

Das bedeutet, dass mit dem Einbehalt durch den Schuldner der Erträge die Steuer auf diese Erträge abgegolten ist, sie in die Veranlagung des Empfängers nicht mehr einbezogen werden. Die Kapitalertragsteuer ist somit endgültig. Diese Regelung gilt grundsätzlich auch für die stille Beteiligung, es sei denn, es liegen die Ausnahmetatbestände des § 32d Abs. 2 EStG nF vor.

Daher hat grundsätzlich auch die einbehaltene Kapitalertragsteuer bei einem stillen Gesellschafter am Unternehmen einer GmbH Abgeltungscharakter. Dies gilt ausnahmslos für einen stillen Gesellschafter, der nicht gleichzeitig Stammgesellschafter der GmbH ist oder an dieser mit weniger als 10 vH beteiligt ist.

Nach dem neu eingefügten § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG idF des Jahressteuergesetzes 2008 kann jedoch auf Antrag für Kapitalerträge iSd § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG aus einer Kapitalgesellschaft, wenn der Steuerpflichtige im Veranlagungszeitraum, für den der Antrag erstmals gestellt wird, unmittelbar oder mittelbar

- a) zu mindestens zu 25 vH an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder
- b) zu mindestens 1 vH an der Kapitalgesellschaft beteiligt und beruflich für diese tätig ist,

eine Veranlagung durchgeführt werden.

Insoweit finden die Vorschriften § 3 Nr. 40 S. 2 und § 20 Abs. 6 und Abs. 9 EStG keine Anwendung.

Im Gegensatz zu § 32d Abs. 6 EStG werden hier die tatsächlichen Werbungskosten im Rahmen der Einkünfteermittlung berücksichtigt.

Steuerpflichtige, die mit mindestens 25 vH an der Kapitalgesellschaft beteiligt sind oder deren Beteiligung von mindestens 1 vH im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer beruflichen Tätigkeit steht, werden den steuerpflichtigen gleichbehandelt, die eine Kapitalbeteiligung im Betriebsvermögen haben. In diesen Fällen geht das Halten der Beteiligung über eine reine Geldanlage hinaus.

Der mit mindestens 25 vH beteiligte Gesellschafter ist wie ein Mitunternehmer unternehmerisch tätig und kann einen gewissen Einfluss auf die Unternehmensführung ausüben. In dem anderen Fall stärkt die Beteiligung eine berufliche Tätigkeit.

Beispiel:

A ist Gesellschafter der X-GmbH. Seine Beteiligung beträgt 20 vH. Er ist gleichzeitig deren Geschäftsführer. Die Beteiligung stellt nicht nur eine Geldanlage dar. Sie ist zudem eine Voraussetzung für die Anstellung als Geschäftsführer.

a) Behandlung der Gesellschafter, die nicht oder nur mit einem Anteil von unter 10 vH beteiligt und gleichzeitig Stammgesellschafter sind

Da es sich bei der Kapitalertragsteuer um eine Abgeltungssteuer handelt, die von den Bruttoeinnahmen erhoben wird, können die tatsächlichen Wer-

Werbungskosten keine Berücksichtigung mehr finden (§ 20 Abs. 9 S. 1 EStG nF). Dies gilt auch dann, wenn der stille Gesellschafter beantragt, wegen der tatsächlich niedrigeren Tarifbelastung die Einkünfte aus der stillen Beteiligung in die Einkommensteuerveranlagung einzubeziehen (§ 32d Abs. 6 EStG). Dem stillen Gesellschafter stehen daher nur die Pauschale von 801 EUR für alle Kapitaleinkünfte zu.

Die tatsächlichen Werbungskosten können daher nur von den Steuerpflichtigen geltend gemacht werden, die von der Steuerabgeltung ausgenommen sind. Das ist der Fall:

- wenn Gläubiger und Schuldner einander verwandte Personen sind
- wenn sie von einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft an einen Anteilseigner gezahlt werden, der zu mindestens 10% an der Gesellschaft oder Genossenschaft beteiligt ist. Dies gilt auch, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge eine dem Anteilseigner nahestehende Person ist.

