Die GmbH & Still

Eine alternative Gesellschaftsform

Mit Vertragsmustern

von

Prof. Dr. Dieter Schulze zur Wiesche
Nordkirchen

7., neu bearbeitete Auflage

2018

C.H.BECK

Inhaltsübersicht

Einleitung 1

Teil 1
Stille Beteiligung an einer GmbH 5

1 Rechtliche Grundlagen 5
2 Stille Beteiligung als Innengesellschaft 11
3 Vertragliche Gestaltungsmöglichkeiten 19
4 Stellung des stillen Gesellschafters 26
5 Gegenstand der Einlage und deren bilanzsteuerliche Behandlung . . . 34
6 Gewinn- und Verlustbeteiligung des stillen Gesellschafters 45
7 Außenhaftung des stillen Gesellschafters 52
8 Behandlung der übrigen Rechtsbeziehungen 53
9 Kündigung der stillen Gesellschaft und Auseinandersetzung 55
10 Stille Beteiligung im Insolvenzfalle 67
11 Gründung einer GmbH & Still 72
12 Entstehung und Beendigung einer GmbH & Still durch Vorgänge, die unter das Umwandlungsrecht fallen 77
13 Die Aktiengesellschaft & atypisch Still 79
14 Stille Beteiligungen an einer Unternehmergesellschaft mit beschränkter Haftung 82

Teil 2
Steuerliche Behandlung der GmbH & Still 83

1 Einleitung 83
2 Steuerliche Anerkennung der GmbH & Still 84
3 Typische und atypische stille Beteiligung 95
4 Typische stille Beteiligung im EStG 112
5 Atypische stille Beteiligung an einer GmbH 154
6 Stille Beteiligung und Betriebsaufspaltung 217
7 Die Unterbeteiligung an einem GmbH-Anteil 223
8 Begründung und Beendigung einer GmbH & Still 230
9 Übrige Steuerarten 274
10 Steuerbescheide, Rechtsbehelfsverfahren 312

Teil 3
Vor- und Nachteile der GmbH & Still 321

1 Stille Beteiligung und GmbH 321
2 Stille Beteiligung und Darlehen 329
3 Stille Beteiligung oder Betriebsaufspaltung 331
4 Stille Beteiligung oder GmbH & Co KG 334
Tabellarische Übersicht: Vor- und Nachteile 340

Teil 4
Vertragsmuster 341

1 Vertragsmuster zur Begründung einer typischen stillen Gesellschaft 341
2 Vertragsmuster zur Begründung einer atypischen stillen Gesellschaft 345
3 Vertragsmuster zur Begründung einer atypischen stillen Gesellschaft beschränkt auf einen Geschäftsbereich 348
4 Vertragsmuster hinsichtlich der Einbringung eines Betriebes in eine GmbH bei Wertausgleich durch eine stille Beteiligung 350
5 Vertrag über die Gründung einer mehrgliedrigen GmbH & atypisch Still 353
5 Klauselvarianten für die Einlage-Beitragsbestimmung 359
6 Klauselvarianten für die Gewinn- und Verlustbeteiligung 363
7 Klauselvarianten für die Beendigung des stillen Gesellschaftsverhältnisses 364
8 Klauselvarianten betreffend die Auseinandersetzung 365
9 Klauselvariante zur Regelung des Erbfalls 366
10 Vertragsmuster hinsichtlich einer Innengesellschaft, bei der der Handelsgewerbetreibende weder am Vermögen noch am Gewinn beteiligt ist 367

Stichwortverzeichnis 369

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 7. Auflage V
Inhaltsübersicht VII
Literaturverzeichnis XXI
Abkürzungsverzeichnis XXVII

Einleitung 1
1 Stille Beteiligung als Ergänzung zur GmbH 1
2 Stille Beteiligung als Finanzierungsmittel 2
3 Die stille Beteiligung als Sanierungsmittel 3
4 Atypisch stille Beteiligungen als Mittel zu Umstrukturierungen 3

Teil 1
Stille Beteiligung an einer GmbH 5

1 Rechtliche Grundlagen 5
1.1 Beteiligung an einem Handelsgewerbe 5
1.1.1 Abgrenzung zu den Genussrechten 5
1.2 Vermögenseinlage 7
1.3 Gewinnbeteiligung 8
1.4 Gesellschaftsvertrag 9

