

# Handbuch Stille Gesellschaft

Gesellschaftsrecht - Steuerrecht

Bearbeitet von

Prof. Dr. Uwe Blaurock, Peter Jung, Dr. Hans-Georg Kauffeld, Dr. Philipp Lamprecht, Dr. Christian Levedag, Dr. Tobias Teufel, Thomas Wachter

8., neu bearbeitete und erweiterte Auflage 2016. Buch. 1019 S. Hardcover

ISBN 978 3 504 33527 4

Format (B x L): 17,0 x 24,0 cm

[Recht > Handelsrecht, Wirtschaftsrecht > Gesellschaftsrecht](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](#) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Leseprobe zu



Blaurock

**Handbuch Stille Gesellschaft**

Gesellschaftsrecht – Steuerrecht

8., neu bearbeitete und erweiterte Auflage, 2016, 1019 Seiten, gebunden, Handbuch, 17 x 24cm

ISBN 978-3-504-33527-4

169,00 €

## § 14 Feststellung und Verteilung von Gewinn und Verlust

**Schrifttum:** *Adler, Hans/Düring, Walther/Schmaltz, Kurt*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl. 1995 ff.; *Berninger, Axel*, Keine Haftung des atypisch stillen Gesellschafters im Außenverhältnis für Verbindlichkeiten des Handelsgeschäftsinhabers nach §§ 128, 171 HGB – Zugleich Anmerkung zum Beschluss des BGH vom 1.3.2010, II ZR 249/08, DStR 2010, 1480, DStR 2010, 2359; *Berninghaus, Jochen*, Feststellung des Jahresabschlusses in der stillen Gesellschaft?, in Festschrift für Volker Röhrich, 2005, S. 747; *Binz, Mark/Mayer, Gerd*, Bilanzierungsentscheidungen und Jahresabschlussfeststellung in Personengesellschaften, DB 2007, 1739; *Bormann, Michael/Hellberg, Claus*, Ausgewählte Probleme der Gewinnverteilung in der Personengesellschaft, DB 1997, 2415; *Coenenberg, Adolf/Haller, Axel/Schultze, Wolfgang*, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 24. Aufl. 2016; *Costede, Jürgen*, Besonderheiten der mitunternehmerischen Stillen Gesellschaft, StbKRep 1987, 239; *Döllerer, Georg*, Die Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, DStR 1984, 383; *Gebhardt, Joachim*, Kapitalersetzende Gesellschafterdarlehen: Stehenlassen als Gewähren i.S. des § 32a GmbHG?, DB 1984, 1385; *Geißler, Markus*, Aktuelle und fortdauernde Rechtsprobleme bei der GmbH & Still, GmbHR 2008, 515; *Goette, Wulf*, Stille Gesellschaft: Investitionszulage als Teil des dem Stillen zustehenden nach steuerlichen Regeln zu ermittelnden Gewinns?, DStR 1995, 1843; *Habersack, Mathias*, Der praktische Fall: Der lästige Gesellschafter, JuS 1989, 739; *Hense, Heinz Hermann*, Die stille Gesellschaft im handelsrechtlichen Jahresabschluss, 1990; *Hillers, Klaus*, Personengesellschaft und Liquidation, 1988; *Kormann, Berthold*, Das negative Kapitalkonto, BB 1974, 893; *Kulemann, Grit/Harle, Georg*, Die Gewinnverteilung in der GmbH & Still, GStB 2000, 14; *Manz, Gerhard/Lammel, Stefan*, Stille Beteiligungen an Kapitalgesellschaften; Eigenkapitalcharakter und Rang in der Insolvenz nach Inkrafttreten des MoMiG, GmbHR 2009, 1121; *Mylich, Falk*, Ansprüche gegen stille Gesellschafter nach Auszahlung von Scheingewinnen, ZIP 2011, 2182; *Priester, Hans-Joachim*, Jahresabschlussfeststellung bei Personengesellschaften, DStR 2007, 28; *Schulze-Osterloh, Joachim*, Der atypische stille Gesellschafter ist der typische stille Gesellschafter, in Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse, 2001, S. 377; *Sudhoff, Heinrich*, Gewinnanteil und Auseinandersetzungquote des stillen Gesellschafters, NJW 1960, 2121; *Thöne, Wolfgang A.*, Behandlung der Gesellschafterdarlehen im Konkurs der Gesellschaft nach der GmbH-Novelle, DB 1980, 2179; *Ulmer, Peter*, Die Mitwirkung der Kommanditisten an der Bilanzierung der KG, in Festschrift für Wolfgang Hefermehl, 1976, S. 207; *Wachter, Stephan*, Die Gewinnermittlung und Gewinnverteilung in der stillen Gesellschaft, 1996; *Weigl, Gerald*, Stille Gesellschaft, Treuhand und Unterbeteiligung, 3. Aufl. 2012; *Weimar, Robert*, Die GmbH & Still im Fortschritt des Gesellschaftsrechts, ZIP 1993, 1509; *Wertenbruch, Johannes*, Beschlussfassung in Personengesellschaft und KG-Konzern, ZIP 2007, 798; *Zinkeisen, Klaus*, Der Umfang der Gewinnbeteiligung und des Auseinandersetzungsguthabens des stillen Gesellschafters, 1972.

### I. Mehrstufiges Verfahren: Ermittlung, Verteilung und Ausschüttung

- 14.1 Zur Beantwortung der Frage, ob einem stillen Gesellschafter im Hinblick auf seine Beteiligung am Handelsgeschäft des Geschäftsinhabers ein Anspruch auf Auszahlung seines Gewinnanteils zusteht, sind drei Prüfungsebenen zu unterscheiden: Zunächst einmal ist auf einer ersten Stufe das im Verhältnis zum stillen Gesellschafter maßgebende Geschäftsergebnis festzustellen. Es geht also um die Ermittlung der **Bemessungsgrundlage**. Das Gesetz befasst sich hiermit in § 232 HGB. Auf einer zweiten Stufe stellt sich dann die Frage, mit welchem Anteil der stille Gesellschafter an diesem für ihn relevanten Geschäftsergebnis partizipiert, es geht mithin um die Frage der Verteilung, also des **Verteilungsschlüssels**. Hierauf gibt das Gesetz in § 231 HGB eine Antwort. Ist der Anteil des stillen Gesellschafters an Gewinn und Verlust nicht bestimmt, so gilt ein den Umständen nach **angemessener Anteil** als bedungen. Schließlich hat der stille Gesell-

schafter nur dann einen Anspruch auf Auszahlung seines nach den Stufen 1 und 2 ermittelten Gewinnanteils, wenn ihm dieser auch ausgeschüttet werden kann. Auf einer dritten Stufe geht es daher um die Frage des Auszahlungsanspruchs, mithin der **Ausschüttung**. Hiermit befasst sich wiederum § 232 Abs. 2 Satz 2 HGB. Grundsätzlich kann der stille Gesellschafter die Ausschüttung des auf ihn entfallenden Gewinnanteils verlangen, soweit dieser nicht nach § 232 Abs. 2 Satz 2 HGB zur Deckung von Verlusten verwendet wird.

Sowohl die Bestimmung der Bemessungsgrundlage, also des im Verhältnis zum stillen Gesellschafter maßgebenden Gewinnanteils, als auch die Bestimmung des Verteilungsschlüssels, also des Anteils des stillen Gesellschafters an dem maßgebenden Gewinnanteil, bereiten in der Praxis erhebliche Schwierigkeiten. Dieses gilt für Fälle typischer und atypischer Ausgestaltung der stillen Beteiligung gleichermaßen. Daher sollte bei Begründung der stillen Beteiligung der sorgfältigen Ausgestaltung der notwendigen Regelungen im stillen Gesellschaftsvertrag sowohl im Hinblick auf die Bestimmung der Bemessungsgrundlage als auch im Hinblick auf die Bestimmung des Verteilungsschlüssels besonderes Augenmerk geschenkt werden. Nur so sind spätere, oftmals gerichtliche Auseinandersetzungen zu vermeiden. 14.2

Im Rahmen der vertraglichen Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage der Ergebnisbeteiligung und des Verteilungsschlüssels ist zu beachten, dass unabdingbares Merkmal der stillen Gesellschaft die Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters ist. Daher dürfen die vertraglichen Vereinbarungen zwischen Geschäftsinhaber und stillem Gesellschafter auch nicht auf einen Ausschluss der Gewinnbeteiligung hinauslaufen. Dieses wäre etwa der Fall, wenn dem Stillen lediglich eine Verzinsung seiner Einlage oder ein an andere Kriterien als den Gewinn anknüpfendes Entgelt gewährt würde, beispielsweise eine bloße Umsatzbeteiligung. Keinen Ausschluss von der Gewinnbeteiligung stellt es aber dar, wenn sich die Parteien auf eine bestimmte Mindestverzinsung der Einlage oder einen Mindestgewinn der Höhe nach verständigen. 14.3

Wird die Gewinnbeteiligung des Stillen vertraglich ausgeschlossen, so ist eine solche Vereinbarung allerdings nicht nichtig. § 231 Abs. 2 Halbs. 2 HGB besagt nur, dass das Rechtsverhältnis zwischen den Parteien dann keine stille Gesellschaft ist<sup>1</sup>. Regelmäßig handelt es sich dann um eine Innen-GbR oder um ein Darlehen<sup>2</sup>. Die Gewinnbeteiligung des Geschäftsinhabers kann dagegen auch im Rahmen einer stillen Gesellschaft ausgeschlossen werden (vgl. Rz. 8.15). 14.4

## II. Ermittlung der Bemessungsgrundlage (Ertragsermittlung)

### 1. Gesetzliche Regelung – interne Rechnungslegung als Grundlage der Ergebnisberechnung

Nach § 232 Abs. 1 HGB sind am Schluss jedes Geschäftsjahres Gewinn und Verlust zu berechnen. Eine Bezugnahme auf die Bemessungsgrundlage „Bilanz“ wie in § 120 14.5

---

1 Harbarth in Großkomm/HGB, § 231 HGB Rz. 11; K. Schmidt in MünchKomm/HGB, § 231 HGB Rz. 23; Keul in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 86 Rz. 40.

2 Mock in Röhrich/Graf von Westphalen/Haas, § 231 HGB Rz. 14; Kindler in Koller/Kindler/Roth/Morck, § 231 HGB Rz. 2; Keul in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 86 Rz. 40; zu den Parallelen zum Darlehen vgl. auch Manz/Lammel, GmbHR 2009, 1121.

Abs. 1 HGB fehlt. Dies liegt daran, dass die stille Gesellschaft selbst keine Bilanz i.S. des § 242 Abs. 1 HGB aufstellt (vgl. Rz. 13.79 f.) und sich ihr Gewinn und Verlust auch nicht unmittelbar aus der Bilanz des Inhabers ergeben. Vielmehr bedarf deren Ermittlung ohne besondere vertragliche Vereinbarung grundsätzlich einer eigenen, internen Berechnung durch den Inhaber<sup>1</sup>.

- 14.6 Nach der gesetzlichen Regelung ist deswegen der Inhaber grundsätzlich zur Vornahme einer solchen **internen Rechnungslegung** zur Berechnung des Gewinns und des Verlustes der stillen Gesellschaft verpflichtet. Die gesellschaftsrechtliche Verpflichtung zur Rechnungslegung umfasst dabei auch die Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, soweit sie für die Gewinnberechnung des stillen Gesellschafters erforderlich sind<sup>2</sup>. Dennoch ist ohne Festlegung der Grundsätze für die Ergebnisberechnung im Gesellschaftsvertrag höchst unklar, welche Berechnungsparameter, die das Gesetz offen lässt oder nur sehr offen regelt, im Einzelfall in die Ermittlung der Bemessungsgrundlage, also des für den stillen Gesellschafter maßgeblichen Gewinns, einzufließen haben.
- 14.7 Den Beteiligten ist zur Vermeidung von Unklarheiten daher dringend anzuraten, die maßgeblichen Parameter zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Ergebnisbeteiligung genau zu vereinbaren. Zwar ist auch eine stillschweigende Regelung denkbar; so z.B. wenn dem Stillen bei den Vertragsverhandlungen Bilanzen vorgelegt werden und es sich ihm aufdrängen musste, dass diese der Gewinnberechnung zugrunde gelegt werden<sup>3</sup>. Eine stillschweigende Regelung wird auch dann angenommen, wenn der Inhaber des Handelsgeschäfts und der stille Gesellschafter vereinbart haben, dass für die Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters von dem Gewinn auszugehen ist, der sich aus dem testierten handelsbilanziellen Jahresabschluss des Inhabers ergibt. In diesem Fall soll nämlich die **Bezugsgröße** für den Gewinnanteil des stillen Gesellschafters der **Jahresüberschuss vor Körperschaftsteuer** und vor Abzug des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters sein<sup>4</sup>. Gegen die Annahme, dass mit dem Wortlaut der Vereinbarung als Bezugsgröße für die Ermittlung des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters der Handelsbilanzgewinn, also der Gewinn **nach Abzug der Körperschaftsteuer** und des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters, gemeint sei, sprechen tatsächlich das Wesen und die Besonderheiten der stillen Gesellschaft. Der stille Gesellschafter will mit seiner Beteiligung am Betrieb weder Einfluss auf die steuerlichen Verhältnisse des Geschäftsinhabers nehmen noch selbst von diesen beeinflusst werden. So würde die Berechnung des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters nach Körperschaftsteuer den Geschäftsinhaber doppelt begünstigen: Zum einen aufgrund der nach Berücksichtigung des Gewinnanteils geringeren Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer und zum anderen aus der Abwälzung eines Teils der Körperschaftsteuer auf den stillen Gesellschafter. Zu einem solchen Begründungsaufwand sollte es jedoch erst gar nicht

---

1 *Harbarth* in Großkomm/HGB, § 232 HGB Rz. 3; *Keul* in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 85 Rz. 12; *S. Wachter*, Gewinnermittlung und Gewinnverteilung in der stillen Gesellschaft, S. 41; *K. Schmidt* in MünchKomm/HGB, § 232 HGB Rz. 11 ff.; zur Frage, inwieweit eine Korrekturrechnung in der Praxis tatsächlich jährlich vorzunehmen ist, vgl. Rz. 14.45 ff.