Ist der stille Gesellschafter nicht gleichzeitig am Stammkapital beteiligt oder hält lediglich einen Anteil von weniger als 10 vH, hat die Kapitalertragsteuer von 25 vH Abgeltungscharakter. Sie ist endgültig. Sie beeinflusst auch die Einkommensteuerveranlagung nicht über einen Progressionsvorbehalt. Auf der anderen Seite werden tatsächliche Werbungskosten nicht mehr berücksichtigt. Hat der stille Beteiligte zur Finanzierung der stillen Beteiligung einen Kredit aufgenommen, kann er die mit dem Erwerb im Zusammenhang stehenden Kreditzinsen nicht mehr als Werbungskosten geltend machen.

Beispiel:

A ist an einer X-GmbH mit 5 vH am Stammkapital beteiligt. Er erhält in 03 für 02 eine Dividende von 60.000 EUR, gleichzeitig ist er als stiller Gesellschafter mit 1 Mio. EUR beteiligt. Die Gewinnbeteiligung hieraus betrug in 02 100.000 EUR, die 03 seinem Bankkonto gutgeschrieben wurde.

A hat Einnahmen in Höhe von 60.000 EUR nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG
von 100.000 EUR nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG

Sie unterliegen jeweils einer Abgeltungssteuer von 25 vH.

25 vH von 60.000 EUR	= 15.000 EUR
25 vH von 100.000 EUR	= 25.000 EUR
zusammen	= 40.000 EUR

- 245** Ist der stille Gesellschafter aufgrund des Gesellschaftsvertrages entsprechend seiner Gewinnbeteiligung bereit, die Verluste zu übernehmen, hat er zwar Werbungskosten. Er kann aber die tatsächlichen Werbungskosten nicht geltend machen. § 20 Abs. 9 S. 1 EStG nF. Gleiches gilt, wenn er die stille Einlage fremdfinanziert hat und daher die Kreditzinsen durch die Leistung der Einlage veranlasst sind.

b) Stille Beteiligung bei mindestens 10 vH Beteiligung am Stammkapital

Ist der Stille Gesellschafter mit mindestens 10 vH am Stammkapital einer GmbH beteiligt, unterliegen die Erträge aus der stillen Beteiligung nicht der Abgeltungssteuer. Das hat zur Folge, dass die Erträge aus dem GmbH-Anteil selbst der Abgeltungssteuer von 25 vH unterliegen, die Erträge aus der stillen Beteiligung voll in die Veranlagung einbezogen werden. Das hat jedoch den Vorteil, dass hinsichtlich der stillen Beteiligung Werbungskosten geltend gemacht werden können (Schulze zur Wiesche, Die Besteuerung der Erträge aus Kapitalbeteiligung ab dem 1.1.2009, GmbHR 2008, 649). Die Erträge aus der stillen Beteiligung unterliegen nicht dem Teileinkünfteverfahren. 246

Beispiel 1:

A ist an der X-GmbH mit 10 vH beteiligt. Die Dividende betrug 100.000 EUR, Werbungskosten 2.000 EUR. Außerdem war er mit 1 Mio. EUR still beteiligt. Gewinnanteil hieraus 120.000 EUR, Werbungskosten 10.000 EUR.

Die Dividende in Höhe von 100.000 EUR unterliegt ohne jeden Abzug der Abgeltungssteuer von 25 vH 25.000 EUR. Die Einkünfte aus der stillen Beteiligung §20 Abs. 1 Nr. 4 EStG sind in Höhe von 120.000 EUR \cdot 10.000 EUR Werbungskosten = 110.000 EUR in die Veranlagung einzubeziehen.

Beispiel 2:

A ist mit 100.000 EUR an der X-GmbH (= 10 vH) beteiligt. Dividende 10 vH = 10.000 EUR. Gleichzeitig ist er als stiller Gesellschafter mit einer Einlage von 500.000 EUR beteiligt. Diese hat er voll mit einem Kredit von 500.000 EUR fremdfinanziert, Gewinnbeteiligung beträgt 12 vH = 60.000 EUR. Die Kreditzinsen betragen 8 vH = 40.000 EUR.