2 Stille Beteiligung als Innengesellschaft 11
2.1 Innengesellschaft 11
2.2 Firma 11
2.3 Bilanzierung der stillen Beteiligung 11
2.3.1 Typische stille Beteiligung 12
2.3.2 Atypische stille Beteiligung 12
2.3.3 Stille Beteiligung eines GmbH-Gesellschafters 14
2.3.4 Stille Beteiligung als kapitalersetzendes Darlehen 15
2.4 Rechtsstellung mehrerer stiller Beteiligter 15
2.4.1 Gestaltungmöglichkeiten 15
2.4.2 Koordination der einzelnen stillen Gesellschafter ohne Einbeziehung des Inhabers des Handelsgewerbes 17
2.4.3 Koordination der einzelnen stillen Gesellschafter unter Einschluss des Inhabers des Handelsgewerbes (Innen-KG) 18

3 Vertragliche Gestaltungsmöglichkeiten 19
3.1 Gestaltungsfreiheit beim Abschluss des Gesellschaftsvertrages 19
3.2 Typische stille Beteiligung 20
3.3 Atypische stille Beteiligung 20
3.3.1 Vermögensmäßige Beteiligung 21
3.3.2 Mitwirkung des stillen Gesellschafters bei betrieblichen Entscheidungen 22
3.3.3 Die mehrgliedrige atypisch stille Gesellschaft 23
3.3.4 Beschränkung der stillen Beteiligung auf Geschäftsbereiche der GmbH 24

4	**Stellung des stillen Gesellschafters**	26
4.1	Grundsätze	26
4.2	Zustimmungspflichtige Maßnahme	27
4.3	Kontrollrechte des stillen Gesellschafters	28
4.4	Informations- und Kontrollrechte, § 233 HGB	29
4.5	Informationsrechte, §§ 50a, 50b GmbHG	30
4.6	Kein Einfluss auf die laufenden Geschäfte	31
4.7	Widerspruchsrecht gegen Maßnahmen, die über die laufende Geschäftsführung hinausgehen	31
4.8	Keine Teilnahme an der Gesellschafterversammlung	31
4.9	Geschäftsführerbestellung	32
4.10	Mitwirkung in weiteren Organen der Gesellschaft	32
4.11	Keine Gewinnfeststellung	32
4.12	Einfluss der stillen Beteiligung auf die Stellung als GmbH-Gesellschafter	33
5	**Gegenstand der Einlage und deren bilanzsteuerliche Behandlung**	34
5.1	Beitragsleistungen	34
5.2	Begriff der Vermögenseinlage	35
5.3	Behandlung der Bareinlage	35
5.4	Behandlung der Sacheinlage	36
5.5	Behandlung von Nutzungseinlagen	37
5.6	Einlage von Dienstleistungen	38
5.7	Einlage von künftigen Leistungen	39
5.8	Die bilanzielle Behandlung	40
5.8.1	Behandlung als Fremdkapital	40
5.8.2	Behandlung der atypisch stillen Beteiligung als Eigenkapital	41
5.8.3	Erfassung der Verlustübernahme in der Gewinn- und Verlustrechnung	43
5.8.4	Behandlung der stillen Einlage im Überschuldungsstatus	43
6	**Gewinn- und Verlustbeteiligung des stillen Gesellschafters**	45
6.1	Grundsätze	45
6.2	Bemessungsgrundlage für den Gewinnanspruch	45
6.3	Beteiligung am laufenden Gewinn	46
6.4	Beteiligung am Handelsbilanzgewinn	46
6.5	Steuerbilanzgewinn als Bemessungsgrundlage	46
6.6	Andere Bemessungsgrundlagen	48
6.7	Gewinnverteilungsschlüssel	48
6.8	Entnahme des stillen Gesellschafters	49
6.9	Verlustbeteiligung	50
7	**Außenhaftung des stillen Gesellschafters**	52
8	**Behandlung der übrigen Rechtsbeziehungen**	53
8.1	Geschäftsführervertrag	53
8.2	Sonstige Arbeitsverhältnisse	53
8.3	Pachtverhältnisse	54
8.4	Lizenzverträge	54
8.5	Darlehensgewährungen	54

