

fassung in der Gesellschaft genannt. Dass sich Gewinn und Verlust nunmehr vorrangig nach den vereinbarten Beteiligungsverhältnissen, erst dann nach dem vereinbarten Wert der Beiträge und erst zuletzt nach Köpfen bemessen, sieht die Gesetzesbegründung als Teil des Aspektes an, dass sich die Außen-GbR nunmehr an dem Leitbild einer professionellen Erwerbsgesellschaft orientiert¹⁰.

- 4.14 Die Änderung des Grundmodells der Personengesellschaften von der Gelegenheitsgesellschaft hin zur professionellen Erwerbsgesellschaft ist im Vorfeld der Reform mit beachtlichen Argumenten kritisiert worden¹¹. Trotz dieser Kritik hat der Gesetzgeber diesen Ansatz für Außengesellschaften umgesetzt. Dies ist vom Rechtsanwender zu akzeptieren. Fraglich kann lediglich sein, inwieweit dieser Ansatz nach dem gesetzgeberischen Willen auch für Innengesellschaften umzusetzen ist.

4. Das MoPeG als moderate Reform des Personengesellschaftsrechts

- 4.15 Getragen worden ist die **Reform** von dem Bestreben, das geltende Recht **innerhalb des bestehenden Systems** auf Grundlage des als gesichert anzusehenden Erkenntnisstands um die Rechtsnatur der Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu konsolidieren und im Übrigen lediglich punktuell zu reformieren¹². Damit sind zahlreiche weiterreichende Reformideen nicht umgesetzt worden. Dies gilt insbesondere für eine Einstufung der GbR als juristische Person. Ungeachtet ihres grundlegenden Charakters trägt die Reform daher zugleich konservative Züge. Für viele Gesellschaften ändert sich nicht viel. Auch Änderungen an den ertragsteuerlichen Grundsätzen bei der Besteuerung von Personengesellschaften sind mit dem MoPeG vom Gesetzgeber nicht intendiert¹³ und auch nicht verbunden.
- 4.16 Dem Gesetzgebungsverfahren ging der Bericht einer vom Bundesministerium der Justiz eingesetzten Expertenkommission voraus, der sog. „**Mauracher Entwurf**“¹⁴. Einflussreich waren ferner die Gutachten für und die Verhandlungen auf dem 71. Deutschen Juristentag 2016 zum Thema: „Empfiehl sich eine grundlegende Reform des Personengesellschaftsrechts?“¹⁵. Alle Materialien waren ersichtlich darum bemüht, einen möglichst breiten Konsens für die Reform zu erzielen. Im Text der Gesetzesbegründung werden daher zum Teil weitergehende dogmatische Ansätze (vgl. die Stichworte der Begründung „Vom Vertrag zur Organisation“, oder „Von der archaischen Hauserbengemeinschaft zur professionellen Erwerbsgesellschaft“) verbal aufgegriffen, während die tatsächlich vorgenommenen Änderungen weit hinter dem zurückbleiben. Dies ist bei der Heranziehung der Gesetzesmaterialien für die Auslegung zu berücksichtigen.

10 BT-Drucks. 19/27635, 106 ff.

11 Vgl. die Beiträge von *Wilhelmi/Eberbach/Geibel*, Verhandlungen des 71. Deutschen Juristentages, 2016, O 129 f., O 130 ff., O 132 ff.

12 BT-Drucks. 19/27635, 101 f.

13 BT-Drucks. 19/27635, 106 f.

14 Vgl. BT-Drucks. 19/27635, 100.

15 Verhandlungen des 71. Deutschen Juristentages, 2016, Gutachten E.

Der **Fokus** der Reformbestrebungen lag **auf rechtsfähigen, professionellen, auf Dauer angelegten Erwerbsgesellschaften**. Innengesellschaften wurden im Vorfeld der Diskussion im Wesentlichen im Hinblick auf ihre Abgrenzung zu Außengesellschaften diskutiert. Eine Änderung der für sie bestehenden Rechtslage ist aber weiterhin nicht angestrebt, sondern allenfalls als mittelbare Folge der Änderungen für die Außengesellschaft hingenommen worden. 4.17

5. Ausdifferenzierung der BGB-Gesellschaft in zwei Rechtsformvarianten

Anders als das bisherige Recht werden die §§ 705 ff. BGB nunmehr von der **Unterscheidung zwischen rechtsfähiger Außen- und nicht rechtsfähiger Innengesellschaft** getragen. Nach der Gesetzesbegründung hat diese Unterscheidung „systembildende“ Bedeutung. Es handele sich um zwei „sich gegenseitig ausschließende[n] Rechtsformvarianten“ der BGB-Gesellschaft¹⁶. 4.18

Diese **systembildende Bedeutung** ist vor dem Hintergrund der Genese der Vorschriften zu verstehen: Nach der Anerkennung der Rechtsfähigkeit der GbR durch die Rechtsprechung stand jede Reform vor der Aufgabe, entscheiden zu müssen, welchen Gesellschaften im Einzelnen diese Rechtsfähigkeit zugestanden werden sollte und welchen nicht. Die Meinungen hierüber gingen in der Literatur weit auseinander (allen Gesellschaften einschließlich Innengesellschaften, nur unternehmenstragenden Gesellschaften, nur eingetragenen Gesellschaften usw.)¹⁷. Das MoPeG ist einen an der bisherigen herrschenden Meinung orientierten Weg gegangen und spricht allen, aber auch nur solchen Gesellschaften Rechtsfähigkeit zu, die „nach dem gemeinsamen Willen der Gesellschafter am Rechtsverkehr teilnehmen“ sollen, § 705 Abs. 2 1. Alt. BGB. Für Innengesellschaften wird ein aner kennenswertes Bedürfnis nach einem eigenen, auch mit Wirkung gegenüber Dritten bestehenden Gesellschaftsvermögen hingegen verneint¹⁸. Mit zwingender Wirkung bestimmt § 740 Abs. 1 BGB daher, dass eine nicht rechtsfähige Gesellschaft kein Vermögen hat. 4.19

