

Wissenschaftliche Ausarbeitung

der Kanzlei JUHN Partner GmbH Steuerberatungsgesellschaft
und Studierenden der FOM Hochschule

Thema:

Unterschiede zwischen typisch und atypisch stiller Gesellschaft

JUHN Partner GmbH
Steuerberatungsgesellschaft
Steuerberater Christoph Juhn LL.M.
Im Zollhafen 24 · 50678 Köln

Telefon +49 221 999 832-0
Telefax +49 221 999 832-20
E-Mail Info@Juhn.com
Internet www.Juhn.com

Die Ausarbeitung ist urheberrechtlich geschützt.

Stand: 24. September 2018

Inhaltsverzeichnis

Einleitung.....	- 1 -
1. Stille Beteiligung und ihre Behandlung im Ertragssteuerrecht	- 2 -
1.1 Arten und Eigenschaften	- 2 -
1.1.1 Typisch stille Beteiligung	- 3 -
1.1.2 Atypisch stille Beteiligung	- 4 -
1.2 Umsatzsteuer.....	- 5 -
1.3 Einkommensteuer.....	- 5 -
1.4 Gewerbesteuer	- 7 -
2. Verwendung der Rechtsform GmbH & Still als Gestaltungsinstrument.....	- 9 -
2.1 Vor- und Nachteile der GmbH & typisch Still	- 11 -
2.2 Vor- und Nachteile der GmbH & atypisch Still	- 12 -
3. Zusammenfassung	- 14 -
Literaturverzeichnis	- 14 -
Rechtsprechungsverzeichnis	- 16 -

Einleitung

Die gesetzlichen Grundlagen zur stillen Beteiligung finden sich in den §§ 230 – 236 des Handelsgesetzbuches. Sie beschreiben die allgemeinen und vom Gesetzgeber für bedeutsam erachteten Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen einer stillen Beteiligung.¹ Weiterreichende Bestimmungen können nur durch mittelbare Erschließungen erfolgen, da keine, detaillierten Ausführungen im Gesetz vorhanden sind.²

Zum heutigen Zeitpunkt ist die stille Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zu einer eigenen Unternehmensform herangewachsen.³ Sie stellt eine Gesellschaftsform aus der Verbindung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaft her und bildet folglich einen Mittelweg für die Wahl zwischen zwei grundlegend verschiedenen Unternehmensformen.⁴ Anerkannt als eine sogenannte Mischform erhält diese stetigen Zuwachs.⁵ Nicht nur ausschlaggebende Vor- und Nachteile in ihren Eigenschaften und Auswirkungen, sondern auch die Unterarten und ihre breitgefächerte Gestaltungsfreiheit wecken das Interesse von Gesellschaften und Gesellschaftern.

Gegliedert in die typische und die atypische stille Beteiligung unterscheiden sich deren Voraussetzungen nur in geringen Anhaltspunkten, wohingegen die verschiedenen Auswirkungen weit auseinanderklaffen. Beginnend bei einem vertraglichen Abschluss, über die steuerliche Behandlung, bis hin zum Ausscheiden eines still beteiligten Gesellschafters, sind diese festzustellen. Im Folgenden werden die genauen Charakteristika, Funktionen und Folgen einer typischen und atypischen stillen Beteiligung genauestens

¹Vgl. *MüKoHGB/Karsten Schmidt*, 3. Aufl. 2012, HGB § 230 Rn.1

²Vgl. *MüKoHGB/Karsten Schmidt*, 3. Aufl. 2012, HGB § 230 Rn.1

³Vgl. *Schulze zur Wiesche*, Prof. Dr. D., 6.Aufl. 2013, Die GmbH & Still – Eine alternative Gesellschaftsform S.1

⁴Vgl. *Schulze zur Wiesche*, Prof. Dr. D., 6.Aufl. 2013, Die GmbH & Still – Eine alternative Gesellschaftsform S.1

⁵Vgl. *Schulze zur Wiesche*, Prof. Dr. D., 6.Aufl. 2013, Die GmbH & Still – Eine alternative Gesellschaftsform S.1, zitiert nach vgl. Blaurock BB 1992, 1969; Blaurock HdB der Stillen Gesellschaft §24 I

erörtert und Einblicke in die Vielfalt deren steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten geben.