9	**Kündigung der stillen Gesellschaft und Auseinandersetzung**	55
9.1	Auflösung durch Kündigung	55
9.1.1	Sofortige Wirkung der Kündigung	55
9.1.2	Rückzahlungsansprüche im Falle der Beendigung der stillen Gesellschaft	56
9.1.3	Zahlung noch ausstehender Einlagen	56
9.2	Auflösung des stillen Gesellschaftsverhältnisses durch Zeitablauf	57
9.3	Kündigung aus wichtigem Grund	57
9.4	Auflösung einer mehrgliedrigen GmbH & atypisch Still	58
9.5	Rückabwicklung einer stillen Beteiligung an einer mehrgliedrigen GmbH & atypisch Still beim Anteilseerwerb	60
9.6	Tod des stillen Gesellschafters	64
9.7	Auflösung der stillen Gesellschaft im Falle der Insolvenz des Geschäftsinhabers	64
9.8	Auseinandersetzung	64
9.9	Beendigung der stillen Beteiligung durch Umwandlung in Stammkapital	66
10	**Stille Beteiligung im Insolvenzfalle**	67
10.1	Stiller Beteiligter als Insolvenzgläubiger	67
10.2	Weitere Darlehen und stille Beteiligungen eines stillen Gesellschafters	68
10.3	Die atypisch stille Beteiligung in der Insolvenz	68
10.4	Die typisch stille Beteiligung bei gleichzeitiger unmittelbarer Beteiligung an der GmbH als Stammgesellschafter	69
10.5	Stiller Beteiligter als Schuldner	70
10.6	Anfechtung der Rückzahlung der Einlage eines stillen Gesellschafters durch den Insolvenzverwalter	70
11	**Gründung einer GmbH & Still**	72
11.1	Abschluss des Vertrages durch Geschäftsführer	72
11.2	Mangel im Innenverhältnis	72
11.3	Eintragungspflicht der GmbH & Still	74
11.4	Unwirksamkeit des stillen Beteiligungsvertrages	75
11.5	Einräumung einer stillen Beteiligung an Gesellschafter und Treuepflicht	75
11.6	Schadenersatzverpflichtung der Gesellschafter gegenüber Gesellschaft aus der Gründung	76
12	**Entstehung und Beendigung einer GmbH & Still durch Vorgänge, die unter das Umwandlungsrecht fallen**	77
12.1	Grundsätze	77
12.2	Übergang des Vermögens auf eine GmbH & Still	77
12.2.1	Verschmelzung	77
12.2.2	Übergang durch Spaltung	77
12.2.3	Übergang eines Einzelunternehmens durch Ausgliederung	78
12.2.4	Formwechsel	78
12.3	Beendigung der GmbH & Still durch Umwandlung	78
13	**Die Aktiengesellschaft & atypisch Still**	79
13.1	Grundsätze	79
13.2	Vertragsabschluss	79

13.3 Satzungsregelungen 79
13.4 Die Begründung einer atypisch stillen Beteiligung als Unternehmens- und Teilgewinnabführungsvertrag 80
13.5 Schlussbetrachtung 81

14 Stille Beteiligungen an einer Unternehmergesellschaft mit beschränkter Haftung 82

Teil 2
Steuerliche Behandlung der GmbH & Still 83

1 Einleitung 83

2 Steuerliche Anerkennung der GmbH & Still 84
2.1 Grundsätze für die steuerliche Anerkennung 84
2.2 Stille Beteiligung von Gesellschaftern der GmbH an dieser 84
2.3 Gesellschaftsvertrag als Grundlage für ein stilles Beteiligungsverhältnis 85
2.4 Steuerliche Anerkennung der Einräumung von stillen Beteiligungen an minderjährige Familienangehörige eines Gesellschafters einer GmbH 87
2.4.1 Begriff der Schenkung 88
2.4.2 Bürgerlich-rechtliche Wirksamkeit des Vertrages 88
2.4.3 Ernsthaftigkeit der Vereinbarungen 89
2.4.4 Eindeutigkeit der Vereinbarungen 90
2.4.5 Tatsächliche Durchführung des Gesellschaftsverhältnisses 90
2.4.6 Vertragsabschluss unter Bedingungen wie mit Dritten 92
2.4.7 Konsequenzen aus der Nichtanerkennung der Vermögensübertragung 93

3 Typische und atypische stille Beteiligung 95
3.1 Grundsätze 95
3.2 Beteiligung am Risiko 98
3.2.1 Beteiligung am Gewinn 98
3.2.2 Beteiligung am Verlust 99
3.2.3 Beteiligung am Vermögen 100
3.2.4 Beteiligung am Geschäftswert 101
3.3 Mitbestimmung 102
3.4 Gesamtbetrachtung 105
3.5 Die faktische Mitunternehmerschaft 107
3.6 Einpersonen-GmbH & Still 109
3.7 Die Vermögen verwaltende GmbH & atypisch Still 110
3.8 Zusammenfassung 110