Systembildend ist die Unterscheidung von Innen- und Außengesellschaften daher insoweit, als sie über die **Rechtsfähigkeit der Gesellschaft** entscheidet. Innen- und Außengesellschaften werden hierbei – wie bereits nach herrschender Meinung vor der Reform – nicht nach der Publizität des Gesellschaftsverhältnisses gegenüber Dritten, sondern danach unterschieden, ob die Gesellschaft als solche nach dem gemeinsamen Willen der Gesellschafter am Rechtsverkehr teilnehmen soll. § 705 Abs. 3 BGB stellt hierfür eine Vermutung auf. Dieser Ansatz entspricht den Vorschlägen, die Schäfer in seinem Gutachten für den Deutschen Juristentag unterbreitet hat. Zu Recht weist Schäfer darauf hin, dass die §§ 705 ff. BGB bei Umsetzung dieses Konzepts der gleichen systematischen Unterscheidung folgen, wie sie im Handelsrecht zwischen KG und stiller Gesellschaft seit jeher gilt¹⁹. Auch im Bereich der BGB-Gesellschaft entsprach diese Unterscheidung der herrschenden, wenn auch nicht unan- 4.20

16 BT-Drucks. 19/27635, 103.

17 Vgl. Schäfer, in Verhandlungen des 71. Deutschen Juristentages, 2016, E 27 ff.

18 BT-Drucks. 19/27635, 190.

19 Schäfer, in Verhandlungen des 71. Deutschen Juristentages, 2016, E 29, 100 f.

2. Formwechsel des stillen Gesellschafters

Der bloße Formwechsel des stillen Gesellschafters bleibt in aller Regel **ohne Auswirkung** auf das stille Beteiligungsverhältnis, da die Rechtsform des Stillen für den Geschäftsinhaber grundsätzlich ohne Bedeutung ist. 17.55

III. Option zur Besteuerung nach dem KStG

§ 1a KStG gibt Personenhandelsgesellschaften, Partnerschaftsgesellschaften und eingetragenen Gesellschaften bürgerlichen Rechts die **Option, nach dem KStG besteuert zu werden**. Stille Gesellschaften und andere Innengesellschaften sind nicht optionsberechtigt. Die Optionsausübung erfordert die Zustimmung der Gesellschafter der optierenden Gesellschaft gemäß § 217 Abs. 1 UmwG i.V.m. § 1a Abs. 1 Satz 1 a.E. KStG. Eine Zustimmung des stillen Gesellschafters ist im Verhältnis zum Fiskus nicht erforderlich. Der Übergang zur Körperschaftbesteuerung gilt gemäß § 1a Abs. 2 Satz 1 KStG als Formwechsel i.S.d. § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG. Ebenso sind optierende Gesellschaften für die Gewerbesteuer als Kapitalgesellschaften zu behandeln (§ 1 Abs. 8 GewStG). Hingegen lässt die Option die zivilrechtliche Rechtsform der optierenden Gesellschaft unberührt. Ebenso wird der Fortbestand einer stillen Gesellschaft, an welcher die optierende Gesellschaft als Inhaberin oder stille Gesellschafterin beteiligt ist, durch sie nicht berührt. 17.56

Die **handelsbilanziellen und körperschaftsteuerlichen Folgen** der Optionsausübung für die optierende Gesellschaft sind mannigfaltig und lassen sich nur für den Einzelfall bestimmen. Bereits die Gewinnermittlungsart kann wechseln (vgl. § 1a Abs. 3 Satz 5 KStG). In jedem Fall wird die Personengesellschaft erstmals mit einer Form der Einkommensteuer, nämlich der Körperschaftsteuer, belastet. Wegen der für sie zu bildenden Rückstellungen und ggf. latenter Steuern unterscheidet sich die Handelsbilanz nach Optionsausübung grundsätzlich von der Handelsbilanz vor Optionsausübung¹⁰⁸. Sondervergütungen sind nach Optionsausübung bilanzsteuerlich nicht mehr zu neutralisieren, Sonderbetriebsvermögen ist nicht mehr zu berücksichtigen. Eine gewisse Annäherung kann zwischen dem Steuerbilanzgewinn der optierenden Gesellschaft und dem Steuerbilanzgewinn der Gesamthand vor Optionsausübung eintreten, wenn außerbilanzielle Korrekturen berücksichtigt werden und damit Rückstellungen für eine Körperschaft- und Gewerbesteuer außer Betracht bleiben. Auch mit dieser Maßgabe ist eine Übereinstimmung des Steuerbilanzgewinns aber nicht sichergestellt. 17.57

Zu beachten ist, dass zu dem steuerlichen Eigenkapital der optierenden Personengesellschaft, das gemäß § 1a Abs. 2 Satz 4 KStG in das Einlagekonto einzustellen ist, nicht die Einlagen stiller Gesellschafter rechnen.