2 *K. Schmidt* in MünchKomm/HGB, § 232 HGB Rz. 13; *Harbarth* in Großkomm/HGB, § 232 HGB Rz. 19; *Keul* in MünchHdb.GesR Bd. 2 § 85 Rz. 1.

3 *Keul* in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 85 Rz. 25.

4 Vgl. hierzu FG Nürnberg v. 15.6.1999 – I 118/97, EFG 1999, 917, GmbHR 1999, 995.

kommen müssen, da in einem solchen Fall erhebliche Unsicherheiten bestehen, die das Gesellschaftsverhältnis von Anfang an unnötig schwer belasten.

## 2. Vereinbarungen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage

### a) Die Berechnung von Gewinn und Verlust in der Vertragspraxis

Die gängige **Vertragspraxis** weicht von der gesetzlichen Regelung insoweit ab, als sie durchweg den handels- oder steuerrechtlichen Jahresabschluss des Inhabers zur Grundlage der Gewinn- und Verlustberechnung des Inhabers macht und von diesem einzelne Korrekturen vornimmt, um den Gewinn- und Verlust des Inhabers zu berechnen. Es empfiehlt sich dringend, dieser Praxis zu folgen, da andernfalls die Gewinn- und Verlustberechnung nicht nur einen erheblichen zusätzlichen Aufwand bedeutet, sondern auch leicht zu mannigfaltigen Streitigkeiten zwischen Inhaber und stillem Gesellschafter führt. 14.8

Diese Vertragspraxis entbindet allerdings nicht von der Notwendigkeit, Handels- und Steuerbilanz des Inhabers einerseits und interne Rechnungslegung der stillen Gesellschaft andererseits zu unterscheiden. Während die ersten beiden auf zwingendem Recht beruhen und nur in gewissem Maße dem Inhaber Wahlrechte und Beurteilungsspielräume zur Verfügung stellen, steht die interne Berechnung des Gewinns des stillen Gesellschafters **vollständig zur Disposition des Vertrages** zwischen ihm und dem Inhaber. Sieht der Gesellschaftsvertrag deshalb eine bestimmte Rechnungslegung vor, z.B. die Einschränkung der Bildung stiller Reserven, so ist im Zweifelsfall durch Auslegung festzustellen, ob damit nur die interne Rechnungslegung der stillen Gesellschaft oder auch die externe des Inhabers gemeint ist. Zu berücksichtigen ist dabei einerseits, dass an einer entsprechenden Beeinflussung der externen Rechnungslegung häufig beide Gesellschafter kein Interesse haben; der Sinn solcher Vertragsklauseln besteht regelmäßig nur darin, den Umfang des Gewinnrechts des stillen Gesellschafters näher zu umschreiben, hingegen sollen sie nicht dem Fiskus Vorteile hinsichtlich der Rechnungslegung des Unternehmens verschaffen. Andererseits sollten die internen Korrekturen des Jahresergebnisses des Inhabers aber auch auf das unbedingt erforderliche Maß beschränkt bleiben, um die Berechnung von Gewinn und Verlust nicht unnötig zu erschweren. 14.9

### b) Ausgangspunkt: Handels- oder Steuerbilanz

Als **Bemessungsgrundlage** für die Ermittlung des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters kommt in der Praxis – wie bereits erwähnt – sowohl die Handels- als auch die Steuerbilanz in Betracht. Ob der handelsrechtlich ermittelte oder der steuerrechtlich ermittelte Gewinn der Gewinnverteilung zugrunde gelegt werden soll, bedarf der Festlegung im Gesellschaftsvertrag. Fehlt eine solche Festlegung, ist der Handelsbilanzgewinn zugrunde zu legen. 14.10

#### aa) Handelsbilanzgewinn

Die handelsrechtlichen Anforderungen an die Bilanz sind durch das Prinzip der Vorsicht gekennzeichnet. Wegen der Risiken, mit denen jede wirtschaftliche Betätigung behaftet ist, sollen die Kapitalgeber und die außenstehenden Dritten vermögens- 14.11

mäßig gesichert werden – ein Ziel, das durch den Grundsatz der vorsichtigen Bewertung der Vermögensposten des Umlaufvermögens erreicht werden soll. Die handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften sollen sicherstellen, dass der Unternehmer seine Vermögenslage nicht günstiger darstellt, als sie in Wirklichkeit ist.

- 14.12 Die Berechnung des Gewinnanteils auf der Grundlage der Handelsbilanz bringt **für den stillen Gesellschafter deshalb Gefahren** mit sich. Diese bestehen darin, dass der Geschäftsinhaber insbesondere durch handelsrechtlich zulässige Unterbewertungen auf der Aktivseite stille Reserven zulasten des jährlichen Gewinns bildet, an denen der lediglich gewinnbeteiligte stille Gesellschafter ohne entsprechende interne Korrektur nicht partizipieren würde.
- 14.13 Soll trotz dieser Bedenken der Handelsbilanzgewinn der Gewinnverteilung zugrunde gelegt werden, so empfiehlt es sich insbesondere bei Eingehen einer typischen stillen Gesellschaft dringend, durch Festlegung von Bewertungsrichtlinien die **interne Korrektur** genau zu umschreiben. Andernfalls gelten grundsätzlich die bewertungsrechtlichen Vorschriften des HGB (vgl. Rz. 13.61 ff.), die durch das Bestehen der stillen Gesellschaft ohne ausdrückliche vertragliche Bestimmung nur in gewissem Maße eine interne Modifizierung erfahren.

#### bb) Steuerbilanzgewinn

- 14.14 Dass anstatt der Handelsbilanz als Bemessungsgrundlage für die Gewinnverteilung auch die Steuerbilanz herangezogen werden kann, ist seit dem Urteil des BFH vom 9.7.1969<sup>1</sup> unbestritten.
- 14.15 Unter Steuerbilanzgewinn ist grundsätzlich der nach steuerrechtlichen Vorschriften ermittelte Gewinn zu verstehen. Dabei ist Gewinn nach der Legaldefinition in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG 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 Einlagen.
- 14.16 Bei Gewerbetreibenden, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung freiwillig Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Dabei sind die steuerlichen Bewertungsvorschriften in § 6 EStG zu beachten.
- 14.17 Liegen die Voraussetzungen des § 4 Abs. 3 EStG vor, kann statt der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG wahlweise als Gewinn der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben angesetzt werden. Für den einheitlich und gesondert festzustellenden Gewinn der handelsrechtlichen Personengesellschaften gelten die gleichen Gewinnermittlungsvorschriften. Ist eine Körperschaft Inhaberin des Handelsgewerbes, so bestimmt sich die Gewinnermittlung ebenfalls nach den Vorschriften des EStG (§ 8 Abs. 1 KStG).

---

<sup>1</sup> BFH v. 9.7.1969 – I R 188/67, BStBl. II 1969, 690; Goette, DStR 1995, 1844.

Wenn für die Berechnung des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft die **Maßgeblichkeit der Steuerbilanz** vereinbart ist, so bedarf es der Auslegung im Einzelfall, ob damit die Steuerbilanz der Kapitalgesellschaft vor oder nach Abzug der Körperschaftsteuer gemeint ist. Obwohl der körperschaftsteuerliche Gewinnbegriff die Körperschaftsteuer und Vermögensteuer bei Kapitalgesellschaften mit einbezieht, ist bei der Bemessungsgrundlage für die stille Gesellschaft nicht ohne Weiteres von diesem auszugehen. Nach Ansicht des BFH<sup>1</sup> soll mit der Vereinbarung der Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Berechnung des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters lediglich der Vorrang der steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften über die Bilanz bezweckt werden. Somit kann nur die Auslegung im Einzelfall ergeben, was die Parteien mit der Maßgeblichkeit der Steuerbilanz hinsichtlich der Berechnung des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters gemeint haben. Dabei kommt der ständigen Übung der Vertragspartner eine entscheidende Bedeutung zu. 14.18

Wer sich als stiller Gesellschafter an einem Unternehmen beteiligen will, wird dazu neigen, die Zahlung der Körperschaftsteuer und der Vermögensteuer bei Kapitalgesellschaften als eine private Angelegenheit zu betrachten, die keinen Einfluss auf die Höhe seines Gewinnanteils haben dürfe. Sein Interesse geht dahin, dass die Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Berechnung seines Gewinnanteils auch die Nichtabzugsfähigkeit der Körperschaftsteuer, der Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch und der Vermögensteuer<sup>2</sup> nach § 10 Nr. 2 KStG einschließt. Im Gegensatz dazu könnte die **Kapitalgesellschaft** darauf hinweisen, dass ihre Gesellschafter ebenfalls nur einen Gewinn nach Abzug dieser Steuern beanspruchen können und dass daher eine Berechnung des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters nach dem Steuerbilanzgewinn „vor Steuern“ den stillen Gesellschafter besser stellen würde als die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft. 14.19

Hierzu ist jedoch Folgendes zu bemerken:

Eine Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters nach Abzug der Körperschaftsteuer würde dazu führen, dass der stille Gesellschafter **indirekt die Körperschaftsteuerbelastung** der Kapitalgesellschaft mitzutragen hätte. Dies erschien bislang nicht gerechtfertigt, da der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters im Fall der typischen stillen Beteiligung den körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn der Kapitalgesellschaft gerade mindern soll oder im Fall der atypischen stillen Beteiligung der Kapitalgesellschaft nicht zugerechnet wird. 14.20

Im Ergebnis war somit davon auszugehen, dass bei Vereinbarung der Maßgeblichkeit der Steuerbilanz hinsichtlich der Berechnung des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters **im Zweifel der Steuerbilanzgewinn vor Abzug der Körperschaftsteuer** zugrunde zu legen war<sup>3</sup>. Nach der Unternehmenssteuerreform 2008 gilt der Grundsatz fort, dass der stille Gesellschafter nicht indirekt die Körperschaftsteuer mittragen soll. Er bedarf allerdings wegen des neu eingeführten § 4h EStG, der gemäß § 8a Abs. 1 KStG auch für Körperschaften gilt, einer Einschränkung. Soweit die Steuerbilanz Maßstab ist, kommt es auf die steuerrechtlichen Ansatzvorschriften an. An 14.21

1 BFH v. 14.8.1974 – I R 35/74, BFHE 113, 298 = BStBl. II 1974, 774.

2 Nach *Paetsch* in Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 10 KStG, Rz. 44 ist insoweit nur die im Ausland anfallende Vermögenssteuer praktisch relevant, da in Deutschland diese Steuer seit 1996 nach der verfassungsgerichtlichen Entscheidung nicht mehr erhoben wird.

3 So auch *Costede*, StbKRep 1987, 239 (261).



schließlich ist die durch Anwendung von § 4h EStG entstehende zusätzliche Steuerbelastung zu berechnen und der Gewinn insoweit zu mindern. Diese zusätzliche Gewinnminderung beruht darauf, dass die zusätzliche Steuerbelastung durch die Einordnung der typischen stillen Gesellschaft als Fremdfinanzierung durch die stille Gesellschaft selbst mit verursacht wird.

- 14.22 Soll die **Steuerbilanz** als Grundlage für die Berechnung des anteiligen Gewinns gewählt werden, so ist zu berücksichtigen, dass die steuerrechtlichen Anforderungen an die Bilanz auf den Ausweis des richtigen, d.h. eines den Tatsachen entsprechenden Ergebnisses gerichtet sind<sup>1</sup>. Die Bewertung beruht auf objektiven Maßstäben, wobei der Teilwert die unterste Grenze bildet, die nicht unterschritten werden darf. Die Steuerbilanz soll ein möglichst getreues Bild der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse vermitteln. Im Gegensatz zur Handelsbilanz ist sie reservenfeindlich, so dass sich insoweit die Ziele des Steuergesetzgebers und die Wünsche des stillen Gesellschafters decken.
- 14.23 Haben sich die Parteien der stillen Beteiligung auf die Steuerbilanz als Bemessungsgrundlage verständigt, so sind steuerrechtlich zugelassene Abschreibungsmöglichkeiten als auch Investitionsrücklagen nach § 7g Abs. 1 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen. Bei der Frage, ob als Mittel der Steuerersparnis beispielsweise eine Investitionsrücklage gebildet wird, handelt es sich um eine unternehmerische Entscheidung des Inhabers des Unternehmens, die der stille Gesellschafter auch dann dulden muss, wenn sich diese Abschreibungsmöglichkeit für ihn gewinnmindernd auswirkt<sup>2</sup>. Der Geschäftsinhaber darf die Investitionsrücklage natürlich nicht ohne jegliche (potentielle) Investitionsabsicht bilden, allein um dem stillen Gesellschafter vorsätzlich zu schaden. Soweit plausible betriebswirtschaftliche Gründe für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags gegeben sind, genügt dieses. Die Interessen des stillen Gesellschafters sind dadurch geschützt, dass nach der Beendigung der stillen Gesellschaft für die Berechnung des Auseinandersetzungsguthabens eine noch nicht in Anspruch genommene Investitionsrücklage aufzulösen ist<sup>3</sup>.
- 14.24 Bedenken gegen die Verwendung der Steuerbilanz als Grundlage für die Berechnung des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters ergeben sich allerdings daraus, dass eine Reihe von Ausgaben, die handelsrechtlich und betriebswirtschaftlich Aufwand darstellen, **steuerrechtlich nicht als Betriebsausgaben** anerkannt werden<sup>4</sup>. Das gilt

---

1 So auch *Böttcher/Zartmann/Faut*, Stille Gesellschaft und Unterbeteiligung, S. 61.

2 OLG Koblenz v. 22.8.2013 – 6 U 1010/1, BeckRS 2015, 09487, unter Hinweis auf OLG Bremen v. 9.12.1999 – 2 U 57/99, NZG 2000, 949 (950).