1. Stille Beteiligung und ihre Behandlung im Ertragssteuerrecht

1.1 Arten und Eigenschaften

„Unter einer stillen Beteiligung versteht man die Beteiligung durch eine Einlage an dem Handelsgewerbe, das ein anderer betreibt, in Form, dass die geleistete Einlage in das Vermögen des anderen übergeht, ohne dass der stille Beteiligte nach außen hin berechtigt und verpflichtet wird (§230 HGB).“⁶ Die stille Beteiligung, unabhängig ihrer Unterart, identifiziert den still Beteiligten, dem Grunde nach, als einen Geldgeber beziehungsweise Darlehensgeber.⁷ Sie ebnet die Möglichkeit der Mittelzuführung von außen.⁸ Sowohl die typisch, als auch die atypisch stille Beteiligung bilden eine reine Innengesellschaft.⁹ Anhand zweier Kriterien ist diese ersichtlich:

1. Die entstandene stille Gesellschaft tritt nach außen hin nicht auf. Rechtsgeschäfte erfolgen ausschließlich im eigenen Namen des Geschäftsinhabers, welcher alleine berechtigt und verpflichtet ist.¹⁰
2. Die entstandene stille Gesellschaft verfügt lediglich über schuldrechtliche Beziehungen und befindet sich nicht im Besitz eines Gesamthandvermögens, einem gemeinschaftlichen Vermögen von Gesellschaftern.¹¹

Der stille Gesellschafter geht eine Beteiligung ein, welche ihn an der Gesellschaft beteiligt, jedoch keine Aufnahme an dieser darstellt.¹² Weitergehend finden hier die Vor-

⁶Vgl. *Schulze zur Wiesche, Prof. Dr. D.*, 6.Aufl. 2013, Die GmbH & Still – Eine alternative Gesellschaftsform S.7, Rn.8 zitiert nach vgl. Baumbach/Hopt § 230 HGB Rn.1 ff.; Fichtelmann: Die stille Gesellschaft im Steuerrecht, S.12

⁷Vgl. *Elmar/Vogl*, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.12

⁸Vgl. *Schulze zur Wiesche, Prof. Dr. D.*, 6.Aufl. 2013, Die GmbH & Still – Eine alternative Gesellschaftsform, S.2

⁹Vgl. *Elmar/Vogl*, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.3

¹⁰Vgl. *Elmar/Vogl*, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.3

¹¹Vgl. *Elmar/Vogl*, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.3

¹²Vgl. *Elmar/Vogl*, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.4

schriften zur Gesellschaft bürgerlichen Rechts nach § 705 ff. BGB und § 230 ff. HGB Anwendung.¹³

1.1.1 Typisch stille Beteiligung

Mit Eingehen einer typisch stillen Beteiligung leistet der Beteiligte eine Einlage, welche bilanziell als Fremdkapital, in Form einer Verbindlichkeit, dargestellt wird.¹⁴ Sie erfolgt in das Vermögen der Kapitalgesellschaft.¹⁵ Der stille Gesellschafter wird bei Bestehen einer typisch stillen Beteiligung am Gewinn des Unternehmens teilhaben. Verlustübernahmen hängen von der vertraglichen Gestaltung zwischen Gesellschaft und Beteiligtem ab und richten sich ohne individuelle Einigung nach dem Gesetzeslaut § 231 Abs. 1 HGB.¹⁶ Sicher ist jedoch, dass ein typisch stiller Gesellschafter im Falle einer Beendigung ausschließlich seine geleistete Vermögenseinlage zurück erhält und nicht am Wert bzw. einer Werterhöhung des Unternehmens, den sogenannten stillen Reserven, beteiligt wird.¹⁷ Dem stillen Gesellschafter stehen Kontrollrechte unter Berücksichtigung des § 233 HGB zu. Diese stellen sich in Form der Prüfung über die Richtigkeit der Bücher und Jahresabschlüsse abgelaufener Geschäftsjahre dar.¹⁸ Weitere Rechte und Pflichten treffen auf den typisch still Beteiligten nicht zu. Die fehlende Mitunternehmereigenschaft sowie die Anonymität charakterisieren die Hauptmerkmale einer typisch stillen Beteiligung.

¹³Vgl. *Elmar/Vogl*, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.12

¹⁴Vgl. *Schulze zur Wiesche*, Prof. Dr. D., 6.Aufl. 2013, Die GmbH & Still – Eine alternative Gesellschaftsform S.13 Rn.26

¹⁵Vgl. *Schulze zur Wiesche*, Prof. Dr. D., 6.Aufl. 2013, Die GmbH & Still – Eine alternative Gesellschaftsform S.13 Rn.26

¹⁶Vgl. *Schulze zur Wiesche*, Prof. Dr. D., 6.Aufl. 2013, Die GmbH & Still – Eine alternative Gesellschaftsform S.19 Rn.49

¹⁷Vgl. BGH v. 12.05.1986, GmbHR 1986, 347

¹⁸Vgl. *Schulze zur Wiesche*, Prof. Dr. D., 6.Aufl. 2013, Die GmbH & Still – Eine alternative Gesellschaftsform S.23 Rn.58, zitiert nach Baumbach/Hopt, § 233 Rn.4, § 166 Rn.3f