Auf die Dividende entfällt eine Abgeltungssteuer von 25 vH = 2.500 EUR.

Der Gewinnanteil aus der stillen Beteiligung ist nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG zu veranlagern. Die Einkünfte betragen hieraus 60.000 EUR \cdot 40.000 EUR, Werbungskosten = 20.000 EUR.

Die einbehaltene Kapitalertragsteuer ist in diesen Fällen dem Charakter nach eine Einkommensteuervorauszahlung. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer wird auf die Einkommensteuer angerechnet.

Ist von einer Kapitalgesellschaft einem Angehörigen eines Gesellschafters, dessen Beteiligung am Stammkapital mindestens 10 vH beträgt, der Kapitalgesellschaft eine stille Beteiligung eingeräumt worden, so unterliegt dessen Gewinnanteil als stiller Gesellschafter nicht der Abzugssteuer. Die Einkünfte sind im Rahmen seiner Veranlagung zu ermitteln.

Das Wahlrecht ab einer Beteiligung von 25 vH oder einer Beteiligung von 1 vH im Zusammenhang mit einer Berufstätigkeit schließt die typische stille Beteiligung nicht mit ein.

Beispiel 1:

A ist mit 25 vH an der X-GmbH beteiligt und hat sich gleichzeitig an dieser mit einer Einlage von 200.000 EUR still beteiligt. Der Gewinnanteil aus der stillen Beteiligung betrug in 03 16.000 EUR. Als Gewinnausschüttung aus der Stammbeteiligung erhielt er 30.000 EUR.

Der Gewinnanteil aus der stillen Beteiligung unterliegt nicht der Abgeltungssteuer von 25 vH. Dieser in Höhe von 16.000 EUR ist in die Veranlagung mit einzubeziehen.

Beispiel 2:

A ist mit 5 vH an der X-GmbH beteiligt und gleichzeitig deren Geschäftsführer. Er ist mit einer Einlage von 100.000 EUR typischerweise still beteiligt. A kann hinsichtlich der Gewinnausschüttungen aus der Stammeinlage die Veranlagung wählen.

Der Gewinnanteil aus der stillen Beteiligung unterliegt der Abgeltungssteuer, weil seine Beteiligung am Nennkapital unter 10 vH beträgt (§ 32d Abs. 1 Nr. 1b EStG).

c) Die stille Beteiligung am Betrieb einer GmbH im Betriebsvermögen

247 Der stille Gesellschafter hat die stille Beteiligung in seiner Bilanz nicht als Beteiligung, sondern als Kapitalforderung auszuweisen (BFH 27.3.2012 – I R 62/08, GmbHR 2012, 764 = DStR 2012, 1024). Demgemäß sind nach der Rspr. Ausschüttungsansprüche, die sich unmittelbar aus den Vertragsbedingungen ergeben, auch dann phasenkongruent zu aktivieren, wenn deren exakte Höhe erst noch unter Ausübung von Ermessens- und Beurteilungsspielräumen berechnet werden muss (BFH 18.5.1994 – I R 59/93, BStBl. II 1995, 54; Brandis/Heuermann/Krumm EStG § 5 Rn. 4010 ff.). Nichts anderes kann für Gewinnansprüche eines stillen Gesellschafters gelten, wenn diese im Einklang mit § 232 Abs. 1 HGB auf den Schluss des Geschäftsjahres berechnet und – vorbehaltlich des Ausgleichs eines negativen Kontos – von ihm entnommen werden können.

Dieser hat keine Beteiligung (vgl. § 266 Abs. 2 A.III.2 HGB), sondern die Einlage als forderungsähnliche sonstige Ausleihung iSv § 266 Abs. 2 A.III.6 HGB auszuweisen (gleicher Ansicht zB Brandis/Heuermann/Krumm EStG § 5 Rn. 1238 – Stille Beteiligung); Kessler/Reitsam DStR 2003, 269 (271)).

