

Christian Friedel

**Die ertragsteuerliche Behandlung  
und deren Gestaltungsmöglichkeiten  
bei der GmbH & atypisch Still**

2., überarb. u. erw. Auflage

Verlag Wissenschaft & Praxis



Die ertragsteuerliche Behandlung und deren Gestaltungsmöglichkeiten  
bei der GmbH & atypisch Still

Schriftenreihe der



Herausgegeben von  
Prof. Dr. Claus Meyer

**Band 10**

Christian Friedel

**Die ertragsteuerliche Behandlung  
und deren Gestaltungsmöglichkeiten  
bei der GmbH & atypisch Still**

2., überarb. u. erw. Auflage

Verlag Wissenschaft & Praxis



### **Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek**

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

ISBN 978-3-89673-648-2

© Verlag Wissenschaft & Praxis

Dr. Brauner GmbH 2013

Tel. +49 7045 930093 Fax +49 7045 930094

[verlagwp@t-online.de](mailto:verlagwp@t-online.de) [www.verlagwp.de](http://www.verlagwp.de)

Druck und Bindung: Esser Druck GmbH, Bretten

Alle Rechte vorbehalten

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

# Geleitwort

Die Claus und Brigitte Meyer-Stiftung lobt den Thomas-Gulden-Preis zur Erinnerung an den im Alter von 25 Jahren an einer unheilbaren Krankheit verstorbenen ehemaligen Studenten Thomas Gulden für besondere Leistungen aus.

Zum Ende des Sommer-Semesters 2005 verlieh die Stiftung den Preis erstmals. Im Winter-Semester 2010/2011 wurde Herr Christian Friedel (Masterstudiengang Controlling, Finance and Accounting) für seine herausragenden Studienleistungen und seine exzellente Masterthesis mit dem Thomas-Gulden-Preis ausgezeichnet.

Die Claus und Brigitte Meyer-Stiftung veröffentlicht die Arbeiten der Preisträger in der Schriftenreihe der MEYER STIFTUNG. Die ausgezeichnete Masterthesis von Herrn Christian Friedel beschäftigt sich mit dem Thema „Die ertragsteuerliche Behandlung und deren Gestaltungsmöglichkeiten bei der GmbH & atypisch Still“. Es ist sein besonderes Verdienst, neben der ungewöhnlich umfassenden Auswertung der steuerlichen Literatur auch die spezifischen Probleme und ungeklärten Sachverhalte dieser Rechtsform darzustellen.

In der Praxis fand die wissenschaftlich sehr gut fundierte Arbeit ihre verdiente Beachtung. Die erste Auflage ist nach knapp zwei Jahren vergriffen. Nun liegt die in allen Bereichen überarbeitete und auf den neuesten Stand gebrachte zweite überarbeitete und erweiterte Auflage vor.

Die Meyer-Stiftung gratuliert Herrn Christian Friedel zu diesem Erfolg und freut sich, den zehnten Band der Schriftenreihe nun in zweiter Auflage veröffentlichen zu können.

Für die großzügige Unterstützung bei der Herausgabe der Schriftenreihe bedanken wir uns herzlich bei Frau Neugebauer und Herrn Dr. Brauner vom Verlag Wissenschaft und Praxis.

Stuttgart, im Februar 2013

Prof. Dr. Claus Meyer



Die Claus und Brigitte Meyer-Stiftung ist eine rechtsfähige und gemeinnützige Stiftung bürgerlichen Rechts mit Sitz in Stuttgart, die am 21. April 2005 vom Regierungspräsidium Stuttgart als Stiftungsbehörde anerkannt wurde. Der Zweck der Stiftung wird verwirklicht durch die Förderung von Wissenschaft und Forschung, der Bildung und Erziehung und der Unterstützung bedürftiger Studierender der Hochschule Pforzheim; in Ausnahmefällen auch anderer Hochschulen. Er wird insbesondere realisiert durch

- die Vergabe von Zuschüssen und Ähnlichem an Studierende, insbesondere in Not geratene, zur Fortsetzung und erfolgreichem Abschluss ihres Studiums.
- die Verleihung des Thomas-Gulden-Preises für hervorragende Studienleistungen und/oder eine ausgezeichnete Bachelor/Masterthesis aus dem Gebiet der Betriebswirtschaftslehre, insbesondere des Controlling, Finanz- und Rechnungswesen an einen oder mehrere Studierende.