Ebenso lassen sich auch die **gewerbsteuerlichen Folgen** der Optionsausübung nur für den Einzelfall bestimmen. So ist der gewerbsteuerliche Gewerbebegriff bei Per- 17.58

¹⁰⁸ Vgl. im Einzelnen *Zwirner/Busch/Krauß*, DStR 2022, 449 (450 ff.).

bundene Abgeltungswirkung der vom Kreditinstitut einzubehaltenden Kapitalertragsteuer – vorzugswürdig sein.

c) Ergänzungskapital

- 19.13 Als Ergänzungskapital qualifizieren in erster Linie Nachranginstrumente mit einer Mindestlaufzeit von fünf Jahren (vgl. Art. 61 ff. CRR). Stille Gesellschaften können entsprechend gestaltet werden. Steuerlich handelt es sich um Fremdkapital.

19.14–19.15 frei

II. Die stille Gesellschaft im Sozialversicherungsrecht

- 19.16 Stille Beteiligungen können **Auswirkungen** auf die **Sozialversicherungspflicht** von Inhaber und stillem Gesellschafter haben. Relevant sind Fälle, in denen der stille Gesellschafter für das Handelsgewerbe, an dem die stille Beteiligung besteht, tätig wird. Ist eine Tätigkeit sozialversicherungsrechtlich als **Beschäftigung** einzuordnen, begründet sie grundsätzlich eine Versicherungspflicht in den verschiedenen Sparten der Sozialversicherung (vgl. § 5 SGB V, § 1 Nr. SGB VI, § 2 Abs. 1 Nr. 1 SGB VII, § 20 Abs. 1 Nr. SGB XI). Die Einordnung folgt hierbei spezifisch sozialversicherungsrechtlichen Kriterien. Eine strikte Abhängigkeit zur Einordnung nach Handels- oder Steuerrecht besteht nicht.

1. Allgemeine Voraussetzungen der Sozialversicherungspflicht

- 19.17 Den **Begriff der Beschäftigung** formt § 7 Abs. 4 SGB IV für alle Sparten der Sozialversicherungspflicht grundsätzlich gleichförmig aus⁹. Beschäftigung ist demnach die nichtselbständige Arbeit, insbesondere in einem Arbeitsverhältnis. Anhaltspunkte für eine Beschäftigung sind nach § 7 Abs. 4 Satz 2 SGB IV eine Tätigkeit nach Weisungen und eine Eingliederung in die Arbeitsorganisation des Weisungsgebers. Weitere Kriterien sind unter anderem soziale Schutzbedürftigkeit, wirtschaftliche Abhängigkeit, fehlende Verfügungsmöglichkeit über die eigene Arbeitskraft und das Tragen keines eigenen unternehmerischen Risikos¹⁰. Selbständige Tätigkeit ist hingegen maßgeblich durch eigenes Unternehmerrisiko, das Vorhandensein einer eigenen Betriebsstätte, die Verfügungsmöglichkeit über die eigene Arbeitskraft und die im Wesentlichen frei gestaltete Tätigkeit und Arbeitszeit gekennzeichnet¹¹. Es handelt sich um zwei einander ausschließende **Typusbegriffe**.

2. Fallgruppen bei rechtsfähigen Gesellschaften

- 19.18 Ausgehend von diesen Kriterien hat die Rechtsprechung für rechtsfähige Gesellschaften folgende Fallgruppen gebildet:

⁹ BSG v. 14.12.1999 – B 2 U 48/98 R, GmbHR 2000, 618 Rz. 22.

¹⁰ von *Koppenfels-Spies*, Sozialrecht, 2. Aufl. 2024, Rz. 124.

¹¹ BSG v. 31.3.2017 – B 12 R 7/15 R, BSGE 123, 50 Rz. 21.

a) Fallgruppen bei der GmbH

Gesellschafter einer GmbH, die für diese tätig werden, sind **grundsätzlich abhängig beschäftigt**. Dies gilt prinzipiell auch für geschäftsführende Gesellschafter, da sie gemäß § 37 Abs. 1 GmbHG den Weisungen der Gesellschafterversammlung unterliegen. Ob die Tätigkeit des Gesellschafters auf Grundlage des Gesellschaftsvertrags oder eines Arbeits- bzw. Geschäftsleitungsvertrags erfolgt, ist für die Einordnung unerheblich¹². 19.19

Für einen **geschäftsführenden Gesellschafter** besteht abweichend **keine Sozialversicherungspflicht**, wenn er in der Gesellschafterversammlung ihm nicht genehme Beschlüsse selbst verhindern kann. Dies ist grundsätzlich ab einem **Stimmgewicht von 50 %** anzunehmen. Eine entsprechende Stimmmacht kann über ein oder mehrere Beteiligungsverhältnisse vermittelt werden¹³. Die Rechtsmacht kann auch durch im Gesellschaftsvertrag ausdrücklich niedergelegte, die gesamte Unternehmenstätigkeit umfassende Zustimmungserfordernisse bzw. erforderliche qualifizierte Mehrheiten vermittelt werden. Ob der betreffende Gesellschafter-Geschäftsführer von seiner Rechtsmacht Gebrauch macht, ist unerheblich¹⁴. Abzustellen ist auf den einzelnen geschäftsführenden Gesellschafter. Die Stimmmacht **mehrerer geschäftsführender Gesellschafter** ist nicht zusammenzuzählen; bei ihnen liegt daher **grundsätzlich jeweils eine unselbständige Beschäftigung** vor¹⁵. In Familiengesellschaften sind bei persönlicher Verbundenheit der Beteiligten auch die tatsächlichen Verhältnisse zu berücksichtigen¹⁶. 19.20