248 Befindet sich der GmbH-Anteil und auch die stille Beteiligung in einem Betriebsvermögen, so unterliegen die Einkünfte sowohl aus dem Anteil als auch aus der stillen Beteiligung zwar der Kapitalertragsteuer § 43a EStG, die jedoch, soweit es die Dividende betrifft, keinen Abgeltungscharakter hat. Die Dividende der GmbH unterliegt nach § 3 Nr. 40 EStG dem Teileinkünfteverfahren. Die Erträge aus der GmbH-Beteiligung sind nur mit 60 vH als Betriebseinnahmen zu berücksichtigen. 40 vH der Erträge sind steuerfrei. Die mit diesen Erträgen zusammenhängenden Betriebsausgaben sind ebenfalls nur zu 60 vH zu berücksichtigen (§ 3c Abs. 2 EStG). Das Abzugsverbot für Betriebsausgaben, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen im Zusammenhang stehen, gilt nur für den steuerfreien Teil der Gewinnausschüttungen der GmbH, nicht jedoch für sonstige Leistungen an die GmbH, zB für Teilwertabschreibungen von sonstigen Forderungen gegenüber der GmbH (BFH 18.4.2012 – X R 5/10, GmbHR 2012, 867 = NZG 2012, 1236 und GmbH 2012, 860).

Nicht dem Teileinkünfteverfahren unterliegen die Erträge aus der stillen Beteiligung. Sie sind in voller Höhe als Betriebseinnahmen zu berücksich-

tigen. Hat der stille Gesellschafter zur Finanzierung der stillen Beteiligung ein Darlehen aufgenommen, so kann er die Zinsen voll als Betriebsausgaben absetzen. Nicht jedoch, wenn ein Darlehen zur Finanzierung der GmbH-Beteiligung aufgenommen hat. Hier können nur 60% als Betriebsausgaben berücksichtigt werden (§ 3c EStG). Hat der stille Gesellschafter im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit der GmbH ein Darlehen gewährt, kann er dieses auf den Teilwert abschreiben. Jedoch sind Betriebsausgaben des stillen Beteiligten, die nicht im Zusammenhang mit den Erträgen des GmbH-Anteils stehen, voll als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu berücksichtigen. So BFH 18.4.2012 – X R 7/10, GmbHR 2012, 860 = NZG 2012, 1200. Mangels wirtschaftlichen Zusammenhanges mit nach § 3 Nr. 40 EStG dem Teileinkünfteverfahren unterliegenden Einkünften unterliegen entgegen BMF 8.11.2010, BStBl. I 2010, 1292 Nr. 2 kommt ein Abzugsverbot iSd § 3 C Abs. 2 EStG nicht in Betracht (BFH 18.4.2012 – X R 5/10, GmbHR 2012, 867 = NZG 2012, 1236 und GmbH 2012, 860)

Betriebsausgaben des stillen Gesellschafters, die mit steuerfreien Einkünften im Zusammenhang stehen, sind insoweit nach § 3c EStG nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Im Falle der GmbH & atypisch Still betrifft dies im Wesentlichen die Beteiligung an der GmbH im Sonderbetriebsvermögen des atypisch stillen Gesellschafters. Da die Gewinnausschüttungen der GmbH dem Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG unterliegen und daher in Höhe von 40 vH steuerbefreit sind, sind die Betriebsausgaben, soweit sie mit den Gewinnausschüttungen in Zusammenhang stehen, entsprechend um 40% zu kürzen.

248a

Hat der atypisch stille Gesellschafter der GmbH den Erwerb der GmbH-Beteiligung fremdfinanziert, so sind die Kreditzinsen nur in Höhe von 60% als Betriebsausgaben abzugsfähig. Hat der atypisch stille Gesellschafter die stille Beteiligung mit einer Darlehnsaufnahme finanziert, so stehen die Kreditzinsen mit der GmbH-Beteiligung nicht in unmittelbarem Zusammenhang und daher auch nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit den Gewinnausschüttungen der GmbH. Sie mindern daher lediglich den Gewinnanteil als stiller Gesellschafter. Im Falle einer atypisch stillen Gesellschaft handelt es sich bei den Kreditzinsen um Sonderbetriebsausgaben.