4 Typische stille Beteiligung im EStG 112
4.1 Grundsätze 112
4.2 Behandlung der stillen Beteiligung bei der GmbH 113
4.2.1 Gewinnbeteiligung als Betriebsausgabe 113
4.2.2 Höhe des Gewinnanspruchs 114
4.2.3 Die Zinsschranke des § 4h 115
4.2.3.1 Grundsätze 115
4.2.3.2 Betrieb iSd § 4h EStG 116
4.2.3.3 Kapitalforderungen/Fremdkapital 116
4.2.3.4 Zinsaufwendungen/Zinserträge 116

4.2.3.5 Steuerliches EBITDA ... 117
4.2.3.6 Zinsvortrag ... 117
4.2.3.7 Konzernzugehörigkeit ... 118
4.2.3.8 Gesellschafterfremdfinanzierung ... 118
4.2.4 Zeitpunkt der Verausgabung ... 119
4.2.5 Verlustbeteiligung ... 119
4.3 Behandlung des Gewinnanspruchs des stillen Gesellschafters beim Gesellschafter selbst ... 121
4.3.1 Zurechnung der Einkünfte ... 121
4.3.2 Zufluss des Gewinnanspruchs ... 122
4.3.3 Zeitpunkt des Zuflusses ... 122
4.3.4 Kapitalertragsteuer als Abgeltungssteuer ... 123
4.3.4.1 Behandlung der Gesellschafter, die nicht oder nur mit einem Anteil von unter 10 vH beteiligt und gleichzeitig Stammgesellschafter sind 125
4.3.4.2 Stille Beteiligung bei mindestens 10 vH Beteiligung am Stammkapital ... 126
4.3.4.3 Die stille Beteiligung am Betrieb einer GmbH im Betriebsvermögen 127
4.3.5 Behandlung von Verlusten ... 129
4.3.5.1 Verlust der Einlage ... 129
4.3.5.2 Verlustbeteiligung als Werbungskosten ... 130
4.3.5.3 Verlustausgleich im Jahr der Entstehung des Verlustes ... 134
4.3.5.4 Berücksichtigung von Verlusten bei beschränkt Steuerpflichtigen ... 134
4.3.5.6 Einschränkung des Verlustabzuges bei Kapitalgesellschaften als stille Gesellschafter ... 134
4.3.5.7 Beschränkung des Verlustausgleichs und des Verlustabzuges nach § 15a EStG ... 134
4.3.5.7.1 Allgemeine Grundsätze ... 134
4.3.5.7.2 Das Kapitalkonto als Bestimmung des Verlustausgleichsvolumens ... 135
4.3.5.7.3 Berücksichtigung von Sonderbetriebsvermögen ... 136
4.3.5.7.4 Eigene Werbungskosten des stillen Gesellschafters ... 137
4.3.5.7.5 Erweiterter Verlustausgleich ... 138
4.3.5.7.6 Einlage des stillen Gesellschafters ... 138
4.3.5.7.7 Verrechnung von Verlusten mit künftigen Gewinnen ... 139
4.3.5.7.8 Behandlung von Einlageminderungen ... 139
4.3.6 Behandlung von Schuldzinsen ... 139
4.3.7 Sparerfreibetrag ... 140
4.4 Vergütungen aus anderen Rechtsbeziehungen seitens der GmbH ... 140
4.4.1 Anstellungsvertrag ... 141
4.4.2 Darlehensgewährungen ... 141
4.4.3 Nutzungsüberlassungen ... 142
4.5 Verdeckte Gewinnausschüttung ... 142
4.5.1 Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung ... 142
4.5.2 Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung ... 143
4.5.2.1 Grundsätze ... 143
4.5.2.2 Zurechnung zum körperschaftsteuerpflichtigen Einkommen ... 144
4.5.2.3 Tarifbesteuerung ... 144
4.5.3 Einzelfälle der verdeckten Gewinnausschüttung ... 145
4.5.3.1 Verdeckte Gewinnausschüttung bei Nichtanerkennung des Gesellschaftsverhältnisses ... 145