3 OLG Bremen v. 9.12.1999 – 2 U 57/99, NZG 2000, 949.

4 Die gegen diese Bedenken von *Post/Hoffmann*, Die stille Beteiligung am Unternehmen der Kapitalgesellschaft, S. 59, sowie von *Böttcher/Zartmann/Faut*, Stille Gesellschaft und Unterbeteiligung, S. 219 ff., geäußerte Kritik beruht auf einem Missverständnis. Sie verwechseln die Bedenken, die gegen die Verwendung der Steuerbilanz als Grundlage für die Berechnung des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters erhoben werden, mit der Frage, ob sich der Gewinnanspruch des stillen Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft nach dem Gewinn vor oder nach Abzug der Körperschaftsteuer richtet. Wenn die genannten Autoren zutreffend die übrigen nach § 10 KStG nicht abziehbaren Aufwendungen (gemeint sind die dort genannten Aufwendungen mit Ausnahme der Körperschaftsteuer) als abzugsfähig behandelt wissen wollen und somit notwendigerweise den Steuerbilanzgewinn zwecks Berechnung des stillen Gewinnanteils modifizieren müssen, stimmen sie doch der hier vertretenen Auffassung zu.

z.B. für die Körperschaftsteuer bei juristischen Personen, für nicht belegte Spenden, für die Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch, für die Hälfte der Aufsichtsratsvergütungen und für in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen. Diese Aufwendungen sind für die Zwecke der Besteuerung dem Handelsbilanzgewinn wieder hinzuzurechnen (§ 10 KStG).

Sowohl die Handels- als auch die Steuerbilanz des Inhabers bedürfen also gewisser **Korrekturen** um als Grundlage der Gewinn- und Verlustberechnung für die stille Gesellschaft zu dienen. Die Kautelarpraxis bevorzugt die Steuerbilanz und nimmt die dargestellten Korrekturen vor<sup>1</sup>. Dies hat den Vorzug, dass die Steuerbilanz einer Kontrolle durch die Finanzbehörden unterliegt und insoweit dem stillen Gesellschafter eine erhöhte Richtigkeitsgewähr bietet. Die Unterschiede zwischen der Handels- und Steuerbilanz nivellieren sich in der Praxis freilich, da die meisten Unternehmen eine Einheitsbilanz aufstellen, also die Handelsbilanz soweit wie zulässig der Steuerbilanz anpassen. Im Übrigen hat auch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (**BilMoG**), etwa durch die Abschaffung der handelsrechtlichen Rückstellungswahlrechte oder die Einschränkung außerplanmäßiger Abschreibungen, zu einer weiteren Angleichung der Handelsbilanz an die Steuerbilanz geführt. 14.25

### 3. Durchführung der Ertragsberechnung

#### a) Bemessungsgrundlage bei typisch stiller Beteiligung

Zur Berechnung von Gewinn und Verlust des stillen Gesellschafters ist das Jahresergebnis des Inhabers um die Erträge und Aufwendungen **zu bereinigen**, an denen der stille Gesellschafter nicht teilnimmt. Dies gilt unabhängig davon, ob als Grundlage der Gewinn- und Verlustberechnung der handelsrechtliche oder der steuerrechtliche Jahresabschluss herangezogen wird. Die **Korrektur** ist dabei **dem Gegenstande, der Herkunft und der zeitlichen Entstehung nach** vorzunehmen. Der stille Gesellschafter partizipiert nur an demjenigen Erfolg, der seit Bestehen der stillen Beteiligung im Handelsgewerbe des Inhabers realisiert worden ist. Das Jahresergebnis des Inhabers weist hingegen auch Erfolge aus solchen Geschäften aus, die aus früheren Zeiten stammen oder die einem Geschäftsbereich zuzuordnen sind, an dem der stille Gesellschafter nicht beteiligt ist. Umgekehrt sind Erfolge, an denen der stille Gesellschafter teilnimmt und die nicht in den Jahresabschluss des Inhabers Eingang gefunden haben, dem Gewinn des stillen Gesellschafters hinzuzurechnen. Schließlich spielt die Unterscheidung zwischen typischer und atypischer stiller Gesellschaft eine erhebliche Rolle bei der Gewinn- und Verlustberechnung. 14.26

Die Beteiligung jedes stillen Gesellschafters erstreckt sich zunächst nur auf die Ergebnisse, die **im Rahmen des vereinbarten Gesellschaftszwecks entstanden** sind. Ergebnisse aus vertragswidriger Geschäftsführung des Inhabers sind deshalb bei der Gewinnermittlung für den stillen Gesellschafter nicht zu berücksichtigen. Hierzu gehören alle Geschäfte, die nicht dem Gesellschaftszweck entsprechen oder außerhalb der Geschäftsführungsbefugnis des Inhabers liegen<sup>2</sup>. Maßstab für die Abgrenzung ist im Zwei- 14.27

<sup>1</sup> Vgl. von der Heydt in Münchener Vertragshandbuch, Bd. 1, IX.1 Anm. 10 f.; Kolberg in Formularbuch Recht und Steuern, A. 14.00 Rz. 39 ff.; nunmehr aber a.A. Weigl in Stille Gesellschaft, Treuhand und Unterbeteiligung, S. 63 f.

<sup>2</sup> Keul in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 86 Rz. 12, 15.

felsfall das, was bei vergleichbaren Unternehmen üblich ist. Hat der stille Gesellschafter solchen Geschäften allerdings zuvor – gegebenenfalls konkludent – zugestimmt oder genehmigt er diese nachträglich (vgl. Rz. 12.61 f.), so wirken Erfolg und Misserfolg auch für und gegen ihn<sup>1</sup>.

- 14.28 Aus dem gleichen Grund haben auch Erträge und Aufwendungen aus **privaten Geschäften** des Inhabers keinen Einfluss auf den verteilungspflichtigen Gewinn eines stillen Gesellschafters. So sind Gewinne, die auf dem schenkweisen Schulderrlass von Seiten eines Familienmitglieds oder auf dem Wegfall von Schulden durch Erbfolge beruhen, von der Verteilung an den stillen Gesellschafter ausgeschlossen<sup>2</sup>.
- 14.29 In **zeitlicher Hinsicht** nimmt der stille Gesellschafter hingegen auch an Ergebnissen teil, die aus vor dem Abschluss des Gesellschaftsvertrags liegenden Handelsgeschäften resultieren, aber erst während des Bestehens der stillen Gesellschaft realisiert werden, sofern nichts anderes vereinbart ist. Es handelt sich insoweit um Ergebnisse aus dem laufenden Geschäftsbetrieb. Wollte man nur Gewinne und Verluste zugrunde legen, die im Zeitraum nach der Gründung der stillen Gesellschaft verursacht wurden, würden sich schwierige Abgrenzungsprobleme ergeben, auf welchen Zeitpunkt (z.B. Vertragsschluss oder Zeitpunkt der Vornahme der Leistungshandlung als Verursachung des Gewinns) man abstellen soll<sup>3</sup>.
- 14.30 Aus dem Jahresergebnis des Inhabers sind weiterhin diejenigen Posten herauszurechnen, die nicht das Ergebnis der Geschäftstätigkeit des Inhabers darstellen, sondern die der **Gewinnverwendung** zuzurechnen sind. Hierzu gehört insbesondere die Bildung offener Rücklagen durch den Inhaber. Sie geht nicht zulasten des stillen Gesellschafters<sup>4</sup>. Auch Veränderungen des Kapitals des Inhabers gehören nicht zu seiner Geschäftstätigkeit und berühren deswegen nicht den Gewinn und Verlust des stillen Beteiligten. So partizipiert dieser z.B. nicht an dem Agio aus Aktienemissionen<sup>5</sup>. Gleiches gilt für Gewinn- und Verlustvorträge aus der Zeit vor Gründung einer typischen stillen Gesellschaft<sup>6</sup>. Anders zu behandeln sind dagegen grundsätzlich Rückstellungen. Sind diese rechtmäßig, wo wirken sie sich gewinnmindernd aus. Werden diese in der Folgezeit aufgelöst, so wird dadurch das Betriebsergebnis zugunsten des stillen Gesellschafters gesteigert. Dies gilt auch dann, wenn die Rückstellungen vor dem Eintritt des stillen Gesellschafters gebildet wurden<sup>7</sup>.
- 14.31 Der Gewinnverwendung sind solche Bilanzierungsmaßnahmen gleichzusetzen, die zwar bilanzrechtlich zur Ergebnisermittlung gehören, der Sache nach aber Ergebnis-

1 *Keul* in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 86 Rz. 16; *Harbarth* in Großkomm/HGB, § 232 HGB, Rz. 11.

2 *Keul* in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 86 Rz. 3, 17; *Harbarth* in Großkomm/HGB, § 232 HGB Rz. 12.

3 *Keul* in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 86 Rz. 29.

4 *Harbarth* in Großkomm/HGB, § 232 HGB Rz. 13.

5 A.A. *Keul* in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 86 Rz. 30 für Fälle, in denen die Kapitalveränderungen des Inhabers den prozentualen Gewinnanteil des stillen Gesellschafters berühren. Richtigerweise ist dies aber keine Frage der Gewinnverteilung, sondern der Zulässigkeit einseitiger Kapitaländerungen.

6 *Keul* in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 86 Rz. 31 f.

7 *Harbarth* in Großkomm/HGB, § 232 HGB, Rz. 13; *Mock* in Röhricht/Graf von Westphalen/Haas, § 232 HGB Rz. 4.

verwendung bedeuten. Die Rechtslage zwischen Inhaber und stillem Gesellschafter kann insoweit nicht anders beurteilt werden als die zwischen Komplementär und Kommanditist. In der Kommanditgesellschaft bedürften solche Bilanzierungsmaßnahmen der Zustimmung aller Gesellschafter<sup>1</sup>.

Allerdings lässt der BGH in Personengesellschaften eine allgemeine Mehrheitsklausel für die Bilanzfeststellung genügen<sup>2</sup>. Er hat zwar die Frage, inwieweit Maßnahmen der Bilanzfeststellung erfasst sind, die sich als (verdeckte) Maßnahmen der Gewinnverwendung erweisen, bislang noch nicht entschieden. Man wird aber auch die Ausübung derartiger Wahlrechte unter eine allgemeine Mehrheitsklausel fassen können, weil die minutiöse Festlegung der von einer Mehrheitsentscheidung gedeckten Wahlrechte wenig tunlich ist<sup>3</sup>. Mit Blick auf § 29 Abs. 1 GmbHG werden auch allgemeine Klauseln in Personengesellschaftsverträgen zur Gewinnthesaurierung für zulässig erachtet<sup>4</sup>; wird ein Wahlrecht bereits bei der Aufstellung bzw. Feststellung des Jahresabschlusses ausgeübt, kann das Ergebnis nicht anders lauten. Eine derartige Mehrheitsklausel muss im Vertrag zur stillen Gesellschaft selbst enthalten sein. Der Inhaber kann nicht einseitig den Gewinn des stillen Gesellschafters durch Ermessensabschreibungen gemäß § 253 Abs. 4 HGB drücken<sup>5</sup>.

Schließlich kann die Beteiligung des stillen Gesellschafters nur **an einem Teilbereich des Unternehmens** bestehen, z.B. nur an einer Filiale. Der Inhaber hat dann seine Rechnungslegung so zu organisieren, dass der Erfolg der unterschiedlichen Unternehmenseinheiten isoliert festgestellt werden kann<sup>6</sup>. Bei Eingehen einer so gearteten stillen Beteiligung sind im Gesellschaftsvertrag diejenigen Handelsgeschäfte genau zu bestimmen, an deren Erfolg der stille Gesellschafter teilnimmt. Zur Vorbeugung von Streitigkeiten sollte auch die Bewertung des internen Leistungsaustauschs zwischen den Unternehmensteilen und die Verteilung von Gemeinkosten von vornherein vertraglich geregelt werden. 14.32

#### b) Unterschiede der Gewinnberechnung bei typischer und atypischer stiller Gesellschaft

Große praktische Bedeutung für die Gewinnberechnung hat der Unterschied zwischen typischer und atypischer stiller Gesellschaft. Ohne besondere vertragliche Vereinbarung nimmt ein stiller Gesellschafter nämlich nicht ohne Weiteres an dem gesamten Erfolg des Unternehmens so teil, wie dies der Inhaber tut. Seine Gewinnbeteiligung ist vielmehr auf solche Gewinne und Verluste beschränkt, die aus dem **Betrieb des Handelsgewerbes** herrühren<sup>7</sup>. Dies ist aber nach h.A. nicht bei allen Unternehmensgewin- 14.33

1 BGH v. 29.3.1996 – II ZR 263/94, GmbHR 1996, 456 = BB 1996, 1105 (1108).

2 BGH v. 15.1.2007 – II ZR 245/05, BGHZ 170, 283 (288 ff.) = GmbHR 2007, 437.

3 So auch *Binz/Mayer*, DB 2007, 1739 (1743).

4 So z.B. *Binz/Mayer*, DB 2007, 1739 (1742); *Priester*, DStR 2007, 28 (31); a.A. z.B. *Wertenbruch*, ZIP 2007, 798 (801).

5 *Zutt* in *Großkomm/HGB*, 4. Aufl. 2004, § 232 HGB Rz. 10.

6 *K. Schmidt* in *MünchKomm/HGB*, § 230 HGB Rz. 39.