1.1.2 Atypisch stille Beteiligung

Die atypisch stille Beteiligung ist als Mitunternehmerschaft an einem Handelsgewerbe anzusehen.¹⁹ Im Falle einer GmbH & atypisch Still stellen die GmbH-Anteile für den Gesellschafter Sonderbetriebsvermögen dar.²⁰ Dies resultiert aus der Tatsache, dass der atypisch stille Gesellschafter die Eigenschaften eines Mitunternehmers erfüllt. Die kumulativen Voraussetzungen liegen in der Mitunternehmerinitiative und dem Mitunternehmerrisiko.²¹ Nach Auffassung des Bundesfinanzhofes ist Unternehmer, wer sich als atypisch stiller bzw. diesem ähnlicher Innengesellschafter an einem Handelsgewerbe beteiligt.²² Hieraus resultierend sind die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte im Sinne des § 179 Abs. 2 Satz 2 und § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. a AO gesondert und einheitlich festzustellen.²³ Die Einbringung der Einlage erfolgt als wesentliche Betriebsgrundlage in das Unternehmen und stellt somit Eigenkapital dar.²⁴ Neben dem Einfluss und den Mitwirkungsrechten auf die Geschäftsführung hat der atypisch stille Gesellschafter ein Widerspruchsrecht im Sinne des § 164 HGB und genießt in Folge eine mit einem Kommanditisten vergleichbare Stellung.²⁵ Neben der Gewinn- und Verlustbeteiligung wird er ebenfalls bei Ausscheiden aus der Gesellschaft angemessen an den stillen Reserven, dem Unternehmens(-mehr)wert, beteiligt.²⁶

¹⁹Vgl. *Nitzschke/Blümich*, 139. Aufl. 2018, UmwStG 2006 § 20 Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, Rn.62

²⁰Vgl. *Nitzschke/Blümich*, 139. Aufl. 2018, UmwStG 2006 § 20 Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, Rn.62

²¹Vgl. BFH in BFHE 252, 193, BStBl. II 2016, 517, DStRE 2016, 683 Rn.30

²²Vgl. BFH v. 12.5.2016 – IV R 27/13, BeckRS 2016, Rn.21

²³Vgl. BFH in BFHE 252, 193, BStBl. II 2016, 517, DStRE 2016, 683 Rn.24

²⁴Vgl. *Blümich/Ratschow*, 139. AUfl. 2018, EStG § 20 Rn.247-249

²⁵Vgl. *Elmar/Vogl*, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.23

²⁶Vgl. *Elmar/Vogl*, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.22

1.2 Umsatzsteuer

Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass es sich sowohl bei der typischen, als auch bei der atypischen Beteiligung um eine hieraus resultierende Innengesellschaft handelt, sind folgende Merkmale zu beachten:

1. Die Innengesellschaft besitzt kein eigenes Vermögen,
2. Der Betrieb befindet sich grundsätzlich nicht in der Innengesellschaft und
3. Der stillen Gesellschaft fehlt sowohl die Rechtsfähigkeit, als auch die eigene Firma.²⁷

Folglich fehlt es der Innengesellschaft grundlegend an der Unternehmereigenschaft mangels des Außenauftritts, welche sie für die umsatzsteuerliche Betrachtung unbeachtlich macht.²⁸

1.3 Einkommensteuer

Einkünfte der stillen Beteiligung ordnen sich, der Art der Beteiligung nach, der Einkommensteuer unter. In erster Linie stellen Gewinnanteile die Einnahmen einer stillen Beteiligung dar.²⁹ Werden diese im Privatvermögen des Still-Beteiligten gehalten, ist der Überschuss über die Einnahmen, unter Anwendung des Sparerpauschbetrages nach § 20 Abs. 9 EStG, den Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG zuzurechnen.³⁰ Die Einkünfte aus Kapitalvermögen werden dem Steuerpflichtigen nach dem Zuflussprinzip § 11 Abs. 1 EStG, ohne Abzug der Werbungskosten, angerechnet.³¹ Eine Besteuerung hingegen erfolgt bereits mit Abgang des Gewinnanteils beim Geschäftsinhaber in Form des Einbehalts und der Abführung der Kapitalertragssteu-