Thomas Gulden wurde am 15. März 1978 geboren. Er studierte an der Hochschule Pforzheim im Studiengang Betriebswirtschaft/Controlling, Finanz- und Rechnungswesen und schloss mit der Gesamtnote „sehr gut“ ab. Aufgrund einer angeborenen und fortschreitenden Muskelerkrankung saß Thomas Gulden seit seinem 10. Lebensjahr im Rollstuhl. Er verstarb am 11. April 2003 an der tödlichen Erkrankung, deren Verlauf er kannte. Posthum wurde Thomas Gulden für seine herausragende und der Note 1,0 bewerteten Diplomarbeit mit einem Förderpreis ausgezeichnet. Seinem Wunsch entsprechend wurden mit diesem Preis, wie mit seinem gesamten Vermögen, humanitäre Organisationen unterstützt.

---

## **Claus und Brigitte Meyer-Stiftung**

Adresse: Bernsteinstr. 102, 70619 Stuttgart

Telefon: 0711/4411488

E-Mail: [claus.meyer@meyer-stiftung.de](mailto:claus.meyer@meyer-stiftung.de)

Internet: [www.meyer-stiftung.de](http://www.meyer-stiftung.de)

Konto: Baden-Württembergische Bank, Nr. 498 04 94,  
BLZ: 600 501 01

Sparkasse Pforzheim Calw, Nr. 76 70 230,  
BLZ: 666 500 85

Volksbank Pforzheim, Nr. 27 04 421,  
BLZ: 666 900 00





## **Vorwort**

Die vorliegende Arbeit wurde als Masterthesis zur Erlangung des akademischen Grades Master of Arts (M.A.) in Controlling, Finance and Accounting an der Hochschule Pforzheim eingereicht und angenommen.

Die Arbeit wurde im August 2010 abgeschlossen und im April 2011 im Rahmen der ersten Veröffentlichung überarbeitet. Nach Abverkauf der ersten Auflage wurde die Masterthesis im Februar 2013 für die Veröffentlichung der zweiten Auflage vollständig aktualisiert und ergänzt.

Bedanken möchte ich mich an dieser Stelle besonders bei der MEYER STIFTUNG, durch deren (finanzielle) Hilfe mir eine zweite Veröffentlichung der Arbeit ermöglicht wurde. Mein ganz persönlicher Dank gilt Herrn Prof. Dr. Claus Meyer für seine freundliche und stets engagierte Unterstützung.

Ein großes Dankeschön gebührt ebenfalls meinem Arbeitgeber für die mir eingeräumten Freiheiten und das zeitliche Entgegenkommen im Rahmen der Überarbeitung.

Mein besonderer Dank gilt meiner Partnerin, meiner Familie und meinen Freunden. Sie alle haben mich, nicht zuletzt auch durch fachliche Anregungen, auf unersetzbare und vielfältige Weise unterstützt.

Ostfildern, im Februar 2013

Christian Friedel



# Inhalt

Abbildungsverzeichnis.....	15
Abkürzungsverzeichnis.....	16
<b>1. Einleitung .....</b>	<b>23</b>
<b>2. Die atypisch stille Beteiligung an einer GmbH aus gesellschafts- und handelsrechtlicher Sicht.....</b>	<b>25</b>
2.1. Begriff und Vorbemerkungen .....	25
2.2. Wesen und Erscheinungsformen der stillen Gesellschaft.....	26
2.2.1. Die stille Gesellschaft als Innen-GbR.....	26
2.2.2. Erscheinungsformen der stillen Gesellschaft.....	27
2.3. Rechtliche Grundlagen .....	29
2.4. Gesellschaftsvertragliche Regelungen und Gestaltungsmöglichkeiten.....	31
2.5. Abgrenzung gegenüber verwandten Rechtsinstituten .....	32
2.5.1. Partiarisches Darlehen.....	32
2.5.2. Unterbeteiligung.....	34
2.6. Bilanzierungsfragen bei der stillen Gesellschaft .....	35
2.6.1. Buchführungs- und Bilanzierungspflichten .....	35
2.6.2. Stille Beteiligung in der Handelsbilanz des Geschäftsinhabers .....	36
2.6.2.1. Bilanzierung der Einlage.....	36
2.6.2.2. Bilanzierung der Gewinn- und Verlustanteile .....	39
2.7. Gründung und Fragen der Publizität.....	41
2.8. Beendigung und Auseinandersetzung.....	43