Hat der atypisch stille Gesellschafter neben seiner atypisch stillen Beteiligung der GmbH ein Darlehn gewährt, so unterliegen Substanzverluste von im Betriebsvermögen gehaltenen Gesellschafterdarlehen aufgrund von Wertminderungen, wie sie durch Teilwertabschreibungen abgebildet werden, nicht dem Abzugsverbot, BFH 18.4.2012 – X R 5/10, GmbHR 2012, 867 = NZG 2012, 1236. Gleiches gilt für substanzbezogene Wertminderungen von Rückgriffsforderungen aus der Inanspruchnahme aus im Betriebsvermögen gehaltenen Bürgschaften zugunsten der GmbH (BMF 8.11.2010, BStBl. I 2010, 1292). Diese Grundsätze gelten auch entsprechend im Fall des Verzichtes auf ein nicht mehr werthaltiges Gesellschafterdarlehen (BFH 18.4.2012 – X R 7/10, GmbHR 2012, 860 = NZG 2012, 1200).

248b

Beispiel 1:

A ist Einzelunternehmer. In seinem Betriebsvermögen befindet sich eine Beteiligung an der X-GmbH in Höhe von 50 vH. Zusätzlich hat er der X-GmbH Kapital in Höhe von 500.000 EUR in der Rechtsform einer stillen Beteiligung zugeführt. Die X-GmbH hat an A eine Dividende von 20.000 EUR ausgeschüttet. Auf Grund der stillen Beteiligung sind ihm 50.000 EUR überwiesen worden. Die Gewinnbeteiligung aus der stillen Beteiligung ist angemessen.

Die Dividende ist nur in Höhe von 60 vH = 12.000 EUR als Beteiligungserträge zu erfassen. Die Gewinnbeteiligung in Höhe von 50.000 EUR aus der stillen Beteiligung hingegen ist in voller Höhe als Beteiligungsertrag zu erfassen.

Beispiel 2:

Wie zuvor. Mit dem Unterschied, dass die Gewinnbeteiligung 80.000 EUR beträgt, von der jedoch nur 50.000 EUR angemessen sind.

In diesem Falle wären 30.000 EUR aus der Gewinnbeteiligung als verdeckte Gewinnausschüttung der GmbH zu behandeln, mit der Folge, dass sich die Ausschüttungen der GmbH von 20.000 EUR auf 50.000 EUR erhöhen, die dem Teileinkünfteverfahren unterliegen. Betriebseinnahmen sind somit 60 vH von 50.000 EUR = 30.000 EUR.

Die restlichen 50.000 EUR aus der stillen Beteiligung wären voll anzusetzen.

5. Behandlung von Verlusten

a) Verlust der Einlage

- 249 Sofern die Beteiligung zum Privatvermögen gehört, werden Vermögensverluste grundsätzlich nicht berücksichtigt. Wird demnach die GmbH insolvent und erleidet der stille Gesellschafter hinsichtlich der stillen Beteiligung einen Insolvenzausfall, so kann er die Vermögensverluste grundsätzlich nicht als Einkommensverluste geltend machen (Tillmann Handbuch III R.n. 415; Post S. 59; Herrmann/Heuer/Raupach EStG § 20 Anm. 34i; Blaurock Stille Gesellschaft-HdB/Levedag R.n. 22.26; RFH 23.5.1933, RStBl. 1933, 1078; FG Düsseldorf 31.1.1957, EFG 1957, 363, Tillmann Handbuch III S. 914; Herrmann/Heuer/Raupach EStG § 20 Anm. 182; aA Böttcher/Zartmann/Faut, Stille Gesellschaft und Unterbeteiligung, 1985, S. 257; Littmann/Bitz/Pust/Conradi EStG § 20 R.n. 205; Fichtelmann GmbH & Still S. 57, Söfing FR 1982, 445, Bordewin/Brandt/Geurts EStG § 20 R.n. 277).

