Anrechnung.

Beispiel Anrechnungsverfahren:

A ist Alleingesellschafter der X-GmbH und zugleich als atypisch stiller Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt. Am Gewinn der X-GmbH ist A als Stiller mit 50 % beteiligt, angemessen sind lediglich 30 %. Der Steuerbilanzgewinn in 2000 der GmbH vor Abzug des Gewinnanteils des Stillen beträgt 300.000 €

Lösung:

Gewinnfeststellung 2000	insgesamt	X-GmbH	A
Steuerbilanzgewinn GmbH	300.000 €	150.000 €	150.000 €
Korrektur wegen vGA: Zurechnung GmbH (§ 8 (2) Satz 3 KStG)	60.000 €	60.000 €	
Sonderbetriebseinnahme A (KSt-Gutschrift 3/7 von 60.000 €)	25.714 €		25.714 €
	385.714 €	210.000 €	175.714 €

Beispiel Halbeinkünfteverfahren:

Wie oben. Der Steuerbilanzgewinn 2001 (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) der GmbH vor Abzug des Gewinnanteils des Stillen beträgt 300.000 €

Lösung:

Gewinnfeststellung 2000	insgesamt	X-GmbH	A
Steuerbilanzgewinn GmbH	300.000 €	150.000 €	150.000 €
Korrektur wegen vGA			
Korrektur Gewinnanteile	0 €	60.000 €	./.. 60.000 €
Sonderbetriebseinnahme A			
vGA	60.000 €		
steuerfrei gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d, Satz 2 EStG n. F.	./.. 30.000 €		
Steuerpflichtig	30.000 €		30.000 €
	330.000 €	210.000 €	120.000 €

Zu 2.:

Der zweite aufgeführte Fall der vGA (sonstiger, von § 15 (1) Satz 1 Nr. 2 EStG nicht erfasster Leistungsaustausch zwischen GmbH und Gesellschafter zu marktunüblichen Vergütungen) ist insbesondere gegeben bei verbilligtem Verkauf eines Wirtschaftsgutes durch die GmbH an ihren Gesellschafter oder bei überteuertem Ankauf eines Wirtschaftsgutes durch die GmbH von ihrem Gesellschafter. Hier sind das Einkommen der GmbH und das Einkommen des Gesellschafters (im Anrechnungsverfahren samt Körperschaftssteuer-Anrechnungsguthaben) im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung entsprechend zu erhöhen. Dabei ist die vGA – wie alle Handlungen und Geschäfte, die die GmbH vornimmt – steuerlich der Mitunternehmerschaft zuzurechnen. Der verdeckte Wertabfluss aus der Mitunternehmerschaft an den Gesellschafter stellt deshalb nur in Höhe der Gewinnbeteiligungsquote der GmbH eine vGA dar; in Höhe der Gewinnbeteiligungsquote des atypisch Stillen ist der verdeckte Wertabfluss als verdeckte Entnahme anzusehen, die den Gewinnanteil des atypisch Stillen erhöht.⁷⁴

⁷⁴ BFH, BStBl II 1986, S. 17 (S. 20, zur GmbH & Co. KG)

Beispiel Anrechnungsverfahren:

A ist Alleingesellschafter der X-GmbH und zugleich als atypisch stiller Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt. Am Gewinn der X-GmbH ist A als Stiller mit – angemessenen - 30 % beteiligt. Die GmbH hat in 2000 an A ein Grundstück zum Vorzugspreis von 400.000 € (Verkehrswert 600.000 €) verkauft. Der Steuerbilanzgewinn 2000 der GmbH vor Abzug des Gewinnanteils des Stillen beträgt 300.000 €

Lösung:

Gewinnfeststellung 2000	insgesamt	X-GmbH	A
Steuerbilanzgewinn GmbH	300.000 €	210.000 €	90.000 €
Korrektur wegen vGA:	200.000 €		
davon Zurechnung GmbH (§ 8 (2) Satz 3 KStG)		140.000 €	
davon Zurechnung A 30 % (verdeckte Entnahme)			60.000 €
Sonderbetriebseinnahme A Zufluss vGA 70 %	140.000 €		140.000 €
(KSt-Gutschrift 3/7 von 140.000 €)	60.000 €		60.000 €
	700.000 €	350.000 €	350.000 €

Beispiel Halbeinkünfteverfahren:

Wie oben, nur wurde das Grundstück in 2001 verkauft; die GmbH hat ein mit dem Kalenderjahr übereinstimmendes Wirtschaftsjahr.

Lösung:

Die verdeckte Gewinnausschüttung unterliegt bereits dem Halbeinkünfteverfahren (§ 34 (10 a) Satz 1 Nr. 2 KStG n. F.).