7 Nur hierauf beruht die Unterscheidung zwischen typischer und atypischer Gesellschaft hinsichtlich der Gewinnverteilung. Hingegen kann aus der Eigenschaft der stillen Gesellschaft als Innengesellschaft für die Gewinnberechnung nichts entnommen werden, zutreffend *Keul* in *MünchHdb.GesR* Bd. 2, § 86 Rz. 4.

nen der Fall. Vom Gewinn des stillen Gesellschafters sind danach insbesondere solche Vermögenszuwächse ausgeschlossen, die auf die Veränderung des Marktwertes des Anlagevermögens zurückzuführen sind. Gleiches gilt für Verluste. Beide sind nach h.A. nicht dem Handelsgewerbe des Inhabers zuzurechnen, sondern beruhen auf unternehmensexternen Ursachen. An ihnen partizipiert der stille Gesellschafter deswegen nicht, weil seine Beteiligung sich nur auf das Handelsgewerbe des Inhabers erstreckt, § 230 Abs. 1 HGB. Für die Gewinnberechnung der typischen stillen Gesellschaft bedeutet dies, dass das Jahresergebnis des Inhabers um solche Erträge und Aufwendungen zu bereinigen ist, die ihre Herkunft nicht im Handelsgewerbe des Inhabers haben<sup>1</sup>.

#### aa) Ertragsberechnung bei der atypischen stillen Gesellschaft

- 14.34 Einer Abweichung von den nachstehend für die typische stille Gesellschaft dargestellten Regelungen bedarf es nicht generell bei jeder atypischen Form stiller Beteiligungen. Erschöpft sich die Atypizität der stillen Beteiligung in bloßen Mitspracherechten, besteht kein Grund, von den Regelungen zur Ermittlung des Gewinns bei typischer stiller Beteiligung abzuweichen.
- 14.35 Anderes gilt nur, wenn nach dem Gesellschaftsvertrag der stille Gesellschafter zwar nicht dinglich, wohl aber schuldrechtlich an dem Geschäftsvermögen des Inhabers – atypisch – beteiligt ist. Denn das Jahresergebnis des Inhabers entspricht der Wertveränderung des bilanzierten Geschäftsvermögens. Bei der **atypischen stillen Gesellschaft** mit schuldrechtlicher Vermögensbeteiligung des stillen Gesellschafters bedarf es deswegen keiner Unterscheidung der Erträge und Aufwendungen danach, ob sie ihre Ursache in dem Handelsgewerbe des Inhabers haben oder nicht. Dies vereinfacht die Gewinn- und Verlustberechnung für den stillen Gesellschafter erheblich. Der atypische stille Gesellschafter hat Anteil auch an solchen Gewinnen, die nicht im Jahresabschluss ausgewiesen, sondern als stille Reserven thesauriert werden. Sie erhöhen seinen Auseinandersetzungsanspruch, da sie spätestens bei der Auflösung der stillen Gesellschaft im Rahmen einer Bewertung des Geschäftsvermögens aufgedeckt werden. Die Gewinnbeteiligung des atypischen stillen Gesellschafters gleicht damit der eines Kommanditisten<sup>2</sup>. Identisch ist die Bestimmung der Bemessungsgrundlage mit der eines Kommanditisten bei sogenannter gesplitteter Einlage, wenn also der Beteiligte einen Teil seiner Einlageverpflichtung als Kommanditist und den anderen Teil als stiller Gesellschafter erbringt.

#### bb) Ertragsberechnung bei der stillen Publikumsgesellschaft

- 14.36 Ist die atypische stille Gesellschaft als stille Publikumsgesellschaft in Form des mehrgliedrigen Innenverbands strukturiert, bei dem den stillen Gesellschaftern die einem Kommanditisten entsprechenden Rechte eingeräumt werden, so erfolgt für die stillen Gesellschafter in gleicher Weise wie für Kommanditisten die Ergebnisermittlung.

---

1 H.M. *Keul* in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 86 Rz. 2 f.; *K. Schmidt* in MünchKomm/HGB, § 232 HGB Rz. 5 ff., insb. Rz. 9; *Harbarth* in Großkomm/HGB, § 232 HGB Rz. 10; a.A. *Zinkeisen*, Umfang der Gewinnbeteiligung und des Auseinandersetzungs Guthabens des stillen Gesellschafters, S. 32; *Sudhoff*, NJW 1960, 2122; *Aulinger*, Die atypische stille Gesellschaft, S. 23 ff.

2 Vgl. hierzu auch *Geißler*, GmbHR 2008, 515 (517).

Anstatt der Handelsbilanz als Bemessungsgrundlage für die Gewinnverteilung ist bei der „Innen-KG“ die Steuerbilanz heranzuziehen, da die Handelsbilanz des Geschäftsinhabers für die Feststellung des verteilbaren Gewinns nicht maßgeblich ist. Denn die Handelsbilanz des Geschäftsinhabers gleicht bei einer „Innen-KG“ lediglich der Bilanz der Komplementärgesellschaft. Unberücksichtigt bleibt der Umstand des den Geschäftsinhaber und die stillen Gesellschafter umschließenden gesellschaftsrechtlichen Bands, das es rechtfertigt, von einer „virtuellen Kommanditgesellschaft“ zu sprechen. Eine solche Bilanz, die sowohl den Geschäftsinhaber als auch die stillen Gesellschafter umfasst, ist die Steuerbilanz der atypischen stillen Gesellschaft<sup>1</sup>.

Bei der stillen Publikumsgesellschaft erfolgt die Feststellung des verteilbaren Gewinns wie bei einer Kommanditgesellschaft bilanziell. Der Jahresabschluss wird vom Geschäftsinhaber in seiner Funktion als „Quasi-Komplementär“ aufgestellt. Wie bei einer Kommanditgesellschaft bedürfen Rücklagenbildung, Abschreibungen, Aufwandsrückstellungen, also alle Bilanzierungsentscheidungen, die der Sache nach Gewinnverwendungsentscheidungen sind, der Zustimmung der stillen Gesellschafter<sup>2</sup>. Entsprechend hat auch die Feststellung des Jahresabschluss als Grundlage der Ergebnisberechnung durch die stillen Gesellschafter gemeinsam mit dem Geschäftsinhaber zu erfolgen. Damit gibt es neben der Rechnungslegung durch den Geschäftsinhaber eine Bilanzaufstellung und Bilanzfeststellung der stillen Gesellschaft. Durch die Mitwirkung bei der Feststellung entfaltet die Bilanz dann auch Bindungswirkung für die stillen Gesellschafter. Hierbei haben die stillen Gesellschafter das Bedürfnis der „Innen-KG“ gegen ihre eigenen Ausschüttungsinteressen abzuwägen<sup>3</sup>.

14.37

### cc) Ertragsberechnung bei der typischen stillen Gesellschaft

Bei der typischen stillen Gesellschaft bereitet die genaue Berechnung des Gewinns und des Verlustes Schwierigkeiten. **Drei Fragen sind zu unterscheiden:** Welche Erträge und Aufwendungen sind dem Handelsgewerbe des Inhabers zuzurechnen und sind deshalb Bestandteil des Gewinns und des Verlustes des stillen Gesellschafters, wie sind diese Erträge und Aufwendungen aus dem Jahresabschluss des Inhabers zu entnehmen und wann sind die Gewinne und Verluste dem stillen Gesellschafter auszuzahlen?

14.38

Für den Umfang der Erfolgsbeteiligung des typischen stillen Gesellschafters kommt es auf die **Herkunft der Gewinne und Verluste** an<sup>4</sup>. Auf dem Betrieb des Unternehmens des Inhabers beruht der Erfolg aus Umsatzgeschäften, aus Wertveränderungen im Umlaufvermögen<sup>5</sup>, aus Verjährung von Geschäftsverbindlichkeiten sowie aus Sanierungsverzichten von Gläubigern<sup>6</sup>. Auch an Wertveränderungen infolge von Währungsumstellungen hat die Rechtsprechung den typischen stillen Gesellschafter par-

14.39

1 *K. Schmidt* in MünchKomm/HGB, § 232 HGB Rz. 39.

2 *K. Schmidt* in MünchKomm/HGB, § 232 HGB Rz. 40. Für die KG: BGH v. 29.3.1996 – II ZR 263/94, GmbHR 1996, 456 = DNotZ 1997, 577.

3 *K. Schmidt* in MünchKomm/HGB, § 232 HGB Rz. 41.

4 Allg. Meinung: *K. Schmidt* in MünchKomm/HGB, § 232 HGB Rz. 5; *Flechtheim* in Düringer/Hachenburg, § 337 HGB Anm. 6; *Horn* in Heymann, § 232 HGB Rz. 3.

5 RG v. 18.4.1901 – VI 53/1901, JW 1901, 404 (405); *K. Schmidt* in Schlegelberger, 5. Aufl. 1986, § 232 HGB Rz. 4; *Keul* in MünchHdb.GesR Bd. 2 § 86 Rz. 28; *Roth* in Baumbach/Hopt, § 232 HGB Rz. 1.

6 RG v. 17.4.1928 – II 342/27, RGZ 120, 410 (412); *K. Schmidt* in MünchKomm/HGB, § 232 HGB Rz. 7 f.; *Horn* in Heymann, § 232 HGB Rz. 3.

tizipieren lassen, weil auch sie mittelbar dem Betrieb des Handelsgewerbes zuzurechnen sind<sup>1</sup>.

- 14.40 Nicht zum Betrieb des Unternehmens gehört die **Veräußerung** desselben. Gewinne und Verluste gegenüber dem Buchwert (stille Reserven, Firmenwert) gehen grundsätzlich nicht zugunsten und zulasten des stillen Gesellschafters. Dies gilt grundsätzlich auch für die Veräußerung von Teilen des Handelsgewerbes. Eine andere Betrachtung ist hingegen geboten, wenn die Größe des Unternehmens eine Veräußerung von einzelnen Unternehmensteilen als üblich erscheinen lässt. Letzteres wird insbesondere dann anzunehmen sein, wenn der Geschäftsinhaber zu einer solchen Veräußerung gegenüber dem stillen Gesellschafter berechtigt ist. Verletzt der Inhaber durch die Veräußerung des Handelsgewerbes schuldhaft seine gesellschaftsvertragliche Geschäftsführungspflicht gegenüber dem stillen Gesellschafter, so hat er ihm Schadensersatz zu leisten. Die Höhe bestimmt sich gemäß § 252 BGB danach, welcher Gewinn dem stillen Gesellschafter durch die Vertragsverletzung wahrscheinlich entgangen ist. Hierbei ist eine etwaige Kündigungsmöglichkeit des Inhabers ebenso zu berücksichtigen wie das nach allgemeinen Grundsätzen zu berechnende Auseinandersetzungsguthaben, das dem still Beteiligten nach einer Auflösung der stillen Gesellschaft zugestanden hätte<sup>2</sup>.
- 14.41 Keinen Anteil hat der stille Gesellschafter grundsätzlich zudem an marktbedingten **Werterhöhungen und -minderungen im Anlagevermögen**<sup>3</sup>. Diese stehen nach h.A. nicht in hinreichendem Zusammenhang mit dem Handelsgewerbe des stillen Gesellschafters. Die Ungleichbehandlung gegenüber marktbedingten Wertveränderungen im Umlaufvermögen wird damit begründet, dass dieses ohne besondere Vereinbarung Gegenstand der Gewinn- und Verlustgemeinschaft zwischen Inhaber und stillem Gesellschafter sei, während davon beim Anlagevermögen nicht ohne Weiteres ausgegangen werden könne<sup>4</sup>. Der stille Gesellschafter partizipiert deswegen an der Veräußerung von Anlagevermögen nur insoweit, als dies zur Betriebstätigkeit des Inhabers gehört. Ob hierzu der Austausch alter Maschinen gegen neue gerechnet werden kann, wird unterschiedlich beurteilt<sup>5</sup>, sollte aber bejaht werden. Grundstücksveräußerungen werden hingegen in aller Regel nicht von der Betriebstätigkeit umfasst<sup>6</sup>. Grundsätzlich ist der typische stille Gesellschafter auch nicht am Firmenwert beteiligt.
- 14.42 Der grundsätzliche Ausschluss des stillen Gesellschafters von Wertveränderungen des Anlagevermögens und des Firmenwertes erfährt eine gewichtige Einschränkung:

---

1 RG v. 17.4.1928 – II 342/27, RGZ 120, 410 (412); BGH v. 11.7.1951 – II ZR 45/50, BGHZ 3, 75 (81); BGH v. 30.1.1952 – II ZR 200/51, BGHZ 4, 364 (367); zustimmend K. Schmidt in MünchKomm/HGB, § 232 HGB Rz. 8; Keul in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 86 Rz. 19.

2 Zur Rechtslage bei unzulässiger Veräußerung des Handelsgewerbes durch den Inhaber vgl. allgemein Habersack, JuS 1989, 739.

3 A.A. hierzu Schulze-Osterloh in FS Kruse, S. 377 (379), der davon ausgeht, dass grundsätzlich auch Wertveränderungen im Anlagevermögen bei der Ermittlung des Ausgangsbetrages für die Ergebnisverteilung Berücksichtigung finden. Im Einzelfall gelangen aber beide Ansichten oftmals zu gleichen Ergebnissen.

4 K. Schmidt in MünchKomm/HGB, § 232 HGB Rz. 9.

5 Für den Regelfall dafür Harbarth in Großkomm/HGB, § 232 HGB Rz. 10; für den Regelfall dagegen Roth in Baumbach/Hopt, § 232 HGB Rz. 1.

6 Harbarth in Großkomm/HGB, § 232 HGB Rz. 10; Keul in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 86 Rz. 22, unklar aber § 86 Rz. 23 f.