4.5.3.2 Stille Beteiligung als verdecktes Eigenkapital 145
4.5.3.3 Verdeckte Gewinnausschüttung durch Höherbewertung von Einlagen 147
4.5.3.4 Verdeckte Gewinnausschüttung in der Form der überhöhten Gewinnbeteiligung 147
4.5.3.5 Unangemessene Gewinnbeteiligung bei Gesellschaftsverhältnissen mit Angehörigen 149
4.5.3.6 Verdeckte Gewinnausschüttungen in anderen Fällen 150
4.6 Stille Beteiligung von beschränkt Steuerpflichtigen 150
4.7 Kapitalersetzende Leistung als verdecktes Eigenkapital 151
4.8 GmbH & Co KG und fehlgeschlagene Mitunternehmerschaft 151

5 Atypische stille Beteiligung an einer GmbH 154
5.1 Grundlagen der atypisch stillen Beteiligung 154
5.1.1 Betrieb der GmbH als Betrieb der Mitunternehmerschaft 154
5.1.2 Die Person des atypisch stillen Gesellschafters 156
5.2 Umfang der gewerblichen Einkünfte 157
5.2.1 Grundsätze, gesetzliche Grundlagen 157
5.2.2 Beschränkung der stillen Beteiligung auf eine bestimmte Tätigkeit . 158
5.2.3 Gewinnermittlung bei einer Vielzahl von stillen Beteiligungen am selben Unternehmen 160
5.2.4 Behandlung der Sondervergütungen eines Gesellschafters im Rahmen der Mitunternehmerschaft 163
5.2.5 Behandlung der Vergütungen beim atypischen stillen Gesellschafter einer GmbH 165
5.3 Gewinnermittlung und Betriebsvermögen 167
5.3.1 Grundzüge der Gewinnermittlung 167
5.3.2 Betriebsvermögen der GmbH & Still 169
5.3.2.1 Grundsätze 169
5.3.2.2 Der Betrieb der GmbH als Grundlage für die Mitunternehmerschaft 169
5.3.2.3 Sonderbetriebsvermögen 170
5.3.2.3.1 Sonderbetriebsvermögen I 170
5.3.2.3.2 Sonderbetriebsvermögen II 170
5.3.2.3.3 Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit der Beteiligung 170
5.3.2.3.4 Behandlung der GmbH-Anteile als Sonderbetriebsvermögen 171
5.3.2.3.5 Wertansatz des Sonderbetriebsvermögens 173
5.3.3 Gewinnermittlung 173
5.3.3.1 Grundsätze 173
5.3.3.2 Bilanz der GmbH 174
5.3.3.2.1 Handelsbilanz als Grundlage 174
5.3.3.2.2 Gewerbesteuer 176
5.3.3.2.3 Die Zinsschranke § 4h EStG (→ Rn. 221 ff.) 177
5.3.3.2.4 Überentnahmen durch den atypisch stillen Gesellschafter 178
5.3.3.2.5 Behandlung der Rechtsgeschäfte mit Gesellschaftern 179
5.3.3.2.6 Ergänzungsbilanzen 179
5.3.3.3 Behandlung der stillen Gesellschaftern gewährten Sondervergütungen 180
5.3.3.3.1 Grundsätze 180
5.3.3.3.2 Gewinnausschüttungen der GmbH 181
5.3.3.3.3 Geschäftsführergehalt 183
5.3.3.3.4 Pensionszusagen 184
5.3.3.3.5 Miet- und Pachteinnahmen 186