Gewinnfeststellung 2000	insgesamt	X-GmbH	A
Steuerbilanzgewinn GmbH	300.000 €	210.000 €	90.000 €
Korrektur wegen vGA:	200.000 €		
davon Zurechnung GmbH 70 % (§ 8 (2) Satz 3 KStG)		140.000 €	
davon Zurechnung A 30 % (verdeckte Entnahme)			60.000 €
Sonderbetriebseinnahme A Zufluss vGA 70 %	140.000 €		
steuerfrei gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d, Satz 2 EStG n. F.	./. 70.000 €		70.000 €
Steuerpflichtig	70.000 €		
	570.000 €	350.000 €	220.000 €

Zu 3.:

Im dritten Fall der unangemessen hohe Vergütung im Rahmen des von § 15 (1) Satz 1 Nr. 2 EStG erfassten Leistungsaustausches zwischen GmbH und Gesellschafter (Gehalt, Miete, Darlehenszinsen) ist das Einkommen der GmbH und das Einkommen des Gesellschafters (im Anrechnungsverfahren samt Körperschaftsteuer-Anrechnungsguthaben) im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung entsprechend zu erhöhen. Auch in diesem Fall stellt der verdeckte Wertabfluss aus der Mitunternehmerschaft an den Gesellschafter nur in Höhe der Gewinnbeteiligungsquote der GmbH eine vGA dar; in Höhe der Gewinnbeteiligungsquote des atypisch Stillen ist der verdeckte Wertabfluss als verdeckte Entnahme anzusehen, die den Gewinnanteil des atypisch Stillen erhöht. Außerdem ist zu beachten, dass die Sondervergütung des Gesellschafters bereits in vollem Umfang – also auch hinsichtlich des unangemessenen Teils – als Sonderbetriebseinnahme im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung erfasst worden ist. Deshalb ist eine entsprechende Kürzung der Sondervergütung vorzunehmen. Im Anrechnungsverfahren konnte aus Vereinfachungsgründen dem Gesellschafter im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung auch nur noch die Körperschaftsteuer-Gutschrift als Sonderbetriebseinnahme zugerechnet werden. Im Halbeinkünfteverfahren führt die teilweise Umqualifizierung des Gehalts in eine verdeckte Gewinnausschüttung zu einer insgesamt geringeren Gewinnzuweisung an den Stillen im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung (dafür entfällt die KSt-Anrechnung); eine vereinfachende Darstellung verbietet sich daher.

Beispiel Anrechnungsverfahren:

A ist Alleingesellschafter der X-GmbH und zugleich als atypisch stiller Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt. Am Gewinn der X-GmbH ist A als Stiller mit – angemessenen - 30 % beteiligt. A hat in 2000 von der GmbH ein Gehalt von 300.000 € bezogen; angemessen sind lediglich 200.000 €. Der Steuerbilanzgewinn 2000 der GmbH vor Abzug des Gewinnanteils des Stillen beträgt 300.000 €

Lösung:

Gewinnfeststellung 2000	insgesamt	X-GmbH	A
Steuerbilanzgewinn GmbH	300.000 €	210.000 €	90.000 €
Sonderbetriebseinnahme A Gehalt	300.000 €		300.000 €
Korrektur wegen vGA:	./ 100.000 €		./ 100.000 €
	200.000 €		200.000 €
Korrektur wegen vGA:	100.000 €		
davon Zurechnung GmbH 70 % (§ 8 (2) Satz 3 KStG)		70.000 €	
davon Zurechnung A 30 % (verdeckte Entnahme)			30.000 €
Sonderbetriebseinnahme A Zufluss vGA 70 %	70.000 €		70.000 €
(KSt-Gutschrift 3/7 von 70.000 €)	30.000 €		30.000 €
	700.000 €	280.000 €	420.000 €
<i>vereinfachende Darstellung:</i>			
Gewinnfeststellung 2000	insgesamt	X-GmbH	A
Steuerbilanzgewinn GmbH	300.000 €	210.000 €	90.000 €
Sonderbetriebseinnahme A Gehalt	300.000 €		300.000 €
Korrektur wegen vGA:			
davon Zurechnung GmbH 70 % (§ 8 (2) Satz 3 KStG)	70.000 €	70.000 €	
Sonderbetriebseinnahme A (KSt-Gutschrift 3/7 von 70.000 €)	30.000 €		70.000 €
	700.000 €	280.000 €	420.000 €

Beispiel Halbeinkünfteverfahren:

A hat in 2001 von der GmbH ein Gehalt von 300.000 € bezogen; angemessen sind lediglich 200.000 €. Der Steuerbilanzgewinn 2001 (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) der GmbH vor Abzug des Gewinnanteils des Stillen beträgt 300.000 €

Lösung:

Die verdeckte Gewinnausschüttung unterliegt bereits dem Halbeinkünfteverfahren (§ 34 (10 a) Satz 1 Nr. 2 KStG n. F.).

Gewinnfeststellung 2000	insgesamt	X-GmbH	A
Steuerbilanzgewinn GmbH	300.000 €	210.000 €	90.000 €
Sonderbetriebseinnahmen A Gehalt	300.000 €		300.000 €
Korrektur wegen vGA:	./. 100.000 €		./. 100.000 €
	200.000 €		200.000 €
Korrektur wegen vGA	100.000 €		
davon Zurechnung GmbH 70 % (§ 8 (2) Satz 3 KStG)		140.000 €	
Davon Zurechnung A 30 % (verdeckte Entnahme)			30.000 €
Sonderbetriebseinnahme A Zufluss vGA 70 %	70.000 €		
steuerfrei gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d, Satz 2 EStG n. F.	./. 35.000 €		
Steuerpflichtig	35.000 €		35.000 €
	635.000 €	280.000 €	355.000 €

5. Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung - Gewinnanteil

Aufgrund der ständigen Rechtsprechung des BFH sind die Einkünfte der GmbH & atypisch stillen Gesellschaft gesondert und einheitlich festzustellen⁷⁵.