²⁷Vgl. Elmar/Vogl, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.37

²⁸Vgl. Elmar/Vogl, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.37

²⁹Vgl. Elmar/Vogl, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.14

³⁰Vgl. Elmar/Vogl, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.12

³¹Vgl. BFH 22.7.1997 VIII R 57/95, BStBl. II 1997, 755 und BFH 22.7.1997 VIII R 13/96, BStBl. II 1997, 768

er.³² Gemäß § 43 Abs. 1 Nr. 3 EStG i.V.m. § 43 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erfolgt dies in Höhe von 25% zuzüglich Solidaritätszuschlag (5,5%) und eventueller Kirchensteuer, nach Abhängigkeit der Konfession des Still-Beteiligten.³³

Hält der typisch stille Gesellschafter seine Anteile im Betriebsvermögen, zählen diese durch Anwendung des Subsidiaritätsprinzips nach § 20 Abs. 8 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb.³⁴ Die Behandlung der typisch stillen Beteiligung ist abhängig von der Art der Jahresabschlusserstellung. Bei Erstellung einer Gewinnermittlung, gemäß § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmeüberschussrechnung, werden die Gewinnanteile als Betriebseinnahme bei Zufluss und als Betriebsausgabe im Zeitpunkt der Bilanzerstellung beim Geschäftsinhaber berücksichtigt.³⁵ Im Falle einer Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 bzw. § 5 EStG, ist die stille Beteiligung im Anlagevermögen zu aktivieren.³⁶ Hieraus erzielte Gewinne werden ebenfalls aktiviert sowie erzielte Verluste als Betriebsausgaben behandelt, wodurch eine Minderung des Anlagewertes erzielt wird.³⁷

Einkünfte aus der Erzielung von Gewinnanteilen durch eine atypisch stille Beteiligung stehen Einkünften aus einer Mitunternehmerschaft gleich.³⁸ Sie stellen Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG dar und unterliegen der einkommensteuerlichen Behandlung, vergleichbar mit der einer Offenen Handelsgesellschaft

³²Vgl. *Elmar/Vogl*, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.14

³³Vgl. *Elmar/Vogl*, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.14

³⁴Vgl. *Elmar/Vogl*, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.12

³⁵Vgl. *Elmar/Vogl*, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.20

³⁶Vgl. *Elmar/Vogl*, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.18

³⁷Vgl. *Elmar/Vogl*, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.19

³⁸Vgl. *Elmar/Vogl*, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.13

sowie einer Kommanditgesellschaft.³⁹ Diverse Arten von Sondervergütungen werden ebenfalls den gewerblichen Einkünften hinzugerechnet und im Rahmen einer gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkommensteuer zugeführt.⁴⁰ Überlassene Wirtschaftsgüter bilden ein Sonderbetriebsvermögen, welches gesondert zu berücksichtigen ist.⁴¹

1.4 Gewerbesteuer

Der Gewerbesteuer kommt die größte Bedeutung der auf die stille Beteiligung entfallenden Steuerarten zu. Auffallend hierbei ist die differenzierte Anwendung auf die unterschiedlichen, stillen Beteiligungen.

Grundsätzlich stehen der typisch stillen Beteiligung keine Vorteile in der gewerbesteuerlichen Behandlung zu.⁴² Der Steuerpflichtige ist in diesem Fall einzig und allein die GmbH, sodass ein Abzug des gewerbesteuerlichen Freibetrags nach § 11 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GewStG in Höhe von 24.500 EUR keine Anwendung findet.⁴³ Gegenteilig besteht bei der typisch stillen Beteiligung die Möglichkeit der Benachteiligung.⁴⁴ Erzielte Gewinnanteile des stillen Gesellschafters werden unter Anwendung des § 8 Abs. 1c GewStG in Höhe von 25vH dem Gewerbeertrag hinzugerechnet.⁴⁵ Durch die Hinzurechnung unterliegt ein Viertel des, als Betriebsausgabe abgezogenen, Gewinnanteils

³⁹Vgl. *Elmar/Vogl*, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.13

⁴⁰Vgl. *Elmar/Vogl*, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.22

⁴¹Vgl. *Elmar/Vogl*, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.22

⁴²Vgl. *Schulze zur Wiesche*, Prof. Dr. D., 6.Aufl. 2013, Die GmbH & Still – Eine alternative Gesellschaftsform S.275 Rn. 601

⁴³Vgl. *Schulze zur Wiesche*, Prof. Dr. D., 6.Aufl. 2013, Die GmbH & Still – Eine alternative Gesellschaftsform S.275 Rn. 601

⁴⁴Vgl. *Elmar/Vogl*, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.31

⁴⁵Vgl. *Binz/Sorg*, 12. Aufl. 2018, Die GmbH & Co. KG, Rn.16

des Gesellschafters der Gewerbesteuer.⁴⁶ Hält der Gesellschafter seine Beteiligung in einem Betriebsvermögen, entsteht hier die Möglichkeit einer erneuten Gewerbesteuerbelastung, sodass es hier zu einer Doppelerfassung kommen kann.⁴⁷