<b>3. Die GmbH &amp; atypisch Still im Ertragsteuer- und Verfahrensrecht .....</b>	<b>47</b>
3.1. Grundlagen der Besteuerung .....	47
3.1.1. Grundsätze für die steuerliche Anerkennung .....	47
3.1.2. Die atypisch stille Gesellschaft als Mitunternehmerschaft .....	49
3.1.2.1. Allgemeines .....	49
3.1.2.2. Mitunternehmerinitiative .....	51
3.1.2.3. Mitunternehmerrisiko.....	53
3.1.2.4. Die GmbH als Mitunternehmer .....	57
3.2. Einkommensteuer .....	58
3.2.1. Steuersubjekt .....	58
3.2.2. Gewinnanteile aus der atypisch stillen Gesellschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb .....	60
3.2.3. Steuerliche Gewinnermittlung und Steuerbilanz .....	63
3.2.3.1. Existenz einer Steuerbilanz der atypisch stillen Gesellschaft .....	63
3.2.3.2. Maßgeblichkeitsgrundsatz .....	66
3.2.3.3. Mehr- oder Weniger-Rechnung .....	67
3.2.3.4. Steuerbilanzielle Behandlung der Einlage.....	68
3.2.3.5. Steuerbilanz der GmbH .....	69
3.2.3.6. Personenbezogene Steuervergünstigungen .....	69
3.2.4. Steuerliches Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft .....	70
3.2.5. „Zweistufigkeit“ der Gewinnermittlung .....	74
3.2.6. Gewinnverteilung und Fragen der Angemessenheit .....	76
3.2.7. Verlustberücksichtigung beim atypisch stillen Gesellschafter .....	80
3.3. Gewerbesteuer .....	82
3.3.1. Persönliche und sachliche Steuerpflicht .....	82
3.3.2. Ermittlung der Gewerbesteuer bei der atypisch stillen Gesellschaft .....	84
3.3.3. Gewerbesteuerbelastung beim Betriebsinhaber .....	87

3.4. Körperschaftsteuer.....	88
3.4.1. Die Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen bei der GmbH & atypisch Still.....	88
3.4.2. Ermittlung der Körperschaftsteuer bei der GmbH .....	89
3.5. Sonderthemen im Rahmen der Ertragsbesteuerung .....	90
3.5.1. Zinsschranke und atypisch stille Gesellschaft .....	90
3.5.2. Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG .....	93
3.5.3. Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG .....	94
3.5.4. Organschaftliche Fragen bei der GmbH & atypisch Still.....	96
3.5.4.1. Allgemeines .....	96
3.5.4.2. Organträgerernennung der atypisch stillen Gesellschaft.....	96
3.5.4.3. Eignung der GmbH & atypisch Still als Organgesellschaft.....	99
3.6. Die GmbH & atypisch Still im Verfahrensrecht .....	102
3.6.1. Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte.....	102
3.6.2. Veranlagung zur Gewerbesteuer.....	103
3.6.3. Die atypisch stille Gesellschaft im Einspruchs- und Klageverfahren.....	105
<b>4. Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der Gründung und     Beendigung einer GmbH &amp; atypisch Still .....</b>	<b>109</b>
4.1. Möglichkeiten im Rahmen der Gründung .....	109
4.1.1. Allgemeines .....	109
4.1.2. Einbringung des Betriebsvermögens der GmbH in die GmbH & atypisch Still.....	110
4.1.3. Leistungen des stillen Gesellschafters .....	114
4.1.3.1. Gründungsarten und Bareinlage .....	114
4.1.3.2. Sacheinlage einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen .....	114

4.1.3.3. Sacheinlage von Einzelwirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen .....	115
4.1.3.4. Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen .....	117
4.1.4. Umwandlung einer Kommanditbeteiligung in eine atypisch stille Beteiligung .....	119
4.2. Gestaltungen im Rahmen der Beendigung .....	120
4.2.1. Allgemeines .....	120
4.2.2. Beendigung durch Auflösung .....	121
4.2.3. Beendigung durch Veräußerung an Dritte.....	123
4.2.4. Umwandlung einer atypisch stillen Beteiligung in eine Beteiligung am Stammkapital.....	125
<b>5. Schlussbetrachtung .....</b>	<b>129</b>
Anlagenverzeichnis.....	131
Verzeichnis der Gesetze, Verordnungen und Verwaltungsanweisungen.....	145
Rechtsprechungsverzeichnis .....	149
Literaturverzeichnis.....	155
Stichwortverzeichnis.....	171

# Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Merkmalskompensation bei der steuerlichen Abgrenzung typisch und atypisch stiller Beteiligungen .....	132
Abbildung 2: Übersicht zur handels- und steuerrechtlichen Betrachtungsweise bei der GmbH & atypisch Still.....	133
Abbildung 3: Ermittlung des steuerlichen Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft nach Auffassung der Finanzverwaltung.....	135
Abbildung 4: Die steuerliche Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen bei der GmbH & atypisch Still – Beispiel 1 .....	137
Abbildung 5: Die steuerliche Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen bei der GmbH & atypisch Still – Beispiel 2 .....	138
Abbildung 6: Gegenüberstellung der Handelsbilanz des Geschäftsinhabers und der Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft .....	139
Abbildung 7: Einbringung eines Wirtschaftsgutes aus einem Betriebsvermögen im Rahmen der Einlageverpflichtung des Stillen.....	140
Abbildung 8: Gründungsarten und ihre steuerlichen Konsequenzen .....	141
Abbildung 9: Fallbeispiel zur Ertragsbesteuerung einer GmbH & atypisch Still .....	143



## Abkürzungsverzeichnis

AO	Abgabenordnung
a.A.	anderer Ansicht
a.F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AktStR	Aktuelles Steuerrecht (Zeitschrift)
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd.	Band
Beck-BilKomm.	Beck'scher Bilanzkommentar
Beck- Hdb.GmbH	Beck'sches GmbH-Handbuch
BeckRS	Beck-Rechtsprechung
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Zeitschrift für V und NV-Entscheidungen des BFH
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
Bsp.	Beispiel/Beispiele

BStBl.	Bundessteuerblatt
Buchst.	Buchstabe
BuW	Betrieb und Wirtschaft
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
D/P/M	Dötsch/Pung/Möhlenbrock
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
E/B/J/S	Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn
EBITDA	Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
EStÄR	Einkommensteueränderungsrichtlinien
evtl.	eventuell
f.	folgende Seite
ff.	folgende Seiten
et al.	et alii (und andere)
etc.	et cetera (und so weiter)
FG	Finanzgericht

FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GewSt	Gewerbesteuer
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GewStH	Gewerbesteuerhinweise
GewStR	Gewerbesteuer-Richtlinien
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH&St.	Die GmbH & Still
GmbH&St. im StR	Die GmbH & Still im Steuerrecht
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbH-Hdb.	GmbH-Handbuch
GmbHR	GmbH Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-StPr	GmbH-Steuerpraxis (Zeitschrift)
GrenzPG	Grenzpendlergesetz
GrS	Großer Senat
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
H	Hinweis
h.M.	herrschende Meinung
H/H/R	Herrmann/Heuer/Raupach

Hdb.StGes.	Handbuch Stille Gesellschaft
HGB	Handelsgesetzbuch
HHSp	Hübschmann/Hepp/Spitaler
Hs.	Halbsatz
i.d.R.	in der Regel
i.S.	im Sinne
i.S.d.	im Sinne der/des
i.V.m.	in Verbindung mit
KapESt	Kapitalertragsteuer
K/S/M	Kirchhof/Söhn/Mellinghoff
KG	Kommanditgesellschaft
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
L. Schmidt	Ludwig Schmidt
m.E.	meines Erachtens
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
MünchHdb.GesR	Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts
MicroBilG	Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechts- änderungsgesetz
NordÖR	Zeitschrift für Öffentliches Recht in Norddeutschland
Nr.	Nummer
NV	nicht veröffentlicht
NWB	NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
OFD	Oberfinanzdirektion

OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
R	Richtlinie
RGBl.	Reichsgesetzblatt
Rn.	Randnummer
S.	Seite, Satz
SBV	Sonderbetriebsvermögen
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
sog.	sogennante/sogennanter/sogennanten
SolZ	Solidaritätszuschlag
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
SteuerStud	Steuern und Studium (Zeitschrift)
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
StRkom	Der Betrieb Steuerrechtsprechung kompakt (Zeitschrift)
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVergAbG	Steuervergünstigungsabbaugesetz
TEV	Teileinkünfteverfahren
u.	und
u.a.	unter anderem
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz

Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UntStRefG	Unternehmenssteuerreformgesetz
UmwStE	Umwandlungssteuererlass
v.H.	vom Hundert
vdE	verdeckte Einlage
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
z.B.	zum Beispiel
zzgl.	zuzüglich



# 1. Einleitung

Seit Beginn des 20. Jahrhunderts knüpfen Rechtsprechung und Literatur unterschiedliche steuerliche Rechtsfolgen an die Ausgestaltung stiller Gesellschaften.<sup>1</sup> Ein stiller Gesellschafter wurde von nun an steuerlich als Mitunternehmer behandelt, sofern er im Innenverhältnis einem Kommanditisten gleichgestellt ist. Trotz dieser Einordnung wurde die atypisch stille Gesellschaft in der Rechtsprechung lange Zeit nicht als Subjekt der Gewinnermittlung angesehen.<sup>2</sup> Begründet wurde dies damit, dass die stille Gesellschaft zivilrechtlich als eine reine Innengesellschaft anzusehen ist.<sup>3</sup> Die jüngere Rechtsprechung des BFH wandte sich von dieser Betrachtungsweise allerdings ab und erkannte die atypisch stille Gesellschaft als Subjekt der Gewinnerzielung, -ermittlung und Einkünftequalifikation an.<sup>4</sup> Die geänderte Betrachtungsweise des BFH wirft jedoch eine Vielzahl neuer Fragen auf, die es im Rahmen der Ertragsbesteuerung zu klären gilt:<sup>5</sup> Welche Konsequenzen hat die geänderte Rechtsprechung für die steuerliche Behandlung einer atypisch stillen Gesellschaft? Welche Auswirkungen ergeben sich daraus, dass sie nun als Subjekt der Gewinnermittlung anerkannt wird? Kann sie in der Folge eine eigenständige Steuerbilanz aufstellen und wenn ja, welche Wirtschaftsgüter sind darin enthalten?

Bereits Costede beobachtete bei der GmbH & atypisch Still ein seiner Ansicht nach eigenartiges Phänomen: „Die Selbstverständlichkeit, mit der der Praktiker diese Gesellschaftsform gebraucht, steht in auffälligem Gegensatz dazu, daß grundlegende steuerliche Probleme noch ungeklärt sind“<sup>6</sup>. Auch Döllerer stellte in einer Untersuchung fest, „daß es mehr

---

<sup>1</sup> Vgl. Kuck, Steuerrechtssubjektivität mitunternehmerischer Innengesellschaften, 2009, § 1; Suchanek/Hagedorn, FR 2004, S. 1149.

<sup>2</sup> Vgl. z.B. BFH vom 12.11.1985, VIII R 364/83, BStBl. 1986 II, S. 311.

<sup>3</sup> So führte Döllerer hierzu aus, dass „die handelsrechtliche Struktur der atypisch stillen Gesellschaft als stille Gesellschaft“ vom Steuerrecht ebenso zu beachten ist „wie die handelsrechtliche Struktur einer Personenhandelsgesellschaft“. Vgl. dazu Döllerer, DStR 1985, S. 303.

<sup>4</sup> Vgl. BFH vom 26.11.1996, VIII R 42/94, BStBl. 1998 II, S. 328.

<sup>5</sup> Vgl. Suchanek/Hagedorn, FR 2004, S. 1149.

<sup>6</sup> Costede, StuW 1983, S. 308.



ungelöste als gelöste Fragen der atypischen stillen Gesellschaft gibt“<sup>7</sup>. Wird der Status Quo betrachtet, so lässt sich erkennen, dass offensichtlich nach wie vor zahlreiche Problemfelder existieren, die auch bei der steuerlichen Betreuung atypisch stiller Gesellschaften in der Praxis Schwierigkeiten bereiten.<sup>8</sup>