Da die GmbH & atypisch stille Gesellschaft zivilrechtlich nicht nach außen hin auftritt, übt die stille Gesellschaft zivilrechtlich auch keine Tätigkeit aus.

Aus der steuerrechtlichen Perspektive wird aber nicht das Außenverhältnis betrachtet, sondern für Zwecke der Besteuerung auf das Innenverhältnis abgestellt, wo aufgrund des Gesellschaftsvertrages alle Gesellschafter als Mitunternehmer einen gemeinsamen Zweck verfolgen, da die GmbH & atypisch stille Gesellschaft nach dem Willen der Mitunternehmer die Geschäfte für alle

⁷⁵ vgl. **Horn**, Die GmbH & atypisch Still als Verfahrensbeteiligte im Steuerrecht, GmbHR 2001, S. 138 (S. 138)

Gesellschafter führt. Folglich gilt die GmbH & atypisch stille Gesellschaft als partielles Steuerrechtssubjekt, d.h. sie ist selbstständiges Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation⁷⁶.

Aus diesem Grund ist für die Mitunternehmerschaft „GmbH & atypisch Still“ der Gesamtgewinn (-verlust) im Verfahren der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung gem. §§ 180 (1) Nr. 2a, 179 (1), (2) Satz 2 AO durch das Betriebsstättenfinanzamt nach § 18 (1) Nr. 2 AO festzustellen und auf die GmbH und den stillen Gesellschafter zu verteilen.

Fraglich ist, wer Adressat des Steuerbescheides über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung ist, wenn die atypisch stille Gesellschaft selbstständiges Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation ist. Gemäß der Rechtsprechung des BFH ist Adressat eines solchen Steuerbescheides der Geschäftsinhaber, entsprechend bei der GmbH & atypisch stillen Gesellschaft die GmbH⁷⁷.

6. Verlustanteil des atypisch stillen Gesellschafters

Grundsätzlich entstehen Verluste des atypisch stillen Gesellschafters zunächst durch die Teilnahme an Verlusten aus den laufenden Geschäften des Unternehmens. Diese Verluste sind nach § 15a EStG nur beschränkt ausgleichsfähig.

Ein andersartig entstandener Verlust kann sich aus der Veräußerung der Beteiligung des atypisch stillen Gesellschafters ergeben und zwar dann, wenn der Veräußerungsbetrag unter dem Betrag der Einlage liegt.

7. Einschränkung des Verlustabzuges - Anwendung § 15a EStG

a. Grundgedanke und Grundfunktion des § 15a EStG

§ 15a EStG gilt bei der Beschränkung von Verlusten, wenn die Haftung an einer Gesellschaft beschränkt ist und der Gesellschafter nur bis zu dieser Summe haftet. Dadurch soll eine Begrenzung von Verlusten, die sich aus der Zuteilung einer KG an einen Kommanditisten oder anderen beschränkt haftenden Mitunternehmer gem. § 15 (1) Satz 1 Nr. 2 EStG ergeben, mit der Verrechnung von anderen

⁷⁶ vgl. *Schmidt - Schmidt*, § 15 EStG, Rz. 347; BFH, BStBl II 1998, S. 328 (S. 329)

⁷⁷ vgl. *Horn*, Die GmbH & atypisch Still als Verfahrensbeteiligte im Steuerrecht, GmbHR 2001, S. 138 (S. 138)

positiven Einkünften erreicht werden bzw. ein Ausgleich über den Verlustabzug nach § 10d EStG verhindert werden.

Es soll der Grundsatz gelten, dass der Gesellschafter steuerlich nur haftet, wenn dieser auch wirtschaftlich die Haftung trägt. Ziel dieser Vorschrift ist es zu verhindern, dass ein Gesellschafter mit einer geringen Einlage (entspricht hohem Haftungsrisiko) einen steuerlichen Vorteil durch erwirtschaftete Verluste zugeteilt bekommt, welche wiederum die Haftsumme überschreiten⁷⁸.

b. Anwendbarkeit des § 15a EStG auf den atypisch stillen Gesellschafter

§ 15 a (1) Sätze 2 und 3 EStG sind auf den stillen Gesellschafter nicht anwendbar, da diese Vorschrift nach dem Wortlaut des Gesetzes nur für Kommanditisten gilt⁷⁹.

Im Verlustfall einer GmbH & atypisch stillen Gesellschaft kann der atypisch stille Gesellschafter seinen Verlustanteil als gewerblichen Verlust i.S.d. § 15 EStG geltend machen. Allerdings gilt, wenn ein Verlustausgleich über den Betrag der Einlage hinaus ausgeschlossen worden ist und der stille Gesellschafter verpflichtet ist, künftige Gewinnanteile in Höhe der negativen Beträge und seiner ursprünglichen Einlage zur Deckung früherer Verluste zur Verfügung zu stellen, § 15a EStG⁸⁰.

