Die Abgrenzung atypischer Gesellschaftsformen

Doktorandenposter zur Jahrestagung der DStjG am 22./23. September 2025 in Wien.

1. Grundlegung / Gesellschaftsrechtliche Rahmenbedingungen

- Attestierung *zunehmender Atypisierung* im Gesellschaftsrecht insbesondere durch steuer- und gesellschaftsrechtliche Literatur
- Dogmatischer Ausgangspunkt für dieses Phänomen: Funktionsweise der gesellschaftsrechtlichen Vertragsfreiheit
  -> Grundsatz: Numerus clausus der Rechtsformen als Axiom des Gesellschaftsrechts -> in dessen „Rahmen“ ist heute jedoch die allgemeine Typenfreiheit anerkannt
- Typische Gestaltung = Kernbereich der jeweiligen gesetzlichen Regelung / Gesellschaftsform, entspricht einem „Leitbild“ bzw. „Modell“
- Atypische Gestaltung = Gesellschaften, „die unter eine bestimmte Gesellschaftsform fallen, aber vom gesetzlichen Typ so stark abweichen, dass sie ihm nicht mehr zugeordnet werden können.“[1]
  = Auseinanderfallen von gesetzgeberischer Leitidee und tatsächlicher Nutzung und Gestaltung der Gesellschaft
- Nicht bereits jegliche Abweichung vom gesetzlichen Idealtyp kann zur Annahme „atypischer“ Gestaltung führen. Tatsächliche Häufigkeit ist kein Ansatzpunkt, s. nur GmbH & Co KG, atypisch stille Gesellschaft
- Die Abgrenzung zur atypischen Gestaltung muss daher mit Blick auf die Rechtsfolgen der Gestaltung erfolgen
- Dazu Analyse praktisch besonders relevanter Themenbereiche, in denen Abgrenzung rechtsfolgenerheblich ist

[1] Koller, Grundfragen einer Typuslehre im Gesellschaftsrecht, S. 125.

2. Der „typische“ Fall atypischer Gestaltung: Die (a)typische stille Gesellschaft

- Unterscheidung typisch <-> atypisch:

  Perspektive Gesellschaftsrecht:
  Atypisch = Abweichung vom Leitbild §§ 230 ff. HGB, insb. Fallgruppen (1) Verbandsstruktur (Publikumsgesellschaft), (2) Vermögensbeteiligung des stillen Gesellschafters, (3) Stiller Gesellschafter mit Geschäftsführungsbeteiligung
  Perspektive Steuerrecht:
  (ausschließlich) wirtschaftliche Betrachtungsweise: Abgrenzung zwischen § 20 I Nr. 4 EStG und 15 I Nr. 2 EStG -> Abgrenzung der Mitunternehmerschaft
- Unterscheidung nicht zwangsläufig deckungsgleich = was nach Handelsrecht = atypisch, erfüllt nicht immer Voraussetzungen der Mitunternehmerschaft
- Abgrenzung in gesellschaftsrechtlicher Hinsicht an verschiedenen Punkten (bspw. unterschiedliche Gewinnberechnung) durchaus relevant, im Steuerrecht aber von elementarer Bedeutung
- Voraussetzung für Annahme der Atypizität aufgrund der Stellung des stillen Gesellschafters als Mitunternehmer:
  Mitunternehmer*risiko* und Mitunternehmer*initiative*
- Kompensation eines schwach ausgeprägten Aspekts durch den jeweils stärker ausgeprägten anderen Aspekt möglich
- **(P)** Weiterhin nicht abschließend geklärt: Was sind die genauen Voraussetzungen für die Mitunternehmerinitiative des Stillen? Wo liegt die „untere“ Grenze?