Ein **nicht geschäftsführend tätiger GmbH-Gesellschafter** unterliegt den Weisungen des Geschäftsführers und ist bereits deshalb abhängig beschäftigt. Anderes gilt, wenn ein Weisungsrecht ihm gegenüber im Gesellschaftsvertrag im Wesentlichen ausgeschlossen ist oder der Gesellschafter kraft seiner Gesellschaftsanteile in der Lage ist, eine entsprechende Änderung des Gesellschaftsvertrags herbeizuführen¹⁷. 19.21

b) Fallgruppen bei Personenhandelsgesellschaften

Gesellschafter einer **OHG** und **Komplementäre einer KG**, die für ihre Gesellschaft tätig sind, sind **nicht abhängig beschäftigt**, sondern werden selbst unternehmerisch tätig¹⁸. Dies gilt für geschäftsführende Gesellschafter unabhängig davon, ob Allein-, Einzel- oder Gesamtgeschäftsführung besteht. Es gilt aber auch für OHG-Gesellschafter und Komplementäre, die von der Geschäftsführung ausgeschlossen sind und die auf Grund eines Angestelltenvertrages für ihre Gesellschaft tätig werden. Dem- 19.22

12 BSG v. 14.12.1999 – B 2 U 48/98 R, GmbHR 2000, 618 Rz. 19.

13 BSG v. 11.6.1990 – 2 RU 59/89, GmbHR 1991, 17 Rz. 15.

14 BSG v. 8.8.1990 – 11 RAr 77/89, NZA 1991, 324 Rz. 21; BSG v. 25.1.2006 – B 12 KR 30/04 R, ZIP 2006, 678 Rz. 22.

15 LSG BW v. 25.6.2019 – L 11 BA 2804/18, ZIP 2019, 2409 Rz. 50.

16 BSG v. 14.12.1999 – B 2 U 48/98 R, GmbHR 2000, 618 Rz. 21.

17 BSG v. 29.6.2021 – B 12 R 8/19 R, AP Nr. 77 zu § 7 SGB IV Rz. 12 m.w.N.

18 Minn in Figge, Sozialversicherungs-Handbuch Beitragsrecht, Stand 12/2024, 2.12.4 f.

anspruch abgegolten, führt dieser anteilige Kaufpreis beim Erwerber zu Anschaffungskosten auf die stille Beteiligung.

**c) Veräußerungs- und Auflösungsgewinne bei Neugesellschaften,
§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG**

aa) Besteuerungstatbestände

- 22.181 Gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 EStG gehören zu den Kapitalerträgen „auch“ die Kapitalerträge aus den in § 20 Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG geregelten Veräußerungs- und Ersatztatbeständen. Grundrealisationstatbestand der Wertzuwachsbesteuerung ist die „Veräußerung“ der jeweiligen Kapitalanlage gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1–8 EStG. Ergänzt wird der Veräußerungstatbestand um bestimmte „veräußerungsähnliche“ Ersatztatbestände (Einlösung, Abtretung, Rückzahlung und verdeckte Einlage der Kapitalanlage in eine Kapitalgesellschaft), die in § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG geregelt sind. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG erfasst den **Gewinn aus der Veräußerung** von Wirtschaftsgütern, die Erträge i.S. des Abs. 1 Nr. 4 erzielen, also von partiarischen Darlehen und typisch stillen Beteiligungen. Nach § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG gilt ausdrücklich auch die **Vereinnahmung eines Auseinandersetzungsguthabens** (die vorzeitige oder vertragsmäßige Rückzahlung einer Kapitalforderung) als Veräußerung³⁶⁷.
- 22.182 Für typische stille Gesellschaften im Privatvermögen, die ab dem 1.1.2009 begründet werden, sind nicht nur der laufende Gewinnanteil gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG, sondern unabhängig von der Haltedauer (anders Rz. 22.178 für Altgesellschaften) auch **Wertveränderungen der stillen Beteiligung**, die bei der Veräußerung und Auflösung der typisch stillen Gesellschaft erzielt werden, als Einkünfte aus Kapitalvermögen steuerbar (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG i.V.m. § 52 Abs. 28 Satz 13 EStG). Diese Kapitalerträge unterliegen gemäß § 43 Abs. 1 EStG nicht dem (abgeltenden) Kapitalertragsteuerabzug. Der typisch Stille hat diese Kapitalerträge gemäß § 32d Abs. 3 EStG zu erklären.
- 22.183 frei
- 22.184 Zum Veräußerungspreis gemäß § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG gehört jede Gegenleistung an den Stillen für die Anteilsübertragung, sei es vom Erwerber oder von dritter Seite. Dies umfasst auch den Teil des Entgelts mit dem noch nicht ausgezahlte Gewinne des stillen Gesellschafters vergütet werden³⁶⁸. Zudem gehört **das Auseinandersetzungsguthaben** im Fall der Auflösung der stillen Gesellschaft zum Veräußerungsentgelt (siehe auch Rz. 22.181). Nur ausnahmsweise dürfte ein Teil des Entgelts als Entschädigung gemäß § 24 Nr. 1 EStG in Betracht kommen können (siehe Rz. 22.170)³⁶⁹.