§ 15a EStG ist somit gem. § 15a (5) Nr. 1 EStG in eingeschränkter Form auch auf den atypisch stillen Gesellschafter anwendbar. Grund dafür ist, dass diese bis zur Höhe ihrer Einlage haften und diese wirtschaftlich verlieren können.

Rechtsfolge ist, dass der atypisch stille Gesellschafter gem. § 15a (1) Satz 1 EStG nur bis zur Höhe seiner Einlage diese Verluste auch steuerlich berücksichtigen kann. Der atypisch stille Gesellschafter kann seinen Anteil am Verlust des Geschäftsinhabers nur insoweit mit anderen Einkünften ausgleichen oder nach § 10d EStG abziehen, wie sein Kapitalkonto in der Steuerbilanz der stillen Gesellschaft nicht negativ wird bzw. ein bereits negatives Kapitalkonto sich nicht erhöht.

Nach § 15a (2) EStG kann der übersteigende und nicht ausgleichs- oder abziehbare Verlust aber die künftigen Gewinne der folgenden Jahre mindern.

⁷⁸ § 15a EStG trägt dem Prinzip der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit des jeweiligen Steuerpflichtigen Rechnung.

⁷⁹ vgl. BFH, BFH/NV 1994, S. 784 (S. 785 f.)

⁸⁰ vgl. *Neu/Lühn*, Steueroptimierte GmbH-Finanzierung, GmbH-StB 2002, S. 229 (S. 233)

Über den nicht ausgleichs- oder abzugsfähigen Gewinn ist gem.

§ 15a (4) Satz 1 EStG jährlich eine gesonderte Feststellung vorzunehmen.

Verluste aus dem Sonderbetriebsvermögen können voll ausgeglichen oder nach § 10d EStG abgezogen werden.

So kann der atypisch stille Gesellschafter den Verlust einer GmbH dann geltend machen, wenn er die GmbH-Anteile im Sonderbetriebsvermögen II hält. Die Begründung liegt darin, dass der Gesellschafter Verluste aus seinem Sonderbetriebsvermögen grundsätzlich selbst wirtschaftlich tragen muss.

VI. GmbH & atypisch stille Gesellschaft und andere Steuerarten

Da bereits festgestellt wurde, dass die GmbH & atypisch stille Gesellschaft eine Mitunternehmerschaft ist, sie weder einkommens- noch körperschaftssteuerpflichtig ist, sondern ein partielles Steuerrechtssubjekt darstellt, ist fraglich, ob die GmbH & atypisch stille Gesellschaft aufgrund von Maßgabe anderer Steuergesetze eine Steuersubjekteigenschaft haben kann

1. Gewerbesteuer

a. Sachliche Steuerpflicht der atypisch stillen Gesellschaft

Steuergegenstand im Gewerbesteuerrecht ist gem. § 2 (1) Satz 1 GewStG jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Unter Gewerbebetrieb ist gem. § 2 (1) Satz 2 GewStG ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen. Fraglich ist, ob die GmbH & atypisch stille Gesellschaft diesen Anforderungen gerecht wird.

Nach dem Urteil des Großen Senats vom 25.06.1984⁸¹ als Reaktion auf die Rechtsprechung zur Besteuerung von Personengesellschaften, ist bei jeder Personengesellschaft im Einzelfall zu überprüfen, ob die Tätigkeit den Anforderungen an einen Gewerbebetrieb genügt.

Unstreitig ist, dass es sich bei der GmbH & atypisch stillen Gesellschaft um ein gewerbliches Unternehmen nach dem Einkommensteuerrecht gem.

§ 15 (1) Satz 1 Nr. 2 EStG handelt.

Des Weiteren unterliegt auch die Beteiligung des atypisch stillen Gesellschafters der Gewerbesteuer. Dieses ergibt sich aus dem Wortlaut des § 15 (1) Satz Nr.2

⁸¹ BFH, BStBl. II 1984, S. 751 (S. 754 ff.)

EStG, da die Gewinnanteile und Vergütungen des atypisch stillen Gesellschafters schon bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb erfasst werden

Die Tätigkeit der GmbH & atypisch stillen Gesellschaft gilt gem. § 2 (1) Satz 2 GewStG i.V.m. § 15 (1) Satz 1 Nr. 2 und (3) Nr. 1 EStG stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb.

Von der sachlichen Steuerpflicht werden die einzelnen Mitunternehmer und nicht die GmbH erfasst. Dieses gilt unabhängig von der dinglichen Beteiligung der Mitunternehmer an dem Gesellschaftsvermögen⁸², systematisch gesehen sind die Mitunternehmer sachlich steuerpflichtig.

b. Subjektive Steuerpflicht der atypisch stillen Gesellschaft

Fraglich ist, wer die persönliche Steuerpflicht begründet. Grundsätzlich ist gem. § 5 (1) S. 1 GewStG Steuerschuldner der Unternehmer. Stellt die Tätigkeit einer Personengesellschaft einen Gewerbebetrieb dar, ist Steuerschuldner der Gewerbesteuer einer Personengesellschaft gem. § 5 (1) Satz 3 GewStG die Gesellschaft, d.h. die Gesellschafter können nach den allgemeinen Vorschriften der AO, des BGB und HGB lediglich als Haftende in Anspruch genommen werden.