3. Dogmatische Inkongruenz zwischen Zivil- und Schenkungssteuerrecht? Kritische Analyse u.a. der *Suhrkamp*-Entscheidung

- BGH-Entscheidung II ZR 306/09 (*Suhrkamp*): Schenkweise Einräumung einer Unterbeteiligung – Frage des Vollzugs -> Abhängig von Qualifikation als „mitgliedschaftlich ausgestaltete“ Unterbeteiligung
- Dazu Bezugnahme auf finanzgerichtliche Rechtsprechung zur steuerrechtlich (a)typischen Unterbeteiligung
  (P):
  1. Trotz Zitierung des jeweilig anderen Rechtsgebiets keine eindeutig übereinstimmenden Voraussetzungen
  2. Kriterien für Annahme der „mitgliedschaftlichen“ Beteiligung in der Entscheidung sehr vage -> Konkretisierungsbedürftigkeit?
  3. Verknüpfung Zuwendungsgegenstand (SchenkungssteuerR) mit Mitunternehmerbegriff (ErtragsteuerR) durch BFH (II R 10/06)
- ↯ **„Maßgeblichkeit“** (der Zivilrechtslage) im Schenkungssteuerrecht, problematisch, wenn bei konkreter Gestaltung:
  Vss. **zivilrechtlich mitgliedschaftliche Rechte (+)** ,gleichzeitig aber Vss. **Mitunternehmerschaft (-)**
  -> dann zivilrechtlich Vollzug = (+), schenkungssteuerlich aber Zuwendungsgegenstand (-)
- Durch BFH IV R 52/11 Fortsetzung und Übertragung der Problematik auf (a)typisch stille Gesellschaften

4. Abgrenzung und Qualifikation eigenkapitalähnlicher stiller Beteiligungen vs. Beteiligungen mit überwiegendem Fremdkapitalcharakter

- Ausgangspunkt: Pflicht zur Buchführung und Aufstellung eines Jahresabschlusses des Inhabers des Handelsgewerbes (§§ 238, 242 HGB; auch steuerrechtlich relevant aufgrund § 140 AO)
  -> Stille Beteiligung (und Einlageguthaben)
  -> Wie muss Passivierung erfolgen?
- Grundsatz: stille Ges. = reine Innen-Ges., Einlage geht ausschließlich in Vermögen des Inhabers über. Zudem besteht ab Abschluss der Gesellschaft Anspruch aus § 235 auf (künftige) Rückzahlung = Schuld (passivierungsfähig) -> somit „eigentlich“ Fremdkapital
- Aber: Weitreichende Disposivität der §§ 230 ff. HGB -> stille Beteiligung kann stark eigenkapitalähnliche Züge annehmen
  (P): Sofern in solchen Konstellationen Qualifikation als Verbindlichkeit erfolgte ↯ ggf. Verstoß gegen Gebot der Bilanzklarheit (§ 243 II HGB)
- Hier somit Abgrenzungsproblematik mit Blick auf Ausgestaltung und Folge der bilanzrechtlichen Einordnung (EK oder FK)
- Abgrenzung anhand des EK-Begriffs? (keine gesetzliche Definition)
  -> bisher kein einheitlicher Standard
- Ggf. Übertragung/Vergleichsziehung zur Diskussion im Bereich Genussrechtskapital? (s. zur Vergleichbarkeit mit stillen Beteiligungen IDW HFA 1/94)

5. Arbeitsansatz und Ausblick

- Herausarbeitung und Analyse der jeweiligen Abgrenzungsmethoden an der Schnittstelle zwischen Zivil- und Steuerrecht
- Überprüfung der Vergleichbarkeit verschiedener Ansätze
  -> wo Vergleichbarkeit (+): bewertende Vergleichsziehung
- Bewertung der dogmatischen Grundlagen und Evaluation der Kongruenz unter eigener Positionierung zu möglichen Bruchlinien -> Besteht Möglichkeit der Vereinheitlichung?

Elias Blaurock
Doktorand bei Prof. Dr. Carsten Meinert (Universität Potsdam)
Professur für Bürgerliches Recht, Unternehmens- und Steuerrecht
elias.blaurock@uni-potsdam.de