Immer muss die Wertveränderung ihre Ursache außerhalb des Handelsgewerbes des Inhabers haben. **Betriebsbedingte Wertänderungen** sind hingegen auch gegenüber dem stillen Beteiligten relevant<sup>1</sup>. So vermindern Abschreibungen für Abnutzungen auch im Anlagevermögen seinen Gewinn, nicht aber außerplanmäßige Abschreibungen auf den niedrigeren Wert (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB<sup>2</sup>, soweit sie auf ein Sinken der Marktpreise zurückzuführen sind. Umgekehrt gilt, dass Mehrwerte, die erst durch die Aufwendung von Gesellschaftsmitteln geschaffen wurden, auch dem stillen Gesellschafter gebühren<sup>3</sup>. In der viel zitierten Entscheidung des Reichsgerichts vom 17.4.1928 heißt es hierzu: „Ohne Frage nimmt der stille Gesellschafter an den Wertsteigerungen der während der Dauer der Gesellschaft und mit ihren Mitteln erworbenen oder verbesserten Anlage-Gegenstände teil“<sup>4</sup>. Gleiches muss auch für den Firmenwert gelten. Zu solchen Werterhöhungen sind die Bebauung eines Grundstücks aus Gesellschaftsmitteln und unter Umständen auch die planmäßige, langfristig gedachte Erhöhung des Firmenwertes durch Werbeaufwendungen zu zählen<sup>5</sup>.

Die **genaue Abgrenzung**, was von der Betriebstätigkeit umfasst wird, kann Schwierigkeiten bereiten<sup>6</sup>. Dies rechtfertigt allerdings nicht die generelle Aufgabe der Unterscheidung zwischen betriebsbedingten und unternehmensexternen Erfolgen<sup>7</sup>. Maßgeblich sind vielmehr die gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen zwischen Inhaber und stillem Gesellschafter. Sie sind an Hand der Umstände des Einzelfalls zu ermitteln. Ist z.B. das Anlagevermögen oder der Firmenwert erst durch die Einlage des stillen Gesellschafters vom Inhaber erworben worden, so ist dies ein Indiz dafür, dass der stille Gesellschafter auch an allen Wertveränderungen des entsprechenden Gegenstandes teilnimmt<sup>8</sup>.

14.43

1 *Keul* in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 86 Rz. 21 f.; *Horn* in Heymann, § 232 HGB Rz. 2, § 235 HGB Rz. 11, vgl. aber auch § 235 HGB Rz. 12.

2 Für Geschäftsjahre, die vor dem 1.1.2010 beginnen, finden sich die außerplanmäßigen Abschreibungen auf dem niedrigeren Wert in § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB a.F.

3 RG v. 17.4.1928 – II 342/27, RGZ 120, 410 (411); OLG Frankfurt v. 15.3.2001 – 12 U 214/99, NZG 2001, 696; *Roth* in Baumbach/Hopt, § 232 HGB Rz. 1.

4 RG v. 17.4.1928 – II 342/27, RGZ 120, 410 (411). Zu dem Geschäftswert äußert sich das RG nicht.

5 *Flechtheim* in Düringer/Hachenburg, § 337 HGB Anm. 6.

6 Eine eher weite Auffassung der Betriebstätigkeit vertritt insbesondere *Keul* in MünchHdb. GesR Bd. 2, § 86 Rz. 8 ff., 21 f.

7 So aber insbesondere *Zinkeisen*, Umfang der Gewinnbeteiligung und des Auseinandersetzungsguthabens des stillen Gesellschafters, S. 46, und neuerdings wieder *S. Wachter*, Gewinnermittlung und Gewinnverteilung in der stillen Gesellschaft, S. 87. *S. Wachter* möchte deswegen konsequenterweise den stillen Gesellschafter auch an der Auflösung von stillen Reserven beteiligen, soweit sie vor Eingehen der stillen Gesellschaft gelegt wurden, *Wachter*, Gewinnermittlung und Gewinnverteilung in der stillen Gesellschaft, S. 102 Fn. 271. Gerade insoweit weicht er aber wesentlich von der hier vertretenen Auffassung ab. Entscheidend gegen die Ansicht von *Wachter* spricht, dass ohne besondere vertragliche Vereinbarung nicht anzunehmen ist, dass der Inhaber durch das Eingehen der stillen Gesellschaft dem stillen Gesellschafter einen Teil des Wertes der zu diesem Zeitpunkt in dem Handelsgeschäft vorhandenen stillen Reserven übertragen will. Dies ergibt sich schon daraus, dass regelmäßig weder Inhaber noch stiller Gesellschafter sich zu diesem Zeitpunkt darüber Klarheit verschaffen, inwieweit stille Reserven im Handelsgeschäft vorhanden sind.

8 RG v. 11.11.1930 – II 102/30, HRR 1931 Nr. 527; *K. Schmidt* in MünchKomm/HGB, § 232 HGB Rz. 9 sieht daneben darin auch ein mögliches Indiz für eine atypische stille Beteiligung.



- 14.44 Neben der Frage, welche Erträge und Aufwendungen genau von der Betriebstätigkeit des Inhabers erfasst werden, bereitet im Rahmen der Gewinn- und Verlustberechnung vor allem die Frage Schwierigkeiten, wie der abstrakt bestimmte Gewinn des stillen Gesellschafters **konkret aus dem Jahresabschluss des Inhabers zu entnehmen** ist. Die Erfolgsspaltung, die der Inhaber in seiner Gewinn- und Verlustrechnung vornimmt, ist nämlich nicht mit der Spaltung des Erfolges danach, ob der stille Gesellschafter an ihm teilnimmt oder nicht, identisch. Insbesondere kann nicht das in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesene Betriebsergebnis ohne Weiteres als Maßstab für die Erfolgsbeteiligung des stillen Gesellschafters zugrunde gelegt werden, auch wenn der Umfang der Erfolgsbeteiligung gesellschaftsrechtlich als „Betriebsergebnis“ bezeichnet wird. Denn unter dem Betriebsergebnis wird bilanzrechtlich nicht das Gleiche verstanden wie gesellschaftsrechtlich<sup>1</sup>. So fallen z.B. Erträge und Aufwendungen aus der Gewährung oder Aufnahme von Krediten nicht unter den Begriff des Betriebsergebnisses im bilanzrechtlichen Sinne, sie sind vielmehr als „sonstige Zinsen und ähnliche Erträge“ bzw. „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ Teil des Finanzergebnisses. Gleichwohl partizipiert an ihnen der stille Gesellschafter<sup>2</sup>. Andererseits gehören Erträge und Aufwendungen aus dem Verkauf von Gegenständen des Anlagevermögens handelsbilanzrechtlich zum Betriebsergebnis, sofern sie nicht unter außergewöhnlichen Umständen stattfinden, wie z.B. bei der Schließung ganzer Unternehmensteile. Keinen Niederschlag findet schließlich im Jahresabschluss die Unterscheidung, ob Buchgewinne auf eine Veränderung der Marktlage oder darauf zurückzuführen sind, dass die vorangegangenen Abschreibungen für Abnutzung den tatsächlichen abnutzungsbedingten Werteverzehr übertroffen haben. Im letzteren Falle gebührte – nimmt man die oben dargestellte Unterscheidung nach der Herkunft des Erfolges ernst – ein Teil des Buchgewinns dem stillen Gesellschafter. Aus den dargestellten Beispielen ergibt sich, dass der Gewinn und Verlust des typischen stillen Gesellschafters nicht aus dem Jahresabschluss exakt abzulesen ist<sup>3</sup>.

### c) Jahresergebnis des Inhabers als Grundlage für die Gewinnberechnung

- 14.45 Eine exakte Berechnung des Gewinns und Verlustes des typischen stillen Gesellschafters erforderte im Grunde deswegen eine gesonderte Buchhaltung beim Inhaber. Dieser Aufwand wird aber in der Praxis nicht getätigt und entspricht auch nicht dem mutmaßlichen Willen des Inhabers und des stillen Gesellschafters. Vielmehr ist davon auszugehen, dass in der Praxis der Gewinn und Verlust auch des typischen stillen Gesellschafters häufig schlicht **auf Grundlage des Jahresergebnisses des Inhabers** ohne Differenzierung nach der Herkunft des Ergebnisses errechnet wird<sup>4</sup>. Abweichungen von einer solchen Praxis sind insbesondere dann gerechtfertigt, wenn in dem Jahresergebnis offensichtlich in erheblichem Maße Gewinne enthalten sind, die nur dem

1 Zutreffend *Keul* in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 86 Rz. 8 f.; so auch *S. Wachter*, Gewinnermittlung und Gewinnverteilung in der stillen Gesellschaft, S. 48 f., zu den betriebswirtschaftlichen Schwierigkeiten bei der Erfassung des Betriebsergebnisses vgl. *Coenenberg*, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, S. 675 ff.

2 *Keul* in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 86 Rz. 9.

3 So auch *Keul* in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 86 Rz. 11; *S. Wachter*, Gewinnermittlung und Gewinnverteilung in der stillen Gesellschaft, S. 62.

4 *Keul* in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 86 Rz. 7; *Sudhoff*, NJW 1960, 2121 (2123); *Hense*, Die stille Gesellschaft im handelsrechtlichen Jahresabschluss, S. 40.

Inhaber zustehen. Dies ist z.B. der Fall, wenn durch den Verkauf des Geschäftsgebäudes in hohem Maße stille Reserven aufgedeckt werden.

Wird der Gewinn und der Verlust des typischen stillen Gesellschafters jährlich ausgezahlt, ohne dass eine Differenzierung nach der Herkunft des Erfolges vorgenommen wird, stellt sich schließlich die Frage, ob diese Gewinnverteilung endgültig ist oder eine nachträgliche Korrektur im Rahmen der Auseinandersetzung nach Auflösung der stillen Gesellschaft erfolgt<sup>1</sup>. Bei einer endgültigen Gewinnverteilung erhält der stille Gesellschafter im Rahmen der Auseinandersetzung nur sein Einlageguthaben und eventuell weitere vorhandene Forderungen gegen den Inhaber in Höhe des jeweiligen Buchwertes ausgezahlt. Dies macht die Auseinandersetzung einfach, entspricht aber regelmäßig nicht dem Interesse des stillen Gesellschafters. In diesem Fall sind nämlich die während des Bestehens der stillen Gesellschaft zu seinen Lasten gelegten stillen Reserven für ihn endgültig verloren. Dies wiegt umso schwerer, als der Inhaber in weitem Maße den Umfang der stillen Thesaurierung beeinflussen kann. Angesichts dieser Manipulationsmöglichkeiten durch den Inhaber kann ohne besondere vertragliche Vereinbarung nicht davon ausgegangen werden, dass eine solche endgültige Gewinnverteilung von dem stillen Gesellschafter bei Eingehen der Beteiligung gewollt war<sup>2</sup>. Regelmäßig hat deswegen bei der typischen stillen Gesellschaft eine **Korrektur** der vorangegangenen Gewinnauszahlungen **im Rahmen der Auseinandersetzung** zu erfolgen. 14.46

Für die Berechnung des Auseinandersetzungsguthabens gelten grundsätzlich dieselben Überlegungen wie für die jährliche Gewinn- und Verlustberechnung. Die Schwierigkeiten einer genauen Berechnung bleiben deswegen die gleichen. Dennoch ist eine rückblickende Korrektur einer jährlichen vorzuziehen, da sie die Gesamtentwicklung des Unternehmens eher erfasst. Die Bemessung des Auseinandersetzungsanspruchs des typischen stillen Gesellschafters wird deswegen auszugehen haben von der Differenz des Geschäftswertes zum Zeitpunkt der Auflösung der stillen Gesellschaft zu dem bei Eingehen der stillen Gesellschaft. Letzterer ist gegebenenfalls zu schätzen<sup>3</sup>. Die Differenz beider Werte ist je nach vertraglicher Vereinbarung wiederum im Verhältnis der Beiträge des Inhabers zu der des stillen Gesellschafters bei der Auseinandersetzung zu verteilen. Die Umstände des Einzelfalls können einen Auf- oder Abschlag rechtfertigen. 14.47

### III. Die Feststellung der Ergebnisberechnung

Aus der Unterscheidung der internen Rechnungslegung der stillen Gesellschaft von der externen Rechnungslegung des Inhabers (vgl. Rz. 14.5 ff.) folgt, dass der stille Gesellschafter grundsätzlich **weder an der Auf- noch an der Feststellung der Bilanz des Inhabers teilnimmt**. Anderes kann insbesondere dann gelten, wenn der stille Gesellschafter aufgrund besonderer vertraglicher Regelung an der Geschäftsführung des Inhabers beteiligt ist<sup>4</sup>. 14.48

1 *Keul* in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 86 Rz. 7.

2 *Sudhoff*, NJW 1960, 2121 (2126); etwas anderes gilt nach *K. Schmidt* in MünchKomm/HGB, § 232 HGB Rz. 18, § 235 HGB Rz. 24 allenfalls dann, wenn dem Stillen zuvor Kontrollrechte eingeräumt wurden, mit denen die Bilanzbefugnisse des Inhabers eingeschränkt werden können.

3 *K. Schmidt* in MünchKomm/HGB, § 235 HGB Rz. 27.

4 *Keul* in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 85 Rz. 5; allgemein zur Einräumung von Geschäftsführungsbefugnissen an den stillen Gesellschafter bei *Harbarth* in Großkomm/HGB, § 230 Rz. 217.