Fraglich ist, ob diese Ansicht auch bei GmbH & atypisch stillen Gesellschaft vertreten werden kann, dass die Gesellschaft gewerbesteuerpflichtig ist. Es ist festzustellen, dass die atypisch stille Gesellschaft als Innengesellschaft, wie bereits oben festgestellt, keine Außenrechtsbeziehungen haben kann. Im Gegensatz zu Außengesellschaften können weder die atypisch stille Gesellschaft an sich, noch die Gesellschafter in ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit Träger von Rechten von Pflichten sein. Aus diesem Umstand lässt sich schlussfolgern, dass es dann auch keine Pflicht der atypisch stillen Gesellschaft geben kann, Gewerbesteuer zu entrichten. Dazu lässt sich weiter ausführen, dass der Gewerbebetrieb für Rechnung des nach außen auftretenden Gesellschafters ausgeübt wird, welches die GmbH ist und gerade nicht auf Rechnung der Gesellschafter der Innengesellschaft, so dass die Gesellschafter der Innengesellschaft nicht Schuldner der Gewerbesteuer sein können.

⁸² vgl. BFH, BStBl II 1998 S. 685 (S. 686)

Ein anderer Aspekt ist, dass kein vollstreckbares Grundvermögen der atypisch stillen Gesellschaft besteht, da es sich hierbei um eine Innengesellschaft handelt, die kein Vermögen besitzt, da die Einlageleistungen des stillen Gesellschafters in das Vermögen des Inhabers des Handelsgewerbes übergehen; entsprechend hat der atypisch stille Gesellschafter seine Einlage gem. § 230 (1) HGB so zu bewirken, dass sie in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäftes übergeht. Aufgrund der Tatsache, dass bei der Innengesellschaft im Allgemeinen und bei der stillen Gesellschaft im besonderen kein Gesamthandsvermögen gebildet wird und daraus resultierend eine Zwangsvollstreckung fruchtlos verlaufen würde, wird deutlich, dass es keine Steuerschuldnerschaft der atypisch stillen Gesellschaft geben kann. Das fehlende Gesellschaftsvermögen resultiert aus dem Umstand heraus, dass es sich bei der atypisch stillen Gesellschaft um eine Innengesellschaft handelt und diese deshalb keine Außenrechtsbeziehungen hat und folglich auch kein Zuordnungsobjekt von Gesellschaftsvermögen sein kann. Daran wird erkenntlich, dass die fehlende Steuerschuldnerschaft der atypisch stillen Gesellschaft sich letztendlich aus dem Umstand ergibt, dass es zu keinem Außenverhältnis zwischen der atypisch stillen Gesellschaft und Dritten kommt, da diese Rechtsbeziehungen in einer Innengesellschaft nicht existieren können. Fraglich ist aber, ob § 5 GewStG als *lex specialis* nicht die zivilrechtlichen Haftungs- und Schuldner Vorschriften und die damit verbunden zivilrechtliche Beurteilung der atypisch stillen Gesellschaft verdrängt. Dieses ist dahingehend zu verneinen, dass § 5 GewStG nicht die Befugnis hat, eine Innengesellschaft, welche die atypisch stille Gesellschaft ist, in eine Außengesellschaft für rein steuerliche Zwecke umzuwandeln⁸³.

Aus diesem Grunde gilt die abweichende Regelung, dass der Schuldner nur der Geschäftsinhaber, in diesem Falle die GmbH, sein kann⁸⁴.

Entsprechend ist Steuerschuldner der Gewerbesteuer bei einer atypisch stillen Gesellschaft allein der Geschäftsinhaber als Unternehmer i.S.v. § 5 (1) Satz 1 GewStG. Eine atypisch stille Gesellschaft kann nicht Schuldner der Gewerbesteuer nach § 5 (1) Satz 3 GewStG sein, genauso wenig wie der atypisch

⁸³ Auch die Tatsache, dass der Gesetzgeber die Mitunternehmerschaft als Steuerschuldner verpflichten wollte läuft ins Leere, da das Gesetz nur von Gesellschaft spricht und nicht von Mitunternehmerschaft, welches ein rein steuerspezifischer Ausdruck ist. Die Mitunternehmerschaft ist keine personenrechtliches relevantes, im Rechtsverkehr auftretendes Subjekt, dem man Rechte einräumen oder Pflichten auferlegen könnte.

⁸⁴ vgl. BFH, GmbHR 2000, S. 292 (S. 293); vgl. *Förster/Brinkmann*, Die Vorteilhaftigkeit „zusammengesetzter Rechtsformen“ nach der Unternehmenssteuerreform, BB, S. 1289 (S. 1292)

stille Gesellschafter als Steuerschuldner für die Gewerbesteuerschulden des Unternehmens in Anspruch genommen werden kann; der Gewerbesteuerbescheid ist an den tätigen Gesellschafter zu richten⁸⁵, welches die GmbH ist. Nur die GmbH haftet den Gläubigern für Verbindlichkeiten, die aus den unternehmerischen Tätigkeiten resultieren⁸⁶. Des Weiteren wird durch das Wort „allein“ in § 230 (2) HGB deutlich, dass eine etwaige Verlusthaftung des stillen Gesellschafters ausgeschlossen ist⁸⁷.