367 BMF v. 19.5.2022 – IV C 1 - S 2252/19/10003:009, BStBl. I 2022, 742 Tz. 59.

368 Vgl. BFH v. 25.10.2022 – VIII R 1/19, BFHE 278, 452 = BStBl. II 2023, 252 nicht notwendigen Aufteilung in einen Zins- und Tilgungsanteil; Thierfeld, 10. Aufl. 2024, S. 185 f. unter 5.3.1.2.2.

369 Zustimmend Thierfeld, 10. Aufl. 2024, S. 186 f. unter 5.3.1.2.2.

Übersteigen das Auseinandersetzungsguthaben oder der Veräußerungserlös die Anschaffungskosten (ursprüngliche Einlage zzgl. etwaiger Erhöhungen) der stillen Beteiligung, entsteht ein steuerpflichtiger **Auflösungs- oder Veräußerungsgewinn**, unabhängig davon, ob der über den Betrag der fortgeführten Einlage hinausgehende Betrag für die Übertragung der Substanz der stillen Beteiligung oder zur Abgeltung thesaurierter (unversteueter) Altgewinne gezahlt wird. **Doppelerfassungen**, die für thesaurierte Gewinnanteile aufgrund einer Gutschrift schon zu einem Zufluss geführt haben (Rz. 22.153), sind meines Erachtens herauszurechnen. Besonderheiten bestehen bei früheren Verlustanteilen, die als negative Einnahmen behandelt wurden (Rz. 22.188)³⁷⁰. 22.185

Übersteigen die Anschaffungskosten der stillen Beteiligung das Entgelt (Auseinandersetzungsguthaben bzw. Veräußerungsentgelt), entsteht ein **Veräußerungsverlust**. Nach dem BFH³⁷¹ führt der **Ausfall** einer nach dem 31.12.2008 begründeten sonstigen Kapitalforderung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu einem steuerbaren Rückzahlungsverlust (§ 20 Abs. 2 Nr. 7 i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 2, § 20 Abs. 4 Satz EStG). Dies gilt entsprechend für die Veräußerungsverluste und Auflösungsverluste aus der typisch stillen Beteiligung. Auch **der Verzicht des stillen auf die im Wert geminderte Einlageforderung** kann nach diesen Vorschriften steuerbar sein (siehe zur GmbH & typisch still bei Rz. 22.191)³⁷². Siehe zur Behandlung des Verlusts gemäß § 20 Abs. 6 EStG bei Rz. 22.226 ff. 22.186

bb) Besonderheiten der Ermittlung des Gewinns des stillen Gesellschafters bei früherer Minderung der Einlage durch Verluste

Nach dem BMF-Schreiben vom 19.5.2022³⁷³ kann ein Veräußerungsverlust aber erst dann entstehen, nachdem frühere Verlustzuweisungen, die im Zuflusszeitpunkt als negative Einnahmen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG abziehbar waren, dem zu niedrigen Auseinandersetzungsguthaben oder Veräußerungsentgelt wieder zugerechnet worden sind. 22.187

Beispiel:

A beteiligt sich im Jahr 09 als typisch stiller Gesellschafter an dem Einzelunternehmen des B mit einer Einlage von 100.000 Euro³⁷⁴. Auf den stillen Gesellschafter entfallen in den Jahren

370 BMF v. 19.5.2022 – IV C 1 - S 2252/19/10003:009, BStBl. I 2022, 742 Tz. 4.

371 BFH v. 24.10.2017 – VIII R 13/15, BStBl. II 2020, 831 = ZIP 2018, 738.

372 BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; BFH v. 6.8.2019 – VIII R 18/16, BStBl. II 2020, 833 = GmbHR 2020, 111 m. Anm. Levedag; BFH v. 19.11.2024 – VIII R 8/22, DStR 2025, 256.

373 BMF v. 19.5.2022 – IV C 1 - S 2252/19/10003:009, BStBl. I 2022, 742 unter Tz. 4: Wird dem stillen Gesellschafter im Rahmen der Auseinandersetzung sein Guthaben zugewiesen, werden bei der Ermittlung des Gewinns i.S. des § 20 Abs. 4 EStG die als laufende Einkünfte berücksichtigten Gewinn- oder Verlustanteile, die das Auseinandersetzungsguthaben erhöht oder gemindert haben, vom Gewinn abgerechnet oder dem Gewinn hinzugerechnet.

374 Entnommen dem BMF v. 19.5.2022 – IV C 1 - S 2252/19/10003:009, BStBl. I 2022, 742 unter Tz. 4.

merschaften hier **zur Anwendung** kommen können, ist jedoch streitig und wird bislang im Schrifttum eher verneint¹²².