Demgegenüber steht die gewerbesteuerliche Behandlung der atypisch stillen Beteiligung. Nachteilig zu erachten ist die Tatsache, dass vorherige Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gemäß § 19 Abs. 1 Satz EStG nun als Folge der bestehenden Mitunternehmerschaft Sonderbetriebsvermögen darstellen und als Sonderbetriebseinnahmen und –ausgaben zu behandeln sind.⁴⁸ Als Berechnungsgrundlage für die Gewerbesteuer werden diese addiert, sodass hier der Verlust eines gewerbesteuerlichen Vorteils zu verzeichnen ist.⁴⁹ Die atypisch stille Gesellschaft selbst ist nicht gewerbesteuerpflichtig.⁵⁰ Als Gewerbesteuerschuldner gilt der Geschäftsinhaber, die GmbH.⁵¹ Auf Grund vorliegender Mitunternehmerschaft gibt die GmbH die Gewerbesteuererklärung nur als Adressat nach außen hin für die GmbH & atypisch Still ab.⁵² Aus demselben Grund erfährt die GmbH & atypisch Still eine personengesellschaftliche Behandlung. Folglich ist ihr der Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GewStG in Höhe von 24.500 EUR anzurechnen.⁵³ Zusätzlich erfährt der Gesellschafter den Vorteil der Steuerermäßigung in Höhe des 3,8 fachen des Gewerbesteuermessbetrages nach § 35 EStG.⁵⁴

⁴⁶Vgl. *Schulze zur Wiesche*, Prof. Dr. D., 6.Aufl. 2013, Die GmbH & Still – Eine alternative Gesellschaftsform S.275 Rn. 601

⁴⁷Vgl. *Binz/Sorg*, 12. Aufl. 2018, Die GmbH & Co. KG, Rn.16

⁴⁸Vgl. *Elmar/Vogl*, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.31

⁴⁹Vgl. *Elmar/Vogl*, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.31

⁵⁰Vgl. BFH 12.11.1985 VIII R 414/83, BFH/NV 1987, 393

⁵¹Vgl. BFH 12.11.1985 VIII R 414/83, BFH/NV 1987, 393

⁵²Vgl. *Elmar/Vogl*, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.32

⁵³Vgl. *Schulze zur Wiesche*, Prof. Dr. D., 6.Aufl. 2013, Die GmbH & Still – Eine alternative Gesellschaftsform S.275 Rn. 601

⁵⁴Vgl. *Schulze zur Wiesche*, Prof. Dr. D., 6.Aufl. 2013, Die GmbH & Still – Eine alternative Gesellschaftsform S.275 Rn. 601

2. Verwendung der Rechtsform GmbH & Still als Gestaltungsinstrument

Die GmbH & Still bietet als Unternehmensform viele verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten. Der wohl grundlegendste Verwendungsgrund ist die Gestaltungsfreiheit in der Finanzierung. Ohne Erhöhung des Eigen- und Haftkapitals bietet die stille Beteiligung eine Mittelzuführung von außen. Gewinnabhängig und ohne feste Verzinsung, im Gegensatz zum gleichartigen Fremdmittel, dem Darlehen. Jedoch herrscht hier eine Begrenzung des Umfangs der stillen Einlage.⁵⁵ Diese muss stets in Relation zum bestehenden Eigen- und Fremdkapital stehen. Auch die Umwandlung, im Falle einer Sanierung, von Verbindlichkeiten der Hauptgläubiger in stille Beteiligungen kann große Hilfe leisten. Effektiv führen somit keine Zinszahlungen zu weiteren Verlusten. Zudem besteht ein weiterer Vorteil der stillen Beteiligung darin, dass „die Fremdfinanzierung durch Nutzungsüberlassung in der Form stiller Beteiligungen [...] auch die Zinsschranke §§ 4h EStG, 8a KStG umgehen“⁵⁶ kann.

In steuerlicher Hinsicht betrachtet bietet die atypisch stille Beteiligung der stillen Beteiligungen eine Möglichkeit der Ersparnis in Form der Steuerbelastung durch die Gewerbesteuer. Laut § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr.1 des Gewerbesteuergesetzes gilt, dass die Begünstigung in Form eines Freibetrages in Höhe von 24.500 EUR nur für natürliche Personen sowie Personengesellschaften anzuwenden ist. Folglich wird die GmbH als Kapitalgesellschaft von diesem gewerblichen Vorteil ausgeschlossen. Durch die Gründung einer stillen Gesellschaft bzw. die Beteiligung eines atypisch still Beteiligten, kann der Vorteil auch für eine vorherige Kapitalgesellschaft errungen werden. Anhand des folgenden Rechenbeispiels, wird dies verdeutlicht.