Folglich sind auch die Besteuerungsgrundlagen die für die Mitunternehmerschaft ermittelt worden sind, in dem gegen den Inhaber des Handelsgeschäftes, entsprechend hier die GmbH als Steuerschuldner gerichteten Gewerbesteuermessbescheid zu erfassen⁸⁸ und diesem gem. §§ 184 (1), 122 (1) AO bekannt zu geben.

Der Gewinnanteil des atypisch stillen Gesellschafter ist gem. § 8 Nr. 3 GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG) wieder hinzuzurechnen, soweit er bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden ist⁸⁹. Gleichzeitig ist die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um den Gewinnanteil gem. § 9 Nr. 2 GewStG entsprechend zu kürzen.

Hierdurch gibt es aber für Beratungspraxis Spielräume, denn durch die Höhe des Gewinnanteils des atypisch stillen Gesellschafters kann die Höhe des gewerblichen Gewinns der Mitunternehmerschaft beeinflusst werden⁹⁰.

Ein deutlicher Vorteil der GmbH und atypisch stillen Gesellschaft liegt darin, dass bei der Berechnung der Steuermesszahl der Freibetrag gem. § 11 (1) Satz 3 Nr. 1 GewStG zu gewähren ist, sowie eine Ausnutzung der Staffelgrenze nach § 11 (2) GewStG gewährt wird.

⁸⁵ vgl. BFH, BStBl II 1986, S. 311 (S. 311, LS)

⁸⁶ Denn nach Maßgabe von § 230 (2) HGB wird nur der Inhaber aus den in dem Betriebe geschlossenen Geschäften allein berechtigt und verpflichtet, d.h. nur die GmbH wird Vertragspartner.

⁸⁷ Allerdings ermöglicht die dispositive Regelung des § 231 (2) HGB, dass im Gesellschaftsvertrag vereinbart werden kann, dass der stille Gesellschafter am Verlust beteiligt sein soll, so dass im Innenverhältnis ein entsprechender Ausgleich vereinbart werden kann, so dass eine Einzelfallbetrachtung notwendig ist.

⁸⁸ vgl. BFH, BStBl II 1998, S. 685 (S. 687)

⁸⁹ vgl. BFH, BStBl II 1971, S. 59 (S. 60)

⁹⁰ vgl. Abschnitt 50 (3) GewStR

Die Ausnutzung des Freibetrages nach § 11 (1) Satz 3 Nr. 1 GewStG steht der GmbH & atypisch stillen Gesellschaft nur einmal zu, da dieser Freibetrag betriebsbezogen ist, auch wenn bei Beteiligung von mehreren atypisch stillen Gesellschaftern jeweils mehrere stille Gesellschaften vorliegen⁹¹.

Eine Ausnahme dazu bildet⁹² die Beteiligung einer Person oder einer Personengruppe als atypisch stiller Gesellschafter am Gewinn eines bestimmten Geschäftsbereiches des Handelsgewerbes einer GmbH. Wird der Gewerbebetrieb unter dem Dach dieser Gesellschaft in mehrere Geschäftsbereiche aufgespalten, besteht ein Mehrfachanspruch auf die Anwendung des Freibetrages (§ 11 (1) Satz 3 Nr. 1 GewStG) und der Staffelung (§ 11 (2) GewStG).

c. Gewerbesteuer der GmbH

Nach dem Wortlaut des § 2 (2) Satz 1 GewStG gilt als Gewerbebetrieb stets und in vollem Umfang die Tätigkeiten der Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung), der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und der Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit. Da die GmbH als Gesellschaft mit beschränkter Haftung zu den Kapitalgesellschaften i.S.d. § 1 (1) Nr. 1 KStG zählt, unterhält die GmbH einen eigenen Gewerbebetrieb.

Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist gem. § 6 GewStG der Gewerbeertrag. Gewerbeertrag ist gem. § 7 Satz 1 GewStG der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftssteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14 GewStG) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge.

Maßgebend für die Gewerbesteuer ist der der GmbH zugewiesene Gewinnanteil im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der GmbH & atypisch stillen Gesellschaft⁹³.

Fraglich ist, ob dieser Gewinnanteil gem. § 8 GewStG zu erhöhen oder gem. § 9 GewStG noch zu kürzen ist

⁹¹ vgl. BFH, BStBl II 1995, S. 764 (S. 767)

⁹² vgl. BFH, BStBl II 1998, S. 685 (S. 686 f.)

⁹³ vgl. Punkt V.5.

Eine Erhöhung des Gewinnanteils nach § 8 GewStG ist nicht ersichtlich. Die Summe des Gewinns könnte allerdings nach § 9 Nr. 2 GewStG gekürzt werden. Gem. § 9 Nr. 2 GewStG wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen gekürzt um die Anteile am Gewinn einer in- oder ausländischen offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebes anzusehen sind, wenn die Gewinnanteile bei der Ermittlung des Gewinns (§ 7 GewStG) angesetzt worden sind.