- 14.49 Bislang wurde der internen Jahresrechnung keine besondere rechtliche Qualität zugesprochen. Insbesondere sollte sie nicht von Inhaber und stillem Gesellschafter gemeinsam verbindlich festgestellt werden<sup>1</sup>. Allenfalls sollte der Inhaber von dem stillen Gesellschafter die Zustimmung zu ihr verlangen können<sup>2</sup>. Begründet wird diese Ansicht damit, dass das Gesetz eine besondere Feststellung der Jahresrechnung bei der stillen Gesellschaft nicht vorsehe<sup>3</sup>. Dies ist aber bei keiner Personengesellschaft der Fall. Für die OHG und die KG ist dennoch unbestritten, dass ihre Jahresabschlüsse erst mit der **Feststellung** durch ihre Gesellschafter zwischen diesen verbindlich werden. Der Zweck der Feststellung, nämlich die Ansätze der Erfolgsrechnung zukünftigem Streit zwischen den Gesellschaftern möglichst zu entheben<sup>4</sup>, trifft aber auf die stille Gesellschaft in gleicher Weise zu wie auf Personenhandelsgesellschaften<sup>5</sup>. Deswegen ist auch für die interne Jahresrechnung der stillen Gesellschaft eine Feststellung durch ihre Gesellschafter anzunehmen. Mit der Feststellung erlangt sie die Qualität eines **deklaratorischen Schuldanerkenntnisses**<sup>6</sup>. Hierzu bedarf es jedoch zwingend – nicht notwendig in eigener Person – einer Mitwirkung des stillen Gesellschafters zumindest mittelbar z.B. über einen Beirat. Wenn der stille Gesellschafter, wenn auch nicht in eigener Person, sondern über einen Beirat mittelbar an der Feststellung der internen Rechnungslegung partizipiert hat, ist hierin ein deklaratorisches Schuldanerkenntnis zu sehen, das auch einen neuen Lauf der Verjährung gemäß § 212 Abs. 1 Nr. 1 BGB auslöst<sup>7</sup>.
- 14.50 Eine stillschweigende Anerkennung der Jahresrechnung kann regelmäßig angenommen werden, wenn der stille Gesellschafter innerhalb angemessener Frist nach ihrer Mitteilung keine Beanstandungen erhebt und ihre Werte in seine Einkommensteuererklärung übernimmt<sup>8</sup>. Eine Anfechtung des Anerkenntnisses wegen Irrtums, arglistiger Täuschung oder widerrechtlicher Drohung ist möglich<sup>9</sup>.
- 14.51 Über die **Form**, in der die Abrechnung gegenüber dem stillen Gesellschafter zu erfolgen hat, sagt § 232 Abs. 1 HGB nichts aus. Eine Darstellung in Form einer Bilanz oder einer Gewinn- und Verlustrechnung nach den Vorschriften des dritten Buches des HGB ist nicht zwingend erforderlich<sup>10</sup>.
- 14.52 Eine **Frist**, innerhalb derer die Berechnung des Gewinnanteils zu erfolgen hat, ist im Gesetz nicht vorgesehen. Bei Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung genügt es, wenn die Berechnung innerhalb der für die Aufstellung des Jah-

1 Harbarth in Großkomm/HGB, § 232 HGB Rz. 20; K. Schmidt in MünchKomm/HGB, § 232 Rz. 20.

2 Keul in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 85 Rz. 3; Harbarth in Großkomm/HGB, § 232 HGB Rz. 20.

3 Keul in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 85 Rz. 2.

4 Ulmer in FS Hefermehl, S. 207 (210 f.).

5 Berninghaus in FS Röhricht, S. 754 f.

6 Vgl. BGH v. 29.3.1996 – II ZR 263/94, GmbHR 1996, 456 = BB 1996, 1105 (1106); K. Schmidt in MünchKomm/HGB, § 232 HGB Rz. 20; Habersack in MünchKomm/BGB, § 781 BGB Rz. 22 ff.

7 So zutreffend Berninger, DStR 2010, 2359 (2364); a.A. BGH, nach dem eine lediglich mittelbare Beteiligung des stillen Gesellschafters durch einen Beirat für ein verjährungsunterbrechendes Anerkenntnis nicht ausreichend sein sollte: BGH v. 1.3.2010 – II ZR 249/08, GmbHR 2010, 814 = DStR 2010, 1489.

8 Vgl. BGH v. 3.11.1975 – II ZR 87/74, DB 1976, 42 (43); OLG Düsseldorf v. 26.11.1993 – 7 U 146/92, NJW-RR 1994, 1455 (1458).

9 Vgl. RG v. 20.3.1901 – I 477/00, RGZ 48, 77 (82 f.).

10 Harbarth in Großkomm/HGB, § 232 HGB Rz. 29.

resabschlusses des Inhabers festgesetzten Frist erfolgt. Eine frühere Berechnung kann der stille Gesellschafter nicht verlangen. Ist wie bei Einzelkaufleuten und bei handelsrechtlichen Personengesellschaften die Aufstellung des Jahresabschlusses nicht genau befristet, so hat die Abrechnung wie die Aufstellung des Jahresabschlusses innerhalb der einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entsprechenden Zeit zu erfolgen, § 243 Abs. 3 HGB<sup>1</sup>. Geschieht das nicht, kann der stille Gesellschafter auf Vornahme der Berechnung klagen.

Ist der Inhaber zur Vornahme der Gewinnberechnung verurteilt worden, so wird häufig ein zweiter Prozess zur Geltendmachung des Zahlungsanspruchs erforderlich werden. Ist der stille Gesellschafter in der Lage, seinen Gewinnanteil selbst zu berechnen, kann er sofort Zahlungsklage erheben. Ist er dazu nicht in der Lage, ist es zweckmäßig, im Wege der Stufenklage gemäß § 254 ZPO die Klage auf die Vornahme der Gewinnberechnung mit dem Auszahlungsanspruch zu verbinden<sup>2</sup>. 14.53

## IV. Bestimmung des Verteilungsschlüssels (Ertragsverteilung)

### 1. Gewinnverteilungsschlüssel

Haben die Gesellschafter keinerlei Vereinbarung getroffen, so gilt ein den Umständen nach **angemessener Anteil** als bedungen (§ 231 Abs. 1 HGB). Dies führt aber nicht wie nach § 722 Abs. 1 BGB zu einer Aufteilung nach gleichen Anteilen<sup>3</sup>. Die Verteilung nach Köpfen wäre bei der stillen Gesellschaft nicht gerechtfertigt. Die Verteilung von Gewinn und Verlust ist vielmehr dann angemessen, wenn sie in gleichem Verhältnis steht wie die Beiträge des Inhabers und des stillen Gesellschafters zueinander<sup>4</sup>. Zur Bemessung der Beitragsleistungen sind alle Umstände des einzelnen Falles zu berücksichtigen: Art und Größe der Einlage des stillen Gesellschafters, Teilnahme am Verlust oder Verlustausschluss, Ausschluss von der Haftung, Einsatz der Arbeitskraft, Verhältnis der Vermögenseinlage des stillen Gesellschafters zum Betriebsvermögen des Inhabers<sup>5</sup>. Im Streitfalle entscheidet über die Angemessenheit das Gericht. 14.54

Soweit die Beteiligten keine Gestaltung wählen, die zu einem Ausschluss der Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters führt, können die Beteiligten den Gewinnverteilungsschlüssel im Übrigen **frei vereinbaren**. Sie sind insoweit keinen beschränkenden Bestimmungen unterworfen. Auch eine stillschweigende Regelung ist denkbar, so z.B. wenn die Beteiligten ohne ausdrückliche Abrede den Gewinn jahrelang nach bestimmten Maßstäben unter sich verteilt haben<sup>6</sup>. So kann vereinbart werden, dass auf jeden 14.55

---

1 Vgl. zur Aufstellungsfrist *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 243 HGB Rz. 38 ff.

2 *Mock* in Röhrich/Graf von Westphalen/Haas, § 232 HGB Rz. 3.

3 *Mock* in Röhrich/Graf von Westphalen/Haas, § 231 HGB Rz. 4; *Harbarth* in Großkomm/HGB, § 231 HGB Rz. 8.

4 *Keul* in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 86 Rz. 37.

5 *Keul* in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 86 Rz. 37; *Harbarth* in Großkomm/HGB, § 231 HGB Rz. 8.

6 Zuletzt bestätigt durch FG Köln v. 13.1.2016 – 14 K 2673/13, Rz. 82 f.: hiernach kann ein bestimmter Gewinnanteil auch dann vereinbart worden sein, wenn die Beitrittserklärungen nicht ausdrücklich einen Gewinn- oder Verlustanteil des Stillen nennen. Ein bestimmter Gewinnanteil kann sich in diesem Fall – auch konkludent – aus den übrigen Unterlagen ergeben, so etwa aus dem bisherigen Zahlungsweg und Zahlungsverkehr.

ein bestimmter Hundertsatz des Gewinnes und des Verlustes entfällt oder dass der Erfolg entsprechend dem Verhältnis der Einlage des stillen Gesellschafters zu dem Geschäftsvermögen des Inhabers oder nach dem Verhältnis ihrer Kapitalanteile verteilt werden soll. Soll sich der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters nach dem Verhältnis der beiderseitigen Einlagen richten, so ist das Verhältnis dieser Einlagen maßgebend, nicht das Verhältnis der Einlage des stillen Gesellschafters zum jeweiligen Geschäftsvermögen. Bezugspunkt ist die Höhe der ursprünglichen Einlage, nicht die des Einlagekontos zum Bilanzstichtag (vgl. Rz. 8.9)<sup>1</sup>. Als Bemessungsgrundlage sind die jeweils zum Bilanzstichtag zu ermittelnden Kapital- und Einlagekonten der Gesellschafter nicht geeignet<sup>2</sup>.

- 14.56 Auch eine **unangemessene Gewinnverteilung**, die dem wirtschaftlichen oder persönlichen Einsatz des stillen Gesellschafters an Kapital oder Arbeit nicht entspricht, ist bürgerlich-rechtlich wirksam, wenn die Formvorschrift des § 518 Abs. 1 BGB beachtet worden ist, soweit es sich um ein Schenkungsversprechen handelt (vgl. Rz. 7.21 ff.)<sup>3</sup>. Die Vereinbarung über eine unangemessene Gewinnverteilung kann aber steuerlich beanstandet werden, was insbesondere bei Familiengesellschaften der Fall ist. Das Gesellschaftsverhältnis wird hier zwar anerkannt, das Finanzamt nimmt aber eine Korrektur der Gewinnverteilung vor. In Höhe des unangemessenen Gewinnanteils der stillen Gesellschafter kann es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter der Geschäftsinhaberin handeln, wenn zwischen beiden Gesellschaftergruppen Personenidentität oder familiäre Bindungen bestehen (Rz. 21.38, 21.44 ff. und Rz. 21.63 ff.)<sup>4</sup>.
- 14.57 Aus der weitgehenden Vertragsfreiheit resultiert, dass etwa auch vereinbart werden kann, dass der stille Gesellschafter am Gewinn in einem größeren Ausmaß als am Verlust beteiligt sein soll<sup>5</sup>, dass sein Gewinnanteil einen bestimmten, zahlenmäßig festgelegten Betrag nicht überschreiten darf oder dass er erst am Gewinn beteiligt sein soll, nachdem der Inhaber bestimmte Beträge oder eine bestimmte Dividende vorweg erhal-

---

1 *Keul* in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 86 Rz. 42.

2 *Keul* in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 86 Rz. 42.

3 Zur Frage eines Schenkungsversprechens durch die Zusage der Gesellschaft an den stillen Gesellschafter, eine Zinszahlung auch dann zu leisten, wenn hierauf wegen eines Jahresfehlbetrages kein Anspruch besteht, vgl. BGH v. 18.9.2012 – II ZR 50/11, BB 2013, 206; entgegen OLG Hamburg v. 11.2.2011 – 11 U 12/10, NZG 2011, 619 f. = AG 2011, 339 liegt hierin keine Schenkung, weil der Leistungszweck des Gesellschaftsverhältnisses der Unentgeltlichkeit entgegensteht. Folglich ist auch die Wahrung der von § 518 Abs. 1 BGB vorgesehenen Form nicht erforderlich.

4 FG Nürnberg v. 15.6.1999 – I 118/97, EFG 1999, 917 = GmbHR 1999, 995; *K. Schmidt* in MünchKomm/HGB, § 231 HGB Rz. 14 f.; *Mock* in Röhrich/Graf von Westphalen/Haas, § 231 HGB Rz. 10 (auch für stille Beteiligungen von Gesellschaftern einer GmbH); zur Bestimmung der Angemessenheit der Gewinnverteilung zugunsten eines stillen Gesellschafters bei Familienerpersonengesellschaften vgl. BGH v. 19.2.2009 – IV R 83/06, NZG 2009, 758 ff.; nach BGH v. 18.6.2015 – IV R 5/12, DStR 2015, 2229 gelten gleiche Grundsätze auch, wenn der Alleingesellschafter einer GmbH zugleich als atypisch stiller Gesellschafter an dieser beteiligt ist; vgl. hierzu auch *Geißler*, GmbHR 2008, 515 (517).

5 Genauso kann aber auch umgekehrt eine den stillen Gesellschafter im Hinblick auf die Verlustbeteiligung benachteiligende Regelung vereinbart werden, so *Keul* in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 86 Rz. 49.

ten hat; auch hier hängt die Beteiligung von den wechselnden Geschäftsergebnissen, insbesondere davon ab, dass ein entsprechend hoher Gewinn erwirtschaftet wird.