Ziel der vorliegenden Arbeit ist es, den aktuellen Stand zur Ertragsbesteuerung einer GmbH & atypisch Still in Rechtsprechung und Literatur herauszuarbeiten. Da deren steuerliche Anerkennung eine zuvor zivilrechtlich wirksam vereinbarte stille Gesellschaft erfordert, soll zunächst die Stellung der GmbH & atypisch Still in Gesellschafts- und Handelsrecht dargestellt werden.<sup>9</sup> Darauf aufbauend wird ihre ertragsteuerliche Behandlung eingehend untersucht.<sup>10</sup> Neben der Besteuerung laufender Geschäftsvorgänge werden dabei Sonderthemen im Rahmen der Ertragsbesteuerung abgehandelt.<sup>11</sup> Gerade hier haben sich, insbesondere durch die Einführung von StVergAbG<sup>12</sup> und UntStRefG<sup>13</sup>, weitreichende Änderungen für die Besteuerung einer GmbH & atypisch Still ergeben. Der zweite Teil schließt mit einer Erörterung verfahrensrechtlicher Fragen. Sowohl im Rahmen der Gründung als auch im Zusammenhang mit der Beendigung ergeben sich für die Beteiligten verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten. Der letzte Teil der Arbeit zeigt diesbezüglich bestehende Möglichkeiten auf und beleuchtet deren steuerliche Konsequenzen für die GmbH und den atypisch still Beteiligten.

---

<sup>7</sup> Döllerer, DStR 1985, S. 303.

<sup>8</sup> Vgl. Suchanek/Hagedorn, FR 2004, S. 1149.

<sup>9</sup> Vgl. Schoor/Natschke, GmbH&St. im StR., 2005, Rn. 2.

<sup>10</sup> Zur Veranschaulichung der ertragsteuerlichen Behandlung einer GmbH & atypisch Still soll insbesondere das zusammenfassende Beispiel in Anlage 8 dienen.

<sup>11</sup> Im Folgenden wird ausschließlich die atypisch stille Beteiligung einer natürlichen Person am Geschäftsbetrieb der GmbH dargestellt. Außergewöhnliche Geschäftsvorfälle werden des Weiteren nur in Bezug auf Gründung und Beendigung der GmbH & atypisch Still thematisiert. Nicht Gegenstand dieser Arbeit ist jedoch die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen dem atypisch stillen Gesellschafter und dem Geschäftsinhaber. Vgl. dazu allerdings Blaurock, Hdb.StGes., 2010, Rn. 22.89-96; sowie Kulosa, in: L. Schmidt, § 6, Rn. 691.

<sup>12</sup> Vgl. StVergAbG vom 16.05.2003, BGBl. I 2003, S. 660, BStBl. I 2003, S. 321.

<sup>13</sup> Vgl. UntStRefG 2008 vom 14.08.2007, BGBl. I 2007, S. 1912, BStBl. I 2007, S. 630.

## 2. Die atypisch stille Beteiligung an einer GmbH aus gesellschafts- und handelsrechtlicher Sicht

### 2.1. Begriff und Vorbemerkungen

Die GmbH & atypisch Still ist gesellschaftsrechtlich eine Mischform, deren Entstehung, ähnlich wie die der GmbH & Co. KG oder der Betriebsaufspaltung, vornehmlich dem Steuerrecht zu verdanken ist.<sup>14</sup> Sie ist eine Variante der stillen Gesellschaft, bei der sich der Stille am Betrieb einer GmbH beteiligt, und verbindet die Elemente einer Personengesellschaft mit körperschaftsteuerlichen Strukturen.<sup>15</sup>

Der Begriff der stillen Gesellschaft ist im HGB nicht gesetzlich definiert. Es umschreibt aber ihr Wesen in § 230 HGB als die Beteiligung eines stillen Gesellschafters durch eine Einlage am Handelsgewerbe eines anderen, welche so zu leisten ist, dass sie in das Vermögen des anderen übergeht.<sup>16</sup> Dabei wird der still Beteiligte nach außen hin weder berechtigt noch verpflichtet. Die handelsrechtlichen Normen in §§ 230–236 HGB sind jedoch lückenhaft, weshalb ergänzend die allgemeinen Regelungen zur Gesellschaft bürgerlichen Rechts in den §§ 705 ff. BGB zu beachten sind.<sup>17</sup>

---

<sup>14</sup> Vgl. Carlé/Bauschatz, in: Korn, § 15 EStG, Rn. 117.

<sup>15</sup> Bei der GmbH & atypisch Still werden dabei die haftungsrechtlichen Vorteile einer GmbH mit den ertragsteuerlichen Vorteilen einer Personengesellschaft verknüpft. Vgl. hierzu Schulze zur Wiesche, GmbH&St., 2009, Rn. 1.

<sup>16</sup> Vgl. Blaurock, Hdb.StGes., 2010, Rn. 4.1; Schulze zur Wiesche, GmbH&St., 2009, Rn. 8.

<sup>17</sup> Vgl. Biesinger, Die stille Gesellschaft, 2009, S. 3.