Da, wie bereits oben festgestellt, es sich bei der GmbH & atypisch stillen Gesellschaft um eine Mitunternehmerschaft handelt und die Gewinnanteile gem. § 15 (1) Satz 1 Nr. 2, 1. HS EStG bei der Ermittlung des Gewinns berücksichtigt worden sind, liegen die Voraussetzungen für eine entsprechende Kürzung vor. Durch die Kürzung des Gewerbeertrages um den Gewinnanteil gem. § 9 Nr. 2 GewStG ist kein Gewerbeertrag bei der GmbH zu ermitteln.

d. § 35 (1) Nr. 2 EStG und die atypisch stille Gesellschaft

Fraglich ist, ob für den atypisch stillen Gesellschafter noch etwaige Steuerermäßigungen bei seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb anfallen. Nach § 35 (1) Nr. 2 EStG ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen mit Ausnahme der §§ 34f und 34g EStG, soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt bei Einkünften aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer im Sinne des § 15 (1) Satz 1 Nr. 2 und 3 um das 1,8 fache des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum festgesetzten anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags.

Aufgrund der Tatsache, dass der atypisch stille Gesellschafter als Mitunternehmer, wie oben festgestellt, gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 15 (1) Satz 1 Nr. 2 EStG erzielt, sind auf ihn die Steuerermäßigungsvorschriften nach § 35 (1) Nr. 2 anzuwenden.

Demnach kann er sich das 1,8 - fache des Gewerbesteuermessbetrages, der entsprechend anteilig auf ihn entfällt, auf seine persönliche Einkommensteuer anrechnen lassen⁹⁴.

2. Umsatzsteuer

Fraglich ist, ob die GmbH & atypisch stille Gesellschaft eine Steuersubjekteigenschaft bei der Umsatzsteuer entfaltet. Dazu müsste sie eine Unternehmereigenschaft besitzen. Unternehmer ist gem. § 2 (1) Satz 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, d.h. pro Unternehmer gibt es nur ein Unternehmen. Nach § 2 (1) Satz 2 UStG umfasst das Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers.

Da die GmbH & atypisch stille Gesellschaft eine reine Innengesellschaft ist, die nicht nach außen hin tätig wird, erfüllt diese nicht die Unternehmereigenschaft nach § 2 (1) UStG⁹⁵.

Umsatzsteuersubjekt ist alleine die Inhaberin des Gewerbebetriebes, folglich hier die GmbH⁹⁶, da diese als juristische Person einer gewerblichen Tätigkeit nachgeht.

Allerdings kann auch der atypisch stille Gesellschafter eine Unternehmereigenschaft erwirken, soweit der atypisch stille Gesellschafter selbst die Kriterien der Selbständigkeit, Nachhaltigkeit und der Erzielungsabsicht von Einnahmen gem. § 2 UStG erfüllt⁹⁷.

VII. Schlussbetrachtung

Im Rahmen der stillen Gesellschaft muss zwischen der typisch und der atypisch stillen Gesellschaft unterschieden werden. Liegt das Gebilde einer typischen stillen Gesellschaft vor erzielt der stille Gesellschafter Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 (1) Nr. 4 EStG, während beim Gebilde einer atypisch stillen Gesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 (1) Satz 1 Nr.2 EStG erzielt werden

⁹⁴ Die Höhe der GewSt-Anrechnung richtet sich nach den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel der Mitunternehmerschaft, vgl. § 35 (1) Nr. 2 i.V.m. (3) Satz 2, 1. HS EStG

⁹⁵ vgl. **Blaurock**, Der GmbH & Still im Steuerrecht, BB 1992, S. 1969 (S. 1971)

⁹⁶ vgl. **Horn/Maertins**, Die steuerliche atypische stille Beteiligung an der GmbH, GmbHR 1994, S. 147 (S. 151)

⁹⁷ vgl. **Zimmermann/Potmann/Hübner/Schaeberle/Völkel**, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, Teil B. Rz. 447

Ein Vorteil der Gestaltungsmöglichkeit einer GmbH & atypisch stillen Gesellschaft ist, dass im Rahmen der Gewerbesteuer die Ausnutzung des Freibetrages und der Staffelung gem. § 11 (1), (2) GewStG zum Tragen kommt. Des Weiteren könne Gewinne günstig thesauriert werden, sowie die Beträge, die zur Deckung des finanziellen Bedarfs des Gesellschafters benötigt werden über die atypisch stille Beteiligung an der GmbH dieser entnommen werden⁹⁸.

Allerdings muss beachtet werden, dass die steuerlichen Vorteile dort enden, wo der persönliche Steuersatz kleiner ca. 40% ist, was eine Auswirkung des Halbeinkünfteverfahrens ist.

Als problematisch könnte auch angesehen werden, dass die Beteiligung des atypisch stillen Gesellschafters an der GmbH im Sonderbetriebsvermögen II gehalten wird, was zu einer Steuerverstrickung führt und § 17 EStG und der darin enthaltene Freibetrag von seiner Anwendung ausgeschlossen ist.

Als weiterer Vorteil ist wieder festzustellen, dass die GmbH & atypisch stille Gesellschaft nur einen minimalen Gestaltungsaufwand benötigt und somit den optimalen Rahmen für einen Verlusttransfer von der Ebene der Kapitalgesellschaft auf die persönliche Ebene des Gesellschafters bietet.