Wandelt der persönlich haftende Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft oder ein Kommanditist seine Beteiligung in eine stille Beteiligung um und werden im Gesellschaftsvertrag keine neuen Vereinbarungen über die künftige Gewinn- oder Verlustbeteiligung getroffen, so ist im Zweifel anzunehmen, dass er entsprechend seinem bisherigen Anteil auf Grundlage der bisherigen Bemessungsgrundlage auch in Zukunft am Gewinn oder Verlust beteiligt bleiben soll, dass aber ein ihm bisher zugestander Vorzugsgewinnanteil künftig wegfällt<sup>1</sup>. 14.58

Weder dem Inhaber noch dem stillen Gesellschafter steht kraft Gesetzes eine Vorzugsdividende zu<sup>2</sup>. Wegen des Rechts des Inhabers zu Entnahmen aus dem Geschäft vgl. Rz. 12.25; zur Vereinbarkeit einer gewinnunabhängigen Festvergütung für den stillen Gesellschafter mit § 301 AktG vgl. Rz. 8.33. Ist nur der Anteil am Gewinn oder am Verlust bestimmt, so gilt die Bestimmung im Zweifel für Gewinn und Verlust (§ 722 Abs. 2 BGB). 14.59

Bei der stillen Publikumsgesellschaft bestimmt sich der Ergebnisverteilungsschlüssel nach den „festen“ Einlagekonten der stillen Gesellschafter als „Quasi-Kommanditisten“. 14.60

## 2. Verlustverteilungsschlüssel

Ebenso wie der Gewinnverteilungsschlüssel bestimmt sich auch die Verlustbeteiligung des stillen Gesellschafters in erster Linie nach den Vereinbarungen der Gesellschafter. Anders als bei der Gewinnbeteiligung des Stillen kann im Gesellschaftsvertrag bestimmt werden, dass der stille Gesellschafter nicht am Verlust beteiligt sein soll (§ 231 Abs. 2 Halbs. 1 HGB). 14.61

Der **Verlustausschluss** kann sich auch aus den Umständen ergeben. Ist dem stillen Gesellschafter z.B. ein Mindestgewinn garantiert, so bedeutet das, dass er am Verlust nicht teilnimmt<sup>3</sup>. Die Vereinbarung, dass er bei Beendigung der Gesellschaft seine Einlage voll zurückerhalten soll, kann nach dem Willen der Beteiligten ein Ausschluss der Verlustbeteiligung sein. Die Vereinbarung kann aber auch dahin auszulegen sein, dass der Ausschluss der Verlustbeteiligung nur im Rahmen der Endabrechnung, nicht auch für die einzelnen Jahre der Dauer der stillen Gesellschaft, gewollt ist. Was gemeint ist, muss durch Auslegung ermittelt werden (vgl. Rz. 8.37 ff.). 14.62

Ist nur die Beteiligung am Gewinn geregelt, so ist dieser Verteilungsschlüssel im Zweifel auch für den Verlustanteil maßgeblich (§ 722 Abs. 2 BGB). Haben die Gesellschafter keinerlei Vereinbarung getroffen, so gilt ein den Umständen nach **angemessener Anteil** als bedungen (§ 231 Abs. 1 HGB); insoweit gelten die für die Bestimmung eines angemessenen Gewinnanteils zu beachtenden Grundsätze entsprechend (vgl. Rz. 14.54 ff.). 14.63

---

1 Vgl. K. Schmidt in MünchKomm/HGB, § 231 HGB Rz. 10.

2 Keul in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 86 Rz. 41.

3 Harbarth in Großkomm/HGB, § 232 HGB Rz. 55; Keul in MünchHdb.GesR Bd. 2 § 86 Rz. 50.

- 14.64 Der stille Gesellschafter nimmt am Verlust **nur bis zum Betrag seiner eingezahlten oder rückständigen Einlage** teil, § 232 Abs. 2 Satz 1 HGB. Er hat insoweit dieselbe rechtliche Stellung wie der Kommanditist (§ 167 Abs. 3 HGB)<sup>1</sup>. Der auf ihn entfallende Verlustanteil wird von seinem Einlagekonto abgeschrieben. Das kann dazu führen, dass das Einlageguthaben passiv wird. Insoweit verliert der stille Gesellschafter das Recht auf Rückzahlung seiner Vermögenseinlage. Anders ist es bei Dienstleistungen und Gebrauchsüberlassungen, die auf dem Einlagekonto nicht gutgebracht worden sind (vgl. Rz. 7.31 ff.). In diesen Fällen braucht der stille Gesellschafter einen etwaigen Verlust nicht in Geld zu ersetzen. Er haftet nur mit seinen künftigen Gewinnen, nicht auch – bei Gebrauchsüberlassungen – mit dem Wert der überlassenen Sache<sup>2</sup>.
- 14.65 Es kann auch vereinbart werden, dass der stille Gesellschafter **über seine Einlage hinaus am endgültigen Verlust beteiligt** sein soll. Der stille Gesellschafter muss dann bei der Auflösung der Gesellschaft i.H. des übernommenen Betrags dem Inhaber Zahlung leisten und insoweit auch einen Passivsaldo ausgleichen. Die Deckungspflicht kann bei entsprechenden Vereinbarungen im Innenverhältnis auch so weit gehen, dass der stille Gesellschafter sich verpflichtet, uneingeschränkt für etwaige Verluste einzustehen<sup>3</sup>. Eine solche uneingeschränkte Nachschusspflicht während oder nach Beendigung der Gesellschaft gilt aber noch nicht dann als vereinbart, wenn im Gesellschaftsvertrag einer atypisch stillen Gesellschaft bestimmt ist, dass der „stille Gesellschafter im Verhältnis am Verlust uneingeschränkt teilnimmt, jedoch unbeschadet seiner nur auf die Einlage beschränkten Haftung nach außen“<sup>4</sup>. Hierdurch wird das Haftungsprivileg des stillen Gesellschafters nach § 232 Abs. 2 Satz 1 HGB noch nicht abbedungen. Mit einer solchen Vereinbarung wird lediglich bestimmt, dass durch entsprechende Belastung des Kapitalkontos des stillen Gesellschafters dessen künftige Gewinnquoten geschmälert werden. Soll eine schwerwiegende, wirtschaftlich der Haftung eines unbeschränkt haftenden Gesellschafters gleichkommende Verlusttragungspflicht des stillen Gesellschafters gewollt sein, so bedarf es einer ausdrücklichen Verpflichtungserklärung<sup>5</sup>.

## V. Auszahlung des Gewinnanteils

### 1. Der Auszahlungsanspruch des stillen Gesellschafters

- 14.66 Wann der Anspruch des stillen Gesellschafters auf seinen Gewinnanteil entsteht, ist in § 232 Abs. 1 HGB nicht ausdrücklich geregelt. Zwar ist das Ergebnis eines Geschäftsjahres schon am Bilanzstichtag verursacht, der daraus resultierende Gewinn oder Verlust des Inhabers hängt aber wesentlich von der Ausübung von Wahlrechten und Beurteilungsspielräumen bei der Aufstellung der Bilanz ab. Bevor diese Entschei-

1 *Mock* in Röhricht/Graf von Westphalen/Haas, § 232 HGB Rz. 21.

2 *Keul* in MünchHdb.GesR Bd. 2 § 86 Rz. 50.

3 *Koenigs*, Die stille Gesellschaft, S. 12, 176; *Keul* in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 86 Rz. 49; *Böttcher/Zartmann/Faut*, Stille Gesellschaft und Unterbeteiligung, S. 77 f.; OLG Karlsruhe v. 19.2.1986 – 6 U 111/85, GmbHR 1986, 387 = ZIP 1986, 917.

4 OLG Karlsruhe v. 19.2.1986 – 6 U 111/85, GmbHR 1986, 387 = ZIP 1986, 918.

5 OLG Karlsruhe v. 19.2.1986 – 6 U 111/85, GmbHR 1986, 387 = ZIP 1986, 918; BGH v. 17.3.1966 – II ZR 282/63, NJW 1966, 1309.

dungen nicht getroffen sind, ist somit der gewinnabhängige Anspruch des stillen Gesellschafters seiner Höhe nach noch nicht entstanden<sup>1</sup>.

In Ausnahme davon sind die Gewinnansprüche des stillen Gesellschafters jeweils in dem Jahr zu aktivieren, in dem der Gewinn bei dem Inhaber erwirtschaftet wurde, wenn zwischen beiden Personenidentität, also eine wirtschaftliche Einheit, besteht. Das ist auch dann der Fall, wenn der Stille seine Bilanz vor der des Inhabers erstellt. Die Bestimmbarkeit der Höhe des Gewinnanspruchs steht dann seiner Feststellung gleich<sup>2</sup>. 14.67

Der Auszahlungsanspruch wird spätestens mit der Berechnung des auf den stillen Gesellschafter entfallenden Gewinnanteils fällig. Verzögert der Inhaber die Abrechnung, so gilt als Fälligkeitstag der Zeitpunkt, zu dem er den Gewinn bei ordnungsmäßigem Geschäftsgang hätte berechnen können<sup>3</sup>. 14.68

Schließt eine OHG mit einem Dritten einen stillen Gesellschaftsvertrag ab, so kann der stille Gesellschafter seinen Gewinnanspruch nicht nur gegen die Gesellschaft, sondern **auch gegen die einzelnen Gesellschafter** unmittelbar geltend machen. Die Ansprüche, die dem stillen Gesellschafter gegen die Personengesellschaft aus dem stillen Gesellschaftsverhältnis zustehen, beruhen auf einem Rechtsverhältnis, das diese mit ihm als einem Dritten abgeschlossen hat. Für die Verpflichtungen aus diesem Rechtsverhältnis kommt die allgemeine Haftungs Vorschrift des § 128 HGB zur Anwendung. Der stille Gesellschafter ist nicht Mitgesellschafter der einzelnen Mitglieder der Personengesellschaft; er steht mit ihnen als Einzelperson nicht in einem unmittelbaren Gesellschaftsverhältnis. Folglich haften diese ihm auch nicht aus ihrem Gesellschaftsverhältnis untereinander, sondern aus einem Rechtsgeschäft, das sie namens ihrer Gesellschaft mit dem stillen Gesellschafter abgeschlossen haben<sup>4</sup>. 14.69

Der **Auszahlungsanspruch** erlischt nicht mit der Feststellung der nächsten Jahresbilanz. Da § 122 HGB auf die stille Gesellschaft keine Anwendung findet, kann der stille Gesellschafter auch dann Auszahlung verlangen, wenn die Liquidität des Inhabers dadurch in Mitleidenschaft gezogen wird. Sein Auszahlungsanspruch kann aber durch die gesellschaftsrechtliche Treuepflicht eingeschränkt werden, z.B. wenn die Geltendmachung des Zahlungsanspruchs der Gesellschaft zum offenbaren Schaden gereichte<sup>5</sup>. 14.70

1 So auch *Döllerer*, DStR 1984, 833; *Costede*, StbKRep 1987, 254; *Hense*, Die stille Gesellschaft im handelsrechtlichen Jahresabschluss, S. 380 ff.; offengelassen von BFH v. 19.2.1991 – VIII R 106/87, FR 1991, 392 = GmbHR 1991, 385 = BB 1991, 1301; a.A. BFH v. 11.10.1968 – III 246/64, BStBl. II 1969, 123 = BFHE 94, 261 ff.; BFH v. 16.2.1979 – III R 37/77, BStBl. II 1979, 278 = BFHE 127, 56 ff.

2 BFH v. 19.2.1991 – VIII R 106/87, FR 1991, 392 = GmbHR 1991, 385 = BB 1991, 1301 f. m. Anm. *Hoffmann*.

3 *Koenigs*, Die stille Gesellschaft, S. 200; *K. Schmidt* in MünchKomm/HGB, § 232 HGB Rz. 24; *Roth* in Baumbach/Hopt, § 232 HGB Rz. 4; *Horn* in Heymann, § 232 HGB Rz. 7; *Harbarth* in Großkomm/HGB, § 232 HGB Rz. 33; *Mock* in Röhricht/Graf von Westphalen/Haas, § 232 HGB Rz. 14.

4 BGH v. 11.1.1960 – II ZR 69/59, BB 1960, 188.

5 *K. Schmidt* in MünchKomm/HGB, § 232 HGB Rz. 22; *Roth* in Baumbach/Hopt, § 232 HGB Rz. 4; *Harbarth* in Großkomm/HGB, § 232 HGB Rz. 40; *Schubert* in Oetker, § 232 HGB Rz. 16.



- 14.71 **Erfüllungsort** für die Auszahlung des anteiligen Gewinns ist der Ort der gewerblichen Niederlassung des Inhabers; dieser ist verpflichtet, den Gewinnanteil dem stillen Gesellschafter zu übersenden (§§ 269, 270 BGB).
- 14.72 Der Anspruch des stillen Gesellschafter auf den Gewinnanteil ist abtretbar (§ 717 BGB), pfändbar und verpfändbar<sup>1</sup>. Der neue Gläubiger kann jedoch Zahlung erst nach Eintritt der Fälligkeit, d.h. nach Vornahme der Berechnung durch den Inhaber, verlangen.
- 14.73 Der fällige Anspruch auf den anteiligen Gewinn ist, wenn der stille Gesellschafter Kaufmann ist, mit 5 % zu verzinsen (§§ 352, 353 HGB), mit Verzugseintritt unabhängig von der Kaufmannseigenschaft mit 5 % über dem Basiszinssatz (§ 352 Abs. 1 HGB i.V.m. § 288 BGB). Ist ein Verbraucher nicht beteiligt, beträgt der Zinssatz acht Prozentpunkte über dem Basiszinssatz<sup>2</sup>.
- 14.74 Der Auszahlungsanspruch **verjährt** nach § 195 BGB in drei Jahren<sup>3</sup>.

## 2. Auszahlungsanspruch und Einlage des stillen Gesellschafter

- 14.75 Der stille Gesellschafter kann Auszahlung auch verlangen, wenn er seine Einlage noch nicht bewirkt hat. Ist die Einlageforderung fällig, so kann der Inhaber gegen den Gewinnauszahlungsanspruch des stillen Gesellschafter aufrechnen oder, wenn die Einlage nicht in einer Geldleistung besteht, den Gewinn zurückbehalten (§ 273 BGB).
- 14.76 Die Auszahlung des Gewinnanteils kann so lange nicht verlangt werden, wie das Einlageguthaben des stillen Gesellschafter durch Verluste unter die vertragsmäßige Höhe gesunken ist, § 232 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 HGB. In diesem Fall ist der jährliche Gewinn zunächst zur **Auffüllung der Einlage** zu verwenden<sup>4</sup>. Auszahlung des Gewinns nach Ausgleichung eines Passivsaldos kann der stille Gesellschafter auch erst dann verlangen, wenn sein Einlagekonto mindestens den auf seine Einlage geleisteten Betrag erreicht.