Einkommensteuerlich werden Verluste bis zur Höhe der Einlage in dem Jahr berücksichtigt, in dem die Bilanz des Unternehmens aufgestellt und das Einlagenkonto des stillen Gesellschafters gemindert wird (BFH 23.2.2007 – VIII B 105/06, BFH/NV 2007, 1118 = BeckRS 2007, 25011285). Der Verlust muss von der Einlage tatsächlich abgebucht werden (BFH, BFH/NV 2007, 858; BFH 28.1.2014 – VIII R 5/11, BStBl. II 2015, 194) Aus dem forderungähnlichen Charakter des stillen Gesellschaftsverhältnisses ergibt sich zum anderen, dass – in Fällen übereinstimmender Wirtschaftsjahre – auch die auf den stillen Gesellschafter entfallenden Verlustanteile dessen Betriebsvermögen phasengleich mindern. Auch insoweit kommt es nicht auf den Zeitpunkt der Berechnung und Abbuchung des Verlusts an; maßgeb-

lich ist vielmehr, dass gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB die zum Bilanzstichtag (rechtlich oder wirtschaftlich) entstandenen Verluste unter Berücksichtigung der bis zur Bilanzaufstellung bekannt gewordenen (wertaufhellenden) Umstände im Abschluss des stillen Gesellschafters auszuweisen sind (vgl. BFH 20.8.2003 – I R 49/02, BStBl. II 2003, 941 = GmbHR 2004, 134, betreffend Forderungsbewertung). Der stille Gesellschafter hat deshalb auch im Streitfall zu Recht den von der X-AG für das Wirtschaftsjahr 2002/03 ermittelten Verlustanteil (197.500 EUR) in seinen auf den 30.6.2003 erstellten Abschluss übernommen. Entgegen der Stellungnahme des BW ist es für die phasengleiche Übernahme des Verlustanteils ohne Bedeutung, ob der Wert der mitgliedschaftlichen Rechte des stillen Gesellschafters iSv § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG 2002 infolge der zugewiesenen Verluste voraussichtlich dauernd gemindert wird (gleicher Ansicht zB Groh DB 2004, 68; Groh BB 1993, 1882; Schoor/Natschke GmbH & Still Rn. 308; Lüdicke/Kempf/Brink, Verluste im Steuerrecht/Kempf/Balgar S. 90; K. Schmidt/Kulosa § 6 Rn. 330 „Stille Beteiligung“). Denn ebenso wie ein für den stillen Gesellschafter berechneter Gewinnanteil nicht die Bewertung der bisherigen Forderung betrifft, sondern den Forderungsbestand aus dem kreditähnlichen Verhältnis erhöht, hat umgekehrt ein auf den stillen Gesellschafter entfallender Verlustanteil zur Folge, dass sich der Bestand seiner Forderung gegenüber dem Geschäftsinhaber mindert. Der Verlustanteil des stillen Gesellschafters ist deshalb – gleich dem Fall der teilweisen Tilgung. Nichts anderes kann für die Bilanz des stillen Gesellschafters gelten; auch dieser hat keine Beteiligung (vgl. § 266 Abs. 2 A III 2 HGB), sondern die Einlage als forderungsähnliche sonstige Ausleihung iSv § 266 Abs. 2 A.III.6 HGB auszuweisen (gleicher Ansicht Kessler/Reitsam DStR 2003, 269 (271)).

Ein Teil der Literatur stellt es darauf ab, ob nach der Vertragsgestaltung der stille Gesellschafter am Verlust beteiligt ist.

ME ist zu unterscheiden zwischen dem Verlust, der sich aus der Bilanzaufstellung des Insolvenzverwalters ergibt, und der Restforderung, die der Dritte als Insolvenzforderung geltend machen kann. Soweit es sich um den Verlust handelt, der seine Einlage mindert, liegen Werbungskosten vor, soweit aber die Restforderung in der Insolvenz ausfällt, handelt es sich jedoch um einen Vermögensverlust, der nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen ist.