Aufgrund der Rechtsprechung des BFH und der damit immer noch nicht ausdifferenzierten Judikatur werden für die GmbH & atypisch stille Gesellschaft immer wieder Schlupflöcher, insbesondere im Bereich der Höhe des Gewinnanteils, ermöglicht.

Gerade aus diesem Aspekt heraus, dass es noch keine einheitliche Auffassung seitens der Finanzverwaltung hinsichtlich der vielen steuerlichen Aspekte der GmbH & atypisch stillen Gesellschaft gibt⁹⁹, kann es auch reizvoll erscheinen, sich auf ein etwaiges finanzgerichtliches Verfahren in Bezug auf diese Personengesellschaft einzulassen. Allerdings ist im jeweiligen Einzelfall auf die vertragliche Gestaltung zu achten, da eine fehlerhaft ausgeführte Gestaltung zu weitreichenden Folgen führen könnte.

Als weiterer Vorteil wäre anzuführen, dass die Einschränkung des Verlustausgleiches nach § 2 (3) EStG n.F. bei einer GmbH & atypisch stillen

⁹⁸ vgl. **Herzig**, Aspekte der Rechtsformwahl für mittelständische Unternehmen nach der Steuerreform, Die Wirtschaftsprüfung, S. 253 (S. 269)

⁹⁹ Insbesondere der neu eingeführte § 35 EStG, für den es noch offene Anwendungsfragen gibt, kann von späteren Erkenntnissen der Verwaltung entsprechend gelöst werden.

Gesellschaft bei einem neutralen Geschäftszweck kein Gestaltungsproblem darstellt.

Für Familiengesellschaften bildet die GmbH & atypisch stille Gesellschaft einen Vorteil, da mit der Aufnahme von Familienmitgliedern als entweder typisch oder atypisch stillen Gesellschafter ohne weitere Umstände eine Familien-GmbH & stille Gesellschaft ge gründet werden kann.

Inhaltsverzeichnis:

Bearbeitungsverzeichnis.....	II
Inhaltsverzeichnis.....	IV
Abkürzungsverzeichnis.....	VI
Die GmbH & atypisch stille Gesellschaft als Gestaltungsalternative im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens	1
I. Einführung und Problemstellung	1
II. Die atypisch stille Gesellschaft und ihre rechtlichen Grundlagen.....	2
1. Grundlagen im Handelsrecht für die stille Gesellschaft	2
2. Differenzierung zwischen der typischen und atypischen stillen Gesellschaft.....	3
III. Steuerliche Behandlung der GmbH & atypisch stillen Gesellschaft	4
1. Grundlagen im Steuerrecht	5
a. Einkünfte der stillen Gesellschaft	5
b. Einkünfte der atypisch stillen Gesellschaft.....	5
c. Mitunternehmerschaft bei atypisch stiller Gesellschaft.....	6
aa. (Mit-) Unternehmerinitiative	7
bb. (Mit-) Unternehmerrisiko	7
cc. Verhältnis von Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko	8
2. Atypisch stille Gesellschaft im Einkommensteuerrecht	9
a. Besteuerung der Personengesellschaft.....	9
b. Umfang der Besteuerung eines atypisch stillen Gesellschafters	11
aa. Gewinnanteil i.S.d. § 15 (1) Satz 1 Nr. 2 EStG	11
bb. Sondervergütungen i.S.d. § 15 (1) Satz 1 Nr. 2 EStG	12
cc. Gewinnermittlung	12
IV. Lock-in-Effekt der Gewinne von Kapitalgesellschaften nach dem Halbeinkünfteverfahren.....	15
1. Die Ebene der Körperschaft.....	16
2. Die Ebene des Gesellschafters	18
3. Grundrechtliche Bedenken	19
4. Fazit in Bezug auf die GmbH & atypisch Still	20

Fortsetzung Inhaltsverzeichnis:

V.	Sondertatbestände bei der GmbH & atypisch stillen Gesellschaft	21
1.	Tätigkeitsvergütungen und Pensionszusagen.....	21
2.	Sonderbetriebsvermögen bei der GmbH und beim atypisch stillen Gesellschafter	21
3.	Angemessene Gewinnverteilung	24
4.	Behandlung von verdeckten Gewinnausschüttungen.....	25
5.	Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung - Gewinnanteil.....	31
6.	Verlustanteil des atypisch stillen Gesellschafters	32
7.	Einschränkung des Verlustabzuges - Anwendung § 15a EStG	32
a.	Grundgedanke und Grundfunktion des § 15a EStG	32
b.	Anwendbarkeit des § 15a EStG auf den atypisch stillen Gesellschafter	33
VI.	GmbH & atypisch stille Gesellschaft und andere Steuerarten	34
1.	Gewerbsteuer	34
a.	Sachliche Steuerpflicht der atypisch stillen Gesellschaft	34
b.	Subjektive Steuerpflicht der atypisch stillen Gesellschaft.....	35
c.	Gewerbsteuer der GmbH	38
d.	§ 35 (1) Nr. 2 EStG und die atypisch stille Gesellschaft	39
2.	Umsatzsteuer.....	40
VII.	Schlussbetrachtung.....	40
	Literaturverzeichnis.....	VIII