- 26.61 Für eine Behandlung der Umgestaltung einer Einmann-GmbH & Co. KG in eine GmbH & atypisch Still **als einkommensteuerrechtlich unbeachtlicher Formwechsel** spricht die Entscheidung des BFH zum Wechsel des Komplementärs einer KGaA in die Stellung als deren atypisch stiller Gesellschafter (siehe Rz. 26.54), der ein weites Verständnis des Anwendungsbereichs dieses Instituts zugrunde liegt. Die Anteilsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 i.V.m. § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG und die ansonsten vorliegende Einbringung des Betriebs der KGaA gemäß § 24 Abs. 1, 2 UmwStG in die atypisch stille Innengesellschaft werden durch die Formwechsel-Grundsätze verdrängt. Indem der BFH dort eine Anwendung der Formwechsel-Grundsätze für „durchgehend bestehende Mitunternehmerschaften“ (siehe Rz. 26.42) möglich hält, obwohl zwischen dem Komplementär und der KGaA als Kapitalgesellschaft im Ausgangspunkt keine Mitunternehmerschaft besteht, die Stellung als Komplementär ertragsteuerrechtlich beendet und eine atypisch stille Innengesellschaft neu begründet wird, eröffnet sich auch für den hier betrachteten Vorgang die Möglichkeit, diese Grundsätze sinngemäß zur Anwendung zu bringen. Die Vorgänge sind durchaus vergleichbar. Denn auch bei der Umgestaltung einer Einmann-GmbH & Co. KG in eine GmbH & atypisch Still beendet der Kommanditist seine Stellung als Mitunternehmer der KG, endet die vormals bestehende Mitunternehmerschaft (GmbH & Co. KG) und wird die atypisch stille Gesellschaft als neue Mitunternehmerschaft mit einem Mitunternehmeranteil für den ehemaligen Kommanditisten neu begründet.
- 26.62 Dem Praktiker sollte aber bewusst sein, dass eine Übertragung der dargelegten Wertungen auf die Umgestaltung einer GmbH & Co. KG in eine GmbH & atypisch Still weder **zwingend noch in der Rechtspraxis anerkannt ist**. Es sollte in der Praxis durch eine verbindliche Auskunft geklärt werden, ob die Finanzverwaltung der Anwendung der Formwechsel-Grundsätze zustimmt.
- 26.63–26.64 frei

IV. Kollision von Bewertungswahlrechten bei Gründung und Umstrukturierung atypisch stiller Gesellschaften

1. Sacheinlagen des atypisch stillen Gesellschafters aus einem Betriebsvermögen im Rahmen der Gründung

a) Anwendbarkeit des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG für Übertragungen in das Quasi-Gesamthandsvermögen der Innengesellschaft

- 26.65 Der atypisch stille Gesellschafter kann seine Einlageverpflichtung auch im Wege der Sacheinlage erfüllen (Rz. 7.7 und 26.14, 26.24). Stammt das Wirtschaftsgut, welches

¹²² *Fuhrmann* in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Stand Oktober 2020, § 24 UmwStG Rz. 154; siehe auch Centrale für GmbH, GmbHR 2003, 834 zur Umstrukturierung einer Einheits-GmbH & Co. KG in eine GmbH & atypisch Still.

Gegenstand der Sacheinlage ist, aus einem einzelunternehmerischen Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen des atypisch stillen Gesellschafters, kann auf die Übertragung zwischen diesem Betriebsvermögen und dem BV (Quasi-Gesamthandsvermögen) der Innengesellschaft § 6 Abs. Satz 3 EStG Anwendung finden, der die Buchwertfortführung anordnet (Rz. 22.96)¹²³. Daneben findet im Rahmen der Gründung die Übertragung des Betriebsvermögens des Geschäftsinhabers in das Quasi-Gesamthandsvermögen der Innengesellschaft gemäß § 24 Abs. 1, 2 UmwStG statt (Rz. 26.14 ff., 26.24). Durch die parallelen Sacheinlagen des Stillen und des Geschäftsinhabers ändert sich sowohl die Zuordnung der stillen Reserven an dem vom Stillen eingebrachten Wirtschaftsgut als auch an den durch den Geschäftsinhaber eingebrachten Wirtschaftsgütern und die Verteilung der latenten Ertragsteuerlasten im Gesellschafterkreis¹²⁴.

Im Ergebnis ist die Gründung sowohl hinsichtlich der Sacheinlage des Stillen gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG als auch der Einbringung durch den Geschäftsinhaber gemäß § 24 UmwStG grundsätzlich zum Buchwert möglich. Es sind aber, da beide Bewertungsvorschriften nebeneinander anzuwenden sind, deren jeweilige Voraussetzungen zu erfüllen. § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG verlangt für die Buchwertfortführung neben der Abgabe einer entsprechenden Buchwert-Schlussbilanz für das Einbringungsjahr, in der die Gesellschaft ihr Bewertungswahlrecht ausübt, dass die aufnehmende atypisch stille Gesellschaft gemäß § 24 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der Schlussbilanz auch den **Antrag** stellt, die Buchwerte fortzuführen (Rz. 26.5 ff.). In der Praxis besteht daher die Gefahr, dass im Zuge der Sacheinlage des Einzelwirtschaftsguts des atypisch stillen Gesellschafters gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, die auch ohne Antrag zwingend zum Buchwertansatz führt, nicht erkannt wird, dass „in deren Windschatten“ für die Einbringung des Geschäftsinhabers das Wahlrecht gemäß § 24 UmwStG von der aufnehmenden atypisch stillen Gesellschaft fristgerecht ausgeübt werden muss. 26.66