Beispiel: Vergleichsrechnung zur Gewerbesteuerbelastung

⁵⁵ Vgl. *Schulze zur Wiesche*, Prof. Dr. D., 6. Aufl. 2013, Die GmbH & Still – Eine alternative Gesellschaftsform S.2 Rn.2

⁵⁶ Vgl. *Schulze zur Wiesche*, Prof. Dr. D., 6. Aufl. 2013, Die GmbH & Still – Eine alternative Gesellschaftsform S.2 Rn.2

Ausgangswerte:

1. Einkommen vor Gewerbesteuer in Höhe von 200.000 EUR
2. Ausgezahlter Gewinnanteil für atypisch stillen Gesellschafter in Höhe von 50.000 EUR, berücksichtigt als Betriebsausgabe
3. Hebesatz 400%

	GmbH (reine KapG)	GmbH & atypisch Still (KapG mit atypisch stiller Beteiligung)
Vorläufiges Einkommen der GmbH	250.000 EUR	200.000 EUR
+ Gewinnanteil atypisch stiller Gesellschafter	-	50.000 EUR
./. Freibetrag gem. § 11 Abs.1 Satz 3 Nr.1 GewStG	-	24.500 EUR
= Gewerbeertrag	250.000 EUR	225.500 EUR
x 3,5% (Gewerbesteuer- messzahl gem. § 11 Abs. 2 GewStG)	8.750 EUR	7.892,50 EUR
x 400% Hebesatz = Gewerbesteuerbelastung	35.000 EUR	31.570 EUR

Die oben aufgeführte Vergleichsrechnung zur Gewerbesteuer belegt, dass die Gewerbesteuerbelastung einer reinen GmbH die Gewerbesteuerbelastung einer GmbH & atypisch Still um 3.430 EUR übersteigt. Unter Beachtung der Tatsache, dass der Außenauftritt, die Haftungsbeschränkung und die Geschäftsabläufe unverändert bleiben, tritt eine Steuerersparnis auf Grund der Gestaltungsmöglichkeiten der atypisch stillen Beteiligung ein. Der Vorteil wird dadurch erlangt, dass die atypisch stille Beteiligung eine

Mitunternehmerschaft hervorruft, durch welche der Betrieb in die GmbH & atypisch Still verlegt wird. Das Eintreten der Mitunternehmerschaft auf Grund der Eigenschaften der atypisch stillen Beteiligung definiert die GmbH & atypisch Still als eine fiktive Personengesellschaft, welche nach dem Gesetzeslaut der Begünstigung durch einen Freibetrag der Gewerbesteuer unterliegt.

2.1 Vor- und Nachteile der GmbH & typisch Still

Die Unternehmensform der GmbH & typisch Still verbindet sowohl die Vorteile der Kapitalgesellschaftsform GmbH, als auch die einer Personengesellschaft.⁵⁷ Ein Vorteil aus der GmbH liegt in Form der Haftungsbeschränkung, in Höhe des Stammkapitals von 25.000 EUR, vor.⁵⁸ Des Weiteren stellt der Gewinnanspruch des stillen Beteiligten eine Minderung des Gewinns der GmbH dar und wird somit der Doppelbesteuerung entzogen.⁵⁹ Resultierend hieraus reduziert sich die Körperschaftsteuerliche Berechnungsgrundlage.⁶⁰ Im Gegensatz zu einer GmbH & Co. KG ist bei der GmbH & typisch Still die Voraussetzung gegeben, dass die GmbH bei Vereinbarung einer stillen Beteiligung bereits existiert, sodass ein Gründungsvorgang nicht zeitgleich erfolgen kann.⁶¹ Das Eingehen eines typisch stillen Gesellschaftsverhältnisses ist auf Grund der Vermögensüberlassung gesellschaftsvertraglich zu vereinbaren.⁶² Vorgaben zur Form des Gesellschaftsvertrages sind nicht existent, solange nicht ein GmbH-Gesellschafter zusätzlicher stiller Gesellschafter wird.⁶³ Vertragspunkte, wie die Verlustbeteiligung nach §

⁵⁷Vgl. *Schulze zur Wiesche*, Prof. Dr. D., 6.Aufl. 2013, Die GmbH & Still – Eine alternative Gesellschaftsform S.275 Rn.601

⁵⁸Vgl. *Schulze zur Wiesche*, Prof. Dr. D., 6.Aufl. 2013, Die GmbH & Still – Eine alternative Gesellschaftsform S.1 Rn.1

