

Der typisch stille Gesellschafter und das Steuerrecht (FG München, Urteil vom 19.03.2024, 6 K 820/21)

Das Steuerrecht ist meist nicht ganz so einfach wie das Zivilrecht. Das gilt auch für die stille Gesellschaft. Während das Zivilrecht nur die stille Gesellschaft (§§ 230 ff. HGB) kennt und diese Gesellschaft wegen des Grundsatzes der Vertragsfreiheit weitgehend frei gestaltet werden darf, ist das Steuerrecht anders: es kennt, je nach Ausgestaltung des Vertrages, den sogenannten typisch stillen Gesellschafter einerseits und den atypisch stillen Gesellschafter andererseits. Der typisch Stille erzielt Überschusseinkünfte aus § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG, der atypisch Stille ist Mitunternehmer und erzielt Gewinneinkünfte aus § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Nach § 232 Abs. 2 Satz 1 HGB nimmt der stille Gesellschafter an dem Verlust nur bis zum Betrag seiner Einlage teil. Was aber passiert mit einem rechnerisch auf den stillen Gesellschafter entfallenden Verlustanteil, der die Einlage des Stillen übersteigt? Und weiter: was passiert steuerrechtlich, wenn der Stille aus der Gesellschaft ausscheidet, mit dem auf ihn entfallenden negativen Konto, das seine Einlage überstiegen hat?

Zivilrechtlich ist die Frage einfach: Der stille Gesellschafter haftet dafür nicht.

Steuerrechtlich hatte sich damit das Finanzgericht München in seinem Urteil vom 19.03.2024 (FG München, Urteil vom 19. März 2024 – 6 K 820/21, juris) zu befassen.

Das Finanzgericht kommt zu dem Ergebnis, dass das negative Einlagenkonto des still Beteiligten, das unter der Position „sonstige Vermögensgegenstände“ bei der GmbH bilanziert ist und mit dem das Entstehen und die Entwicklung der dem stillen Gesellschafter zuzuweisenden Verlustanteile, die über seine Einlage hinausgingen, abgebildet wurden, nicht auf die GmbH übergeht. Die bisher dem stillen Gesellschafter zugewiesenen Verlustanteile, die bei dem Stillen zu einem negativen Einlagenkonto geführt haben, sind beim stillen Gesellschafter gem. §§ 9, 20 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 15a EStG als Werbungskosten bei der Ermittlung der Kapitaleinkünfte zu berücksichtigen.

Die GmbH als Geschäftsinhaber kann das bei der GmbH bilanzierte negative Einlagenkonto des still Beteiligten nicht gewinnwirksam ausbuchen.

Auch wenn die GmbH als Geschäftsinhaber mit dem Ausscheiden des stillen Gesellschafters die tatsächlich entstandenen betrieblichen Verluste wirtschaftlich endgültig zu tragen hat, sieht das Gesetz eine „Überleitung“ der dem stillen Gesellschafter zugewiesenen Verluste auf den Geschäftsinhaber nicht vor. Die Verluste des stillen Gesellschafters können nur von diesem steuerlich geltend gemacht werden. Ob sich diese Verluste beim stillen Gesellschafter steuerlich auswirken, ist für einen Ansatz beim Geschäftsinhaber nicht erheblich.

Was bedeutet das im Ergebnis für die Praxis? Der typisch stille Gesellschafter trägt die Verluste nur bis zu dem Betrag seiner Einlage. Darüber hinausgehende Verlustanteile werden dem stillen Gesellschafter zwar zugerechnet. Sie wirken sich aber bei dem stillen Gesellschafter zunächst nicht aus. Er kann diese Verlustanteile aber mit künftigen Überschüssen aus der stillen Gesellschaft verrechnen. In der Handels- und Steuerbilanz des Geschäftsinhabers mindern diese rechnerisch auf den stillen Gesellschafter entfallenden Verlustanteile nicht den Jahresfehlbetrag des

Geschäftsinhabers.

Steuerrechtlich werden die über den Betrag der Einlage hinausgehenden und nach § 15a Abs. 4 EStG gesondert festzustellenden Verlustanteile dem stillen Gesellschafter zugerechnet.

Wird die stille Gesellschaft beendet und besteht ein nicht ausgeglichener Verlustanteil des stillen Gesellschafters, dann trägt der Geschäftsinhaber endgültig die bislang dem stillen Gesellschafter zugerechneten Verlustanteile. Dessen Einkünfte sind entsprechend zu reduzieren.

Bei dem stillen Gesellschafter dagegen gleichen sich die Einkünfte aus dem Wegfall eines die Einlage übersteigenden Verlustes mit dem verrechenbaren Verlustvortrag nach § 15a EStG aus, so dass sich bei dem stillen Gesellschafter im Regelfall keine steuerrechtlichen Konsequenzen ergeben.

Gegen die Entscheidung des Finanzgerichts München ist bei dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen XI R 18/24 ein Revisionsverfahren anhängig.