Dieser ganz h.A.<sup>5</sup> wird vereinzelt entgegengehalten, ihre Interpretation des regelmäßigen Parteiwillens sei zu generell, vielmehr müsse von Fall zu Fall geprüft werden, „ob die Gesellschafter beabsichtigen, dem stillen Partner das Risiko aufzubürden, unter Umständen jahrelang keinerlei Gewinn zu erhalten, obwohl das Handelsgeschäft seines Partners gewinnbringend arbeitet, nur weil in einer vorausgegangenen Geschäftsperiode die Verlustanteile wesentlich höher waren als die geleistete Vermögenseinlage“<sup>6</sup>.

---

1 *Schubert* in Oetker, § 232 HGB Rz. 17; *Harbarth* in Großkomm/HGB, § 232 HGB Rz. 36; *Mock* in Röhrich/Graf von Westphalen/Haas, § 232 HGB Rz. 14.

2 *Schubert* in Oetker, § 232 HGB Rz. 17.

3 *Harbarth* in Großkomm/HGB, § 232 HGB Rz. 35; BGH v. 6.4.1981 – II ZR 186/80, BGHZ 80, 357.

4 *Harbarth* in Großkomm/HGB, § 232 HGB Rz. 49.

5 Vgl. *Keul* in MünchHdb.GesR Bd. 2, § 86 Rz. 48; *Harbarth* in Großkomm/HGB, § 232 HGB Rz. 49; *Horn* in Heymann, § 232 HGB Rz. 10; *Fichtelmann*, GmbH & Still im Steuerrecht, Rz. 38; aus der Rspr. OLG Karlsruhe v. 19.2.1986 – 6 U 111/85, GmbHR 1986, 387 = ZIP 1986, 917.

6 *Hartmann*, Die stille Gesellschaft, S. 86 ff.

Hierbei handelt es sich um die Konsequenz der Verlustbeteiligung vergangener Jahre. Es wird insoweit nicht generell interpretiert, sondern gerade das gewollte Verlustrisiko verwirklicht, wenn der stille Gesellschafter mit seinem Anteil am künftigen Gewinn an der Deckung früherer Verluste teilnimmt<sup>1</sup>. Das bedeutet aber nicht, dass der stille Gesellschafter bei der Auseinandersetzung zum Ausgleich eines danach bestehenden Passivsaldos verpflichtet ist.

Da die Vermögenseinlage nur im Verhältnis der beiden Gesellschafter zueinander Bedeutung hat, können die Beteiligten eine Gewinnauszahlung aber auch für den Fall vereinbaren, dass das Einlagenkonto noch durch Verlust vermindert ist. Die Gläubiger des Inhabers können das nicht verhindern. Gegebenenfalls haben sie das Insolvenzanfechtungsrecht aus § 136 InsO (vgl. Rz. 17.89 ff.).

14.77

Wird dem stillen Gesellschafter **irrtümlich ein Gewinnanteil ausgezahlt**, obwohl sein Einlagekonto in der Bilanz des Inhabers durch Verlust gemindert war, muss er ihn auf Verlangen des Inhabers zurückzahlen. Gleiches gilt, wenn die Bilanz des Inhabers zu Unrecht Gewinne ausgewiesen hatte, die dann als „**Scheingewinne**“ an den stillen Gesellschafter ausgezahlt wurden. Zwar kann es hierdurch nicht zu einer Außenhaftung des stillen Gesellschafters nach einer entsprechenden Anwendung der §§ 128, 171 HGB kommen<sup>2</sup>. Allerdings greift § 172 Abs. 5 HGB auch nicht in analoger Anwendung zum Schutze des stillen Gesellschafters im Innenverhältnis ein. Nach h.A. wird durch ihn allenfalls eine direkte Haftung des Kommanditisten gegenüber den Gesellschaftsgläubigern ausgeschlossen, nicht hingegen aber eine interne Rückzahlungspflicht gegenüber der Kommanditgesellschaft<sup>3</sup>. Gerade um die interne Rückzahlungspflicht gegenüber dem Inhaber geht es aber bei der stillen Gesellschaft<sup>4</sup>. Hingegen sind zu Recht bezogene oder gutgeschriebene Gewinnanteile beim Eintritt späterer Verluste nicht zurückzuzahlen, § 232 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 HGB.

14.78

- 
- 1 Wie hier *K. Schmidt* in MünchKomm/HGB, § 232 HGB Rz. 32; *Harbarth* in Großkomm/HGB, § 232 HGB Rz. 49; OLG Karlsruhe v. 19.2.1986 – 6 U 111/85, GmbHR 1986, 387 = ZIP 1986, 917.
  - 2 BGH v. 1.3.2010 – II ZR 249/08, GmbHR 2010, 814 = DStR 2010, 1480. So zutreffend auch *Mylich*, ZIP 2011, 2182 (2183).
  - 3 *Horn* in Heymann, § 172 HGB Rz. 23; *Roth* in Baumbach/Hopt, § 172 HGB Rz. 9; a.A. m.w.N. *K. Schmidt* in MünchKomm/HGB, §§ 171, 172 HGB Rz. 93 f.; *Mylich*, ZIP 2011, 2182 (2184 f.) lehnt einen Rückforderungsanspruch ab und begründet das damit, dass der stille Gesellschafter auf die Fehlerhaftigkeit der Gesellschaftsbilanz keinen Einfluss habe und wendet deshalb die Grundsätze zum Kalkulationsirrtum hierauf an. Gegen eine solche Vergleichbarkeit spricht aber, dass im Unterschied zu den gängigen Fällen dieses Irrtums, den stillen Gesellschafter eine Treuepflicht trifft (vgl. dazu auch Rz. 14.46).
  - 4 *Mylich* (ZIP 2011, 2182 [2184 ff.]) differenziert entgegen der ganz herrschenden Ansicht zwischen typischer und atypischer stiller Beteiligung: Der typische stille Gesellschafter sei mangels Mitwirkung an der Jahresabschlussfeststellung keinen Rückzahlungsansprüchen des Geschäftsinhabers ausgesetzt, beim atypisch stillen Gesellschafter ergebe sich der Anspruch aus § 812 BGB bzw. der Erstattungspflicht des § 31 GmbHG. Diese Differenzierung überzeugt im Ergebnis nicht, da es im Hinblick auf die Rückzahlungsverpflichtung von im Jahresabschluss des Geschäftsinhabers ausgewiesenen Scheingewinnen für eine Anwendbarkeit des § 812 BGB nicht darauf ankommt, ob der stille Gesellschafter an der Feststellung des Jahresabschluss mitgewirkt hat oder nicht. Vgl. zur h.A. *Harbarth* in Großkomm/HGB, § 232 HGB Rz. 28.

- 14.79 Die Auszahlung des Gewinnanteils kann **im Gesellschaftsvertrag näher geregelt** werden, etwa durch die Vereinbarung, dass sie dem Inhaber nicht zum Schaden gereichen darf oder dass der Gewinnanteil ganz oder teilweise zur Deckung der rückständigen Vermögenseinlage zu verwenden ist. Im letzteren Fall bildet der Gewinn einen Teil der Vermögenseinlage, die zur Deckung späterer Verluste herangezogen werden kann. Soweit im Gesellschaftsvertrag nichts anderes vereinbart ist, beschränken sich die Ansprüche des stillen Gesellschafters auf die Zahlung seines anteiligen Gewinns. Es kann ihm aber auch das Recht eingeräumt werden, sich alljährlich einen bestimmten Betrag seines Einlagekontos – meist in Form einer nach dessen Stand berechneten Kapitaldividende – auszahlen zu lassen. Die Entnahme ist, soweit sie höher als der auf ihn entfallende Gewinnanteil ist, von dem Einlagekonto abzubuchen. Es liegt insoweit eine teilweise Rückgewähr der Einlage vor, die im Konkurs des Inhabers ein Anfechtungsrecht aus § 136 InsO begründet (vgl. Rz. 17.89 ff.).
- 14.80 Hat der stille Gesellschafter seine Einlage vollständig geleistet und ist das Einlagekonto nicht durch Verluste geschmälert, so kann ein **weiterer Gewinnanteil** dem Einlagekonto nur gutgeschrieben werden, wenn dies im Gesellschaftsvertrag vereinbart ist (§ 232 Abs. 3 HGB). Eine solche Vereinbarung kann auch stillschweigend getroffen werden; so z.B. wenn der anteilige Gewinn mit Wissen des stillen Gesellschafters dem Einlagekonto gutgeschrieben oder wenn ihm auf diesen Betrag eine Vorzugsdividende ausbezahlt wird. Es liegt dann eine im beiderseitigen Einverständnis vorgenommene nachträgliche Erhöhung der anfänglich übernommenen Einlage vor<sup>1</sup>.
- 14.81 Sind dagegen keine besonderen Vereinbarungen getroffen worden, ist der nicht ausgezahlte Gewinnanteil des stillen Gesellschafters wie eine **reine Gläubigerforderung** zu behandeln. Der Gewinnanspruch ist ihm auf einem besonderen Konto (Darlehenskonto) gutzuschreiben und steht ihm ohne Rücksicht auf spätere Verluste, die nur vom Einlagekonto abgebucht werden, jederzeit zur Auszahlung zur Verfügung. Besonderheiten können sich in diesem Zusammenhang für typische stille Gesellschafter einer GmbH bzw. GmbH & Co. KG sowie für GmbH-Gesellschafter, die gleichzeitig am Unternehmen der GmbH still beteiligt sind, ergeben. Lassen sie ihren Gewinnanteil in einer wirtschaftlichen Krisensituation des Unternehmens stehen, müssen sie damit rechnen, dass die stehen gelassenen Gewinne unter bestimmten Voraussetzungen als insolvenzrechtlich relevante Gesellschafterdarlehen angesehen werden (vgl. Rz. 17.26)<sup>2</sup>. Nach der Änderung des GmbH-Rechts durch das MoMiG werden Gesellschafterdarlehen ausschließlich insolvenzrechtlich beurteilt. Es kommt nun nicht mehr darauf an, dass der stehen gelassene Gewinnanspruch kapitalersetzend war, sondern lediglich darauf, dass der atypisch stille Gesellschafter sich diesen Anspruch innerhalb eines Jahres vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens hat auszahlen lassen, vgl. § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO.

---

1 K. Schmidt in MünchKomm/HGB, § 232 HGB Rz. 28; Harbarth in Großkomm/HGB, § 232 HGB Rz. 45.

2 Vgl. BGH v. 7.11.1994 – II ZR 270/93, BGHZ 127, 336 m.w.N.; BGH v. 13.2.2006 – II ZR 62/04, GmbHR 2006, 531; Harbarth in Großkomm/HGB, § 232 HGB Rz. 48; Mock in Röhrich/Graf von Westphalen/Haas, § 232 HGB Rz. 16.

## VI. Zusammenfassung

Die Prüfung, ob einem stillen Gesellschafter ein Anspruch auf Auszahlung eines Gewinnanteils zusteht, erfolgt dreistufig: Ermittlung der Bemessungsgrundlage, Bestimmung des Verteilungsschlüssels und Prüfung des Auszahlungsanspruchs. 14.82

Für Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die Bestimmung des Verteilungsschlüssels ist in erster Linie der Gesellschaftsvertrag maßgebend. Die gesetzlichen Vorschriften greifen nur ein, wenn es an einer vertraglichen Regelung fehlt. Anders als bei der offenen Handelsgesellschaft sind Gewinn und Verlust nicht nach Köpfen, sondern in einem den Umständen nach angemessenen Verhältnis zu verteilen.

Die Verteilung von Gewinn und Verlust in der stillen Gesellschaft bestimmt sich nach einer internen Rechnungslegung, die vom Inhaber durchzuführen ist. Als Grundlage der Gewinn- und Verlustberechnung kann gesellschaftsvertraglich entweder der handels- oder der steuerrechtliche Jahresabschluss des Inhabers bestimmt werden. In beiden Fällen sind Korrekturrechnungen vorzunehmen.

Der stille Gesellschafter nimmt nur an dem Erfolg teil, der aus dem Betrieb des Handelsgewerbes stammt, an dem die stille Beteiligung besteht. An Werterhöhungen und Wertminderungen des Anlagevermögens sowie des Firmenwertes partizipieren typische stille Gesellschafter hingegen nicht, soweit diese Änderungen auf betriebsexternen Ursachen beruhen. Werden zulasten des Gewinns während der stillen Gesellschaft stille Reserven gelegt, so ist dies bei Berechnung des Abfindungsguthabens des stillen Gesellschafters angemessen zu berücksichtigen. Vertraglich kann vereinbart werden, dass der stille Gesellschafter atypisch an jeder Vermögensänderung des Handelsgeschäftes teilnimmt.

Was für die Berechnung des anteiligen Gewinns gilt, gilt sinngemäß für die Berechnung des anteiligen Verlustes, sofern nicht die Verlustbeteiligung durch den Gesellschaftsvertrag ausgeschlossen ist. Der stille Gesellschafter nimmt am Verlust nur bis zum Betrag seiner eingezahlten oder rückständigen Einlage teil. Ist die Einlage durch Verluste vermindert worden, müssen künftige Gewinne zunächst zur Wiederauffüllung der Einlage bis zu ihrer anfänglichen Höhe verwendet werden. Erst dann erlangt der stille Gesellschafter seinen Gewinnauszahlungsanspruch wieder. Es handelt sich dabei um dispositives Recht, so dass trotz Minderung der Einlage eine Gewinnausschüttung möglich ist (vgl. aber § 136 InsO).