Zudem muss für jedes der Buchwertwahlrechte die **Besteuerung der stillen Reserven des jeweils eingebrachten Betriebsvermögens und Einzelwirtschaftsguts sichergestellt** sein. Im Rahmen des § 6 Abs. 5 Satz 3 i.V.m. Satz 1 EStG meint das Merkmal weder, dass die bei der späteren Aufdeckung der stillen Reserven bewirkte Steuerlast derjenigen im Fall einer sofortigen Aufdeckung entsprechen muss, noch dass die Besteuerung der stillen Reserven aus dem Einzelwirtschaftsgut bei demselben Steuersubjekt zu erfolgen hat; ausreichend ist vielmehr, dass auch nach der Übertragung der grundsätzliche Besteuerungszugriff durch den deutschen Fiskus fortbesteht¹²⁵. § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG verlangt den Ansatz des gemeinen Werts, wenn ein vor der Einbringung bestehendes deutsches Besteuerungsrecht aufgrund der Einbrin- 26.67

¹²³ Siehe dort auch zur Gewinnrealisierung bei der GmbH & atypisch Still (§ 6 Abs. 5 Satz 5 ff. EStG) und *Fuhrmann* in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Stand Oktober 2020, § 24 UmwStG Rz. 66; *Sabelleck*, FR 2024, 298 (300).

¹²⁴ *Niehus/Wilke* in HHR, EStG/KStG, Stand 8/2021, § 6 EStG Anm. 1502; *Goebel/Unge-mach*, NWB 2012, 2539 (2546).

¹²⁵ *Niehus/Wilke* in HHR, EStG/KStG, Stand 8/2021, § 6 EStG Anm. 1595.

Bewertungsgesetzes sollen für alle Bewertungsstichtage nach dem 31.12.2022 zur Anwendung kommen (siehe § 265 Abs. 14 BewG, geändert durch Art. 19 Nr. 17 des JStG 2022). Zur zeitlichen Anwendbarkeit für Zwecke der Grunderwerbsteuer siehe vor allem die Vorschriften der §§ 14, 23 GrEStG.

dd) MoPeG und GrEStG

Am 1.1.2024 ist das **Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz, MoPeG)** vom 10.8.2021 in Kraft getreten²⁷. Das Gesetz gilt allgemein als die größte Reform des deutschen Personengesellschaftsrechts seit über einhundert Jahren und bringt grundlegende Änderungen mit sich. Einer der Kernpunkte des Gesetzes (mit seinen insgesamt 137 Artikeln) ist die Aufgabe des Gesamthandsprinzips²⁸ im Gesellschaftsrecht (siehe § 713 BGB n.F.) und die Anerkennung der Rechtsfähigkeit der GbR (siehe u.a. §§ 705, 740 BGB n.F.)²⁹. Vgl. im Einzelnen zum MoPeG § 4 (*Blaurock/Lamprecht*, Rz. 4.1 ff.).

Für Zwecke der Grunderwerbsteuer wurde – vor dem Hintergrund des Inkrafttretens des MoPeG – durch den neuen § 24 GrEStG eine steuerliche Fiktion eingefügt, wonach rechtsfähige Personengesellschaften i.S.v. § 14 Abs. 1 Nr. 2 AO als Gesamthand

27 BGBl. I 2021, 3436.

28 Zur bisherigen (nicht immer ganz einheitlichen) Behandlung der Gesamthand für Zwecke der Grunderwerbsteuer in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs siehe etwa BFH v. 12.1.2022 – II R 16/20, DB 2022, 2390 = DStR 2022, 1379 mit Anm. *Kugelmüller-Pugh* = GmbHR 2022, 1052 = ErbStB 2022, 290 mit Anm. *Böing/Groll* = RNotZ 2022, 563 (zu § 6 GrEStG: Keine Zurechnung eines Anteils am Gesamthandsvermögen aufgrund einer Treuhandabrede); BFH v. 12.1.2022 – II R 4/20, BStBl. II 2022, 521 = DB 2022, 2123 mit Anm. *Loose* = DStR 2022, 1266 mit Anm. *Kugelmüller-Pugh* = GmbHR 2022, 935 (zu § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG: Eine Anteilminderung i.S. des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG liegt vor, wenn die Beteiligung am Vermögen der Gesamthand gemindert wird. Das kann durch Veräußerung des Gesellschaftsanteils selbst bewirkt werden oder auch durch anderweitige Vereinbarungen erfolgen, wenn es dadurch bei im Übrigen unveränderter bürgerlich-rechtlicher Beteiligung am Gesamthandsvermögen wirtschaftlich zu einer Beschränkung oder Aufgabe der Beteiligung am wirtschaftlichen Wert des Gesellschaftsanteils und somit an der Teilhabe am Wert des eingebrachten Grundstücks kommt); BFH v. 23.2.2021 – II R 22/19, DStR 2021, 1703 mit Anm. *Kugelmüller-Pugh* = ErbStB 2021, 268 mit Anm. *Günther* = DB 2021, 2263 (Zur Grunderwerbsteuer bei treuhänderischem Erwerb), und zur Gesamthand bei der Schenkungsteuer BFH v. 5.2.2020 – II R 9/17, BStBl. II 2020, 658 = DStR 2020, 1721 = GmbHR 2020, 1090 = ZIP 2020, 1660 = ZEV 2020, 570 mit Anm. *Georg* (Zur Schenkungsteuer bei disquotaler Einlage in das Gesellschaftsvermögen einer Kommanditgesellschaft), ausführlich zum Ganzen u.a. *Leidel*, DStR 2021, 13; *J. Müller*, ZEV 2020, 740; *Müller-Gatermann*, FR 2022, 637.