⁵⁹Vgl. *Schulze zur Wiesche*, Prof. Dr. D., 6.Aufl. 2013, Die GmbH & Still – Eine alternative Gesellschaftsform S.1 Rn.1

⁶⁰Vgl. *Schulze zur Wiesche*, Prof. Dr. D., 6.Aufl. 2013, Die GmbH & Still – Eine alternative Gesellschaftsform S.275 Rn.601

⁶¹Vgl. *Schulze zur Wiesche*, Prof. Dr. D., 6.Aufl. 2013, Die GmbH & Still – Eine alternative Gesellschaftsform S.1 Rn.1

⁶²Vgl. *Schulze zur Wiesche*, Prof. Dr. D., 6.Aufl. 2013, Die GmbH & Still – Eine alternative Gesellschaftsform S.11 Rn.19

⁶³Vgl. *Schulze zur Wiesche*, Prof. Dr. D., 6.Aufl. 2013, Die GmbH & Still – Eine alternative Gesellschaftsform S.11 Rn.19

231 Abs. 1, Abs. 2 Hs. 1 HGB, oder die Kontrollrechte nach § 233 HGB, sind frei gestaltbar und heben einen weiteren Vorteil der typisch stillen Beteiligung in Form der Gestaltungsfreiheit hervor.⁶⁴

Demgegenüber stehen die Nachteile der anerkannten Gesellschaftsform. Hervor sticht besonders die Tatsache, dass bei Auflösung des Gesellschaftsverhältnisses bzw. bei Ausscheiden des typisch still Beteiligten keine Beteiligung am Gesellschaftsvermögen der GmbH besteht.⁶⁵ Der stille Gesellschafter hegt somit lediglich Ansprüche auf die Rückzahlung seiner Vermögenseinlage und erhält keine Abfindung in Form einer anteiligen Beteiligung an den stillen Reserven des Unternehmens.⁶⁶ Auf Gesellschafterebene ist weiterhin nachteilig zu beurteilen, dass ein Verlustausgleich keine Auswirkungen auf die Einkommensbesteuerung hervorruft, solange die Anteile der typisch stillen Beteiligung im Privatvermögen des Gesellschafters gehalten werden.⁶⁷ Gemildert wird dieser Nachteil durch die Tatsache, dass das Halten der stillen Beteiligung in einem anderen Betriebsvermögen eine Teilwertabschreibung auslösen kann.⁶⁸

2.2 Vor- und Nachteile der GmbH & atypisch Still

Die atypische Variante der stillen Beteiligung äußert in ihrer grundlegendsten Eigenschaft den ersten Vorteil. Bei Einlage der atypisch stillen Beteiligung erfolgt eine Anrechnung dieser in Form von Eigenkapital, welche den Gesellschafter somit an dem Vermögenswert des Unternehmens beteiligt. Bei Beendigung des Verhältnisses bzw. Ausscheiden des Beteiligten aus der Gesellschaft hat dieser neben seiner geleisteten

⁶⁴Vgl. *Schulze zur Wiesche*, Prof. Dr. D., 6.Aufl. 2013, Die GmbH & Still – Eine alternative Gesellschaftsform S.12 Rn.22

⁶⁵Vgl. *Elmar/Vogl*, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.11

⁶⁶Vgl. *Elmar/Vogl*, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.11

⁶⁷Vgl. *Schulze zur Wiesche*, Prof. Dr. D., 6.Aufl. 2013, Die GmbH & Still – Eine alternative Gesellschaftsform S.273 Rn.598

⁶⁸Vgl. *Schulze zur Wiesche*, Prof. Dr. D., 6.Aufl. 2013, Die GmbH & Still – Eine alternative Gesellschaftsform S.273 Rn.598

Vermögenseinlage ebenso Anspruch auf einen anteiligen Wert an den stillen Reserven des Anlagevermögens und dem Geschäftsmehrwert.⁶⁹ Durch Entstehen einer personengesellschaftlichen Mitunternehmerschaft, wird der Betrieb der Außengesellschaft (GmbH) in die Innengesellschaft (GmbH & atypisch Still) verlegt. Die verpflichtende Abgabe einer Gewerbesteuererklärung erfolgt durch die GmbH, auf Grund ihres Außenauftritts, für die GmbH & atypisch Still. Diese tritt nach außen hin nicht in Erscheinung. Durch die in diesem Fall hervortretenden Eigenschaften der Personengesellschaft wird der Freibetrag gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GewStG gewährt.⁷⁰ Zudem erhält der Gesellschafter durch Feststellung der Einkünfte in gesonderter und einheitlicher Form die gewerbesteuerliche Ermäßigung gemäß § 35 EStG in Höhe des 3,8 fachen des Gewerbesteuermessbetrages in seiner Einkommensteuererklärung angerechnet.⁷¹