5.3.3.3.6 Darlehen ... 188
5.3.3.3.7 Lizenzen ... 188
5.3.3.4 Die Doppel- bzw. mehrstöckige GmbH & atypisch Still ... 189
5.3.3.4.1 Anteile an atypisch stiller Gesellschaft im Betriebsvermögen einer GmbH & atypisch Still ... 189
5.3.3.4.2 Sondervergütungen an Gesellschafter der GmbH & atypisch Still als Obergesellschaft ... 190
5.3.3.4.3 Die atypisch stille Beteiligung an einer Komplementär-GmbH ... 190
5.3.3.4.4 Die GmbH & Co KG atypisch stille Gesellschaft ... 191
5.3.3.4.5 Sonderbetriebsvermögen der Obergesellschaft ... 194
5.3.3.4.6 Sonderbetriebsvermögen des mittelbaren Gesellschafters bei der Untergesellschaft ... 194
5.4 Gewinnverteilung auf die Gesellschafter ... 197
5.4.1 Grundsätze ... 197
5.4.2 Unangemessene Gewinnverteilung innerhalb der atypischen stillen Beteiligung ... 200
5.4.2.1 Gewinnverzicht der GmbH als verdeckte Gewinnausschüttung ... 200
5.4.2.2 Unangemessene Gewinnverteilung aufgrund von Verzichten anderer Mitgesellschafter ... 203
5.4.3 Verteilung außerbilanzieller Gewinnzurechnung ... 203
5.4.4 Gewinnfeststellung und Gewinnverteilung anhand eines Beispiels ... 204
5.4.5 Der Gewinnanteil als Grundlage für die Besteuerung der Mitunternehmer ... 205
5.5 Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttungen ... 205
5.6 Verlustübernahme durch den atypisch stillen Gesellschafter ... 206
5.6.1 Grundsätze ... 206
5.6.2 Das Kapitalkonto des atypischen stillen Gesellschafters ... 207
5.6.3 Behandlung von Sonderbetriebsausgaben ... 208
5.6.4 Verrechnung mit künftigen Gewinnen ... 208
5.6.5 Behandlung von Kapitalherabsetzungen iSd § 15a Abs. 3 EStG ... 209
5.6.6 Fortschreibung des verrechenbaren Verlustes ... 209
5.7 Vergünstigungen des nicht entnommenen Gewinnes, § 34a EStG ... 209
5.7.1 Grundsätze ... 209
5.7.2 Nicht entnommener Gewinn ... 210
5.7.3 Der Begünstigungsbetrag ... 211
5.7.4 Der nachversteuerungspflichtige Betrag ... 212
5.7.5 Durchführung der Nachversteuerung ... 212
5.8 Steuerermäßigung nach § 35 EStG bei gewerblichen Personengesellschaften ... 213
5.9 Beschränkt Steuerpflichtiger als atypischer stiller Gesellschafter ... 216

6 Stille Beteiligung und Betriebsaufspaltung ... 217
6.1 Betriebsaufspaltung ... 217
6.2 Stille Beteiligung eines beherrschenden Gesellschafters als Betriebsaufspaltung ... 218
6.2.1 Stille Beteiligung in Form einer Bareinlage ... 218
6.2.2 Stille Beteiligung durch Überlassung von Wirtschaftsgütern ... 218
6.3 Stille Beteiligung bei gleichzeitiger Nutzungsüberlassung ... 220
6.4 Betriebsaufspaltung und atypische stille Beteiligung ... 220
6.5 Organschaft und GmbH & atypisch Still ... 221

7	**Die Unterbeteiligung an einem GmbH-Anteil**	223
7.1	Die Unterbeteiligung an einem Gesellschaftsanteil	223
7.2	Die typische Unterbeteiligung	223
7.2.1	Behandlung des Stammgesellschafters	223
7.2.2	Behandlung des Unterbeteiligten	223
7.3	Die atypisch stille Unterbeteiligung an einem GmbH-Anteil	224
7.3.1	Grundsätze	224
7.3.2	Wirtschaftliche Inhaberschaft	224
7.3.2.1	Voraussetzungen	224
7.3.2.2	Vermögensrechte	225
7.3.2.3	Verwaltungsrechte	225
7.3.2.4	Kündigung durch den Hauptbeteiligten	226
7.3.3	Folgerungen	227
7.3.3.1	Veräußerungsgewinne aus Veräußerung einer Unterbeteiligung	227
7.3.4	Einzelfälle	228
7.3.4.1	Typische und atypische Unterbeteiligung an einem Kapitalanteil	228
8	**Begründung und Beendigung einer GmbH & Still**	230
8.1	Die Gründung einer typischen GmbH & Still, bei der der Stille nicht als Mitunternehmer anzusehen ist	230
8.1.1	Grundsätze	230
8.1.2	Umwandlung von Gewinnvorträgen und Rücklagen	230
8.1.3	Behandlung eines Agio im Zusammenhang mit einer Sacheinlage	231
8.2	Die Aufnahme eines atypisch stillen Gesellschafters in eine bereits tätige GmbH	231
8.2.1	Die Einlage der GmbH bei Bareinlage des stillen Gesellschafters	232
8.2.1.1	Übertragung iSd §§ 3 ff. UmwStG	232
8.2.1.2	Einbringung iSd § 24 UmwStG in eine atypisch stille Gesellschaft	233
8.2.1.2.1	Behandlung der GmbH als Einbringender	234
8.2.