29 Siehe zum Ganzen u.a. *Heckschen/Freier*, Das MoPeG in der Notar- und Gestaltungspraxis, 2023; *Schäfer*, Gesellschaft bürgerlichen Rechts und Partnerschaftsgesellschaft; *Schäfer*, Das neue Personengesellschaftsrecht; *K. Schmidt*, Beschlussmängel und Beschlussmängelstreitigkeiten nach der Modernisierung des Personengesellschaftsrechts, ZHR 187 (2023) 107; *Schollmeyer*, Neuerungen und Kontinuitäten bei der Gesellschafterhaftung nach dem MoPeG, DNotZ 2021, 889; *Schön*, Die Personengesellschaft im europäischen Gesellschaftsrecht, ZHR 187 (2023) 123; *Servatius*, GbR.

und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen gelten.³⁰ Für die stille Gesellschaft als reine Innengesellschaft hat dies jedoch keine Relevanz, da diese (i) keine eigene Rechtsfähigkeit³¹ hat (vgl. § 230 Abs. 2 HGB)³² und (ii) weder als typisch noch als atypisch stille Gesellschaft die Voraussetzungen der §§ 5, 6 GrEStG, dass ein Grundstücksübergang auf oder von einer (fiktiven) Gesamthand stattfindet, erfüllt³³.

Es bleibt abzuwarten, wie **Rechtsprechung**³⁴ und **Finanzverwaltung**³⁵ mit der neuen Rechtslage im Gesellschaftsrecht umgehen werden.

Ein wissenschaftlicher Arbeitskreis hat im Jahr 2023 zahlreiche Vorschläge für eine Anpassung des Grunderwerbsteuergesetzes u.a. an das MoPeG vorgelegt³⁶.

Eine baldige Klärung durch den Gesetzgeber wäre wünschenswert. In der Praxis besteht eine ganz erhebliche **Rechtsunsicherheit**, solange diese Fragen nicht abschließend geklärt sind.

ee) Jahressteuergesetz 2024

- 28.15 Durch das **Jahressteuergesetz 2024 (JStG 2024)** vom 5.12.2024³⁷ wurde u.a. eine gesetzliche Regelung hinsichtlich der Zurechnung von Grundstücken zu Gesellschaften

30 Entsprechende steuerliche Fiktionsregelungen wurden infolge des MoPeG in § 39 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 AO für das Ertragsteuerrecht und in § 2a Satz 1 ErbStG für die Erbschaft- und Schenkungsteuer eingefügt.

31 Nach § 14 Abs. 2 BGB ist eine rechtsfähige Personengesellschaft eine Personengesellschaft, die mit der Fähigkeit ausgestattet ist, Rechte zu erwerben und Verbindlichkeiten einzugehen; *Martens* in BeckOK BGB, Stand 1.5.2024, § 14 BGB Rz. 22.

32 *Mock* in Röhrich/Graf von Westphalen/Haas/Mock/Wöstmann, § 230 HGB Rz. 3; *Roth* in Hopt, § 230 HGB Rz. 2; *Tassius* in Koch, Personengesellschaftsrecht, § 230 HGB Rz. 3.

33 *Viskorf* in Viskorf, § 5 GrEStG Rz. 11.

34 Siehe etwa *Wacker*, FR 2022, 625 (626), der die „rechtsformgebundene Zweiteilung des deutschen Rechts der Ertragsbesteuerung von Unternehmensgewinnen nach Maßgabe des Transparenz- und Trennungsprinzips“ betont, die durch das MoPeG nicht in Frage gestellt worden ist (u.a. auch unter Hinweis auf BR-Drucks. 59/21, 114 und BT-Drucks. 19/31105, 6 f.). Demnach seien (auch wenn ohnehin nur „deklaratorische“ Anpassungen durch den Gesetzgeber unterbleiben würden) „normative Bezugnahmen auf die Gesamthand“, „ertragsteuerautonom“ auszulegen, so *Wacker*, FR 2022, 625 (626 Fn. 9). Näher zum Ganzen *Wacker* in Schmidt, 43. Aufl. 2024, § 15 EStG Rz. 166. Ferner auch *Weber-Grellet*, BB 2022, 2345 (2345) („Das neue Modell stellt das bisherige System nicht in Frage“ und „Die durch das MoPeG bewirkten Änderungen (...) lassen das Steuerbilanzrecht der Personengesellschaft eher unberührt. (...) Entgegen der Auffassung von (...) hat sich durch den Abschied vom Gesamthandsvermögen ertragsteuerrechtlich nichts geändert“).

35 Aus Sicht von (früheren) Vertretern der Finanzverwaltung (siehe *Möhlenbrock/Haubner*, FR 2022, 53) kommt es durch MoPeG und KöMoG zu einer „Emanzipation des Steuerrechts vom Gesellschaftsrecht“ und zu einem „eigenständigen Gesamthandsbegriff im Steuerrecht“. Kritisch zu der geplanten Beibehaltung der Gesamthand im Steuerrecht dagegen *Müller-Gatermann*, FR 2022, 637.

36 Siehe Arbeitskreis Grunderwerbsteuer (Universität Leipzig), Modernisierungsmodell für das Grunderwerbsteuerrecht, DStR 2023, 729.

37 BGBl. 2024 I Nr. 387, 49 = BStBl. I 2024, 1484.