Negativ beurteilt, wird die Tatsache, dass der Gewinnanspruch eines atypisch stillen Gesellschafters nicht als Betriebsausgabe in den Büchern der GmbH erfasst wird.⁷² Entkräftend steht diesem Nachteil jedoch gegenüber, dass der Gewinnanteil durch seinen Ansatz in der gesonderten und einheitlichen Feststellungserklärung der Gewerbesteuer unterliegt, jedoch der Körperschaftsteuer entzogen wird und somit eine Minderung des zu versteuernden Einkommens erzielt.⁷³

⁶⁹Vgl. *Elmar/Vogl*, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.11

⁷⁰Vgl. *Schulze zur Wiesche*, Prof. Dr. D., 6.Aufl. 2013, Die GmbH & Still – Eine alternative Gesellschaftsform S.275 Rn.601

⁷¹Vgl. *Schulze zur Wiesche*, Prof. Dr. D., 6.Aufl. 2013, Die GmbH & Still – Eine alternative Gesellschaftsform S.275 Rn.601

⁷²Vgl. *Elmar/Vogl*, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.11

⁷³Vgl. *Elmar/Vogl*, 41. Edition 2017, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon – Stille Gesellschaft Rn.11

3. Zusammenfassung

Beteiligungen an Unternehmen, wie beispielsweise einer Kapitalgesellschaft, erfolgen aus den unterschiedlichsten betriebswirtschaftlichen, rechtlichen und steuerlichen Gründen. Sie unterliegen Anforderungen, Bestimmungen und den gesetzlichen Vorgaben, unter dessen Anbetracht sich nur eine geringe Entscheidungsfreiheit für den Beteiligten ergibt. Entgegen dieser Annahmen positioniert sich die stille Beteiligung in ihrer typischen und atypischen Ausprägung. In Kombination mit der GmbH entwickelt sie sich zu einer eigenen Unternehmensform, welche vielseitig gestaltbar ist. Entsprechend der beabsichtigten Vorgänge und Ziele, bietet sich die einfache vertragliche Gestaltung, und Vorgehensweise einer stillen Beteiligung an. Hinsichtlich der gewünschten ertragsteuerlichen Behandlung, oder der beabsichtigten Stellung des stillen Gesellschafters innerhalb des Unternehmens, stellt die stille Beteiligung ihre Vielfältigkeit dar. Ob Eigenkapital oder Fremdkapital, ob Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Einkünfte aus Kapitalvermögen, Gesellschafter und Gesellschaft erhalten bereits vorab die Wahl zur Entscheidung und Gestaltung. Sowohl die typische stille Beteiligung, als auch die atypisch stille Beteiligung verfügen über ihre Vor- und Nachteile, und präsentieren sich beide als Gestaltungsinstrument, aus steuerlicher Sicht. Die Gewerbesteuer spielt wohl die ausschlaggebendste Rolle betreffend des Gestaltungsspielraums, wodurch der Gesellschaft Möglichkeiten geboten werden, bares Geld, in Form eine Steuerersparnis in Höhe von 3.430,00 EUR (siehe 2.0 Vergleichsrechnung zur Gewerbesteuerbelastung), einzusparen.

Literaturverzeichnis

Binz/Sorg/Mayer/Beier. (2018). *Binz/Sorg, Die GmbH & Co. KG - § 27 GmbH & Still.* Beck.

Nitzschke/Blümich. (2018). *UmwStG 2006 § 20 Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft.* Beck.

Ratschow/Blümich. (2018). *EStG § 20 Kapitalvermögen.* Beck.

Schmidt, K. (2012). *Müchener Kommentar zum HGB § 230 - Begriff und Wesen der stillen Gesellschaft*. München: Beck.

Vogl, E. (2017). *Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon - Stille Gesellschaft*. Beck.

Wiesche, P. D. (2013). *Die GmbH & Still - Eine alternative Gesellschaftsform*. Nordkirchen: Beck.

Rechtsprechungsverzeichnis

BFH in BFHE 252, 193, BStBl. II 2016, 517, DStRE 2016, 683 Rn.30

BFH v. 12.5.2016 – IV R 27/13, BeckRS 2016, Rn.21

BFH in BFHE 252, 193, BStBl. II 2016, 517, DStRE 2016, 683 Rn.24

BFH 22.7.1997 VIII R 57/95, BStBl. II 1997, 755 und BFH 22.7.1997 VIII R 13/96, BStBl. II 1997, 768

BFH 12.11.1985 VIII R 414/83, BFH/NV 1987, 393

BGH v. 12.05.1986, GmbHR 1986, 347