Gehört jedoch die Beteiligung zu einem Betriebsvermögen, so kann der stille Gesellschafter grundsätzlich Forderungsausfälle hinsichtlich der stillen Beteiligung durch eine Teilwertabschreibung bzw. Wertberichtigungen berücksichtigen.

b) Verlustbeteiligung als Werbungskosten

Soweit es sich um stille Gesellschafter handelt, die nicht oder mit weniger als 10 vH Stammgesellschafter sind, würden Werbungskosten mit einem Pauschbetrag von 801 EUR berücksichtigt. Tatsächliche Werbungskosten

250

können nicht mehr geltend gemacht werden und somit auch nicht Verluste. Die folgenden Ausführungen gelten daher nur für stille Gesellschafter, die mit mindestens 10 vH Stammgesellschafter sind.

251 Fällt die stille Beteiligung unter den Anwendungsbereich der Abgeltungssteuer, stellt sich vor dem Hintergrund des Werbungskostenabzugsverbotes die Frage, ob Verluste des stillen Gesellschafters berücksichtigt werden können. Die Finanzverwaltung lässt trotz des Abzugsverbotes zum Abzug zu (BMF 22.12.2009, BStBl. I 2010, 94 Tz. 4). Zur Begründung wird angeführt, es handle sich hier nicht um Werbungskosten, sondern um negative Einnahmen (Brinkmann StBp 2011, 213; Dinkelbach DB 2009, 870; Kleinmanns DStR 2010, 2359; Rockoff/Weber DStR 2010, 363 Blaurock Stille Gesellschaft-HdB/Levedag R.n. 22.240 ff.). Die Finanzverwaltung hat mit dem Schreiben v. 18.1.2016 ihre bisherige Auffassung wieder bestätigt.

252 Hiernach gehört zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auf Grund einer Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter der dem stillen Gesellschafter zugewiesene Gewinn oder der unter Berücksichtigung der §§ 15a, 15b EStG zuzurechnende Verlust. Wird dem stillen Gesellschafter im Rahmen der Auseinandersetzung sein Guthaben zugewiesen, werden bei der Ermittlung des Gewinns iSd § 20 Abs. 4 EStG die als laufende Einkünfte berücksichtigten Gewinn- oder Verlustanteile, die das Auseinandersetzungsguthaben erhöht oder gemindert haben, vom Gewinn abgerechnet oder dem Gewinn hinzugerechnet.

Beispiel:

A beteiligt sich im Jahr 2009 als typisch stiller Gesellschafter an dem Einzelunternehmen des B mit einer Einlage von 100.000 EUR. Auf den stillen Gesellschafter entfallen in den Jahren 2010 und 2011 jeweils Verluste in Höhe von 10.000 EUR. Die Verluste werden jeweils von der Einlage des stillen Gesellschafters abgebucht.

Im Jahr 2012 erhält er sein Auseinandersetzungsguthaben in Höhe von 80.000 EUR

Lösung:

Die laufenden Verlustanteile können unabhängig davon, ob der stille Gesellschafter eine nahestehende Person iSd § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG ist, als Verlust iSd § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG berücksichtigt werden.

Durch die Vereinnahmung des Auseinandersetzungsguthabens erzielt A Einkünfte iSd § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 iVm Abs. 2 S. 2 EStG. A erzielt einen Gewinn iSd § 20 Abs. 4 S. 1 EStG in Höhe von 0 EUR (Einlage 100.000 EUR abzüglich Auseinandersetzungsguthaben in Höhe von 80.000 EUR zuzüglich Verlust in Höhe von 20.000 EUR).

253 Ist der stille Gesellschafter aufgrund des Gesellschaftsvertrages zur Verlustübernahme im Verhältnis seiner Gewinnbeteiligung zum Gesamtgewinn verpflichtet, so ist die Verlustübernahme als Werbungskosten bei den Einkünften aus dem Kapitalvermögen zu berücksichtigen (vgl. zuletzt BFH 28.1.2014 – VIII R 5/11, GmbHR 2014, 894 = BeckRS 2014, 95352). Gehört die stille Beteiligung zum Privatvermögen, so ist der Verlust erst im Zeitpunkt des Abflusses (§ 11 EStG) zu berücksichtigen. Verlustübernahme ist bei ihm als Aufwand in dem Zeitpunkt abgeflossen, in dem die Verlustübernahme mit seinem Beteiligungskonto verrechnet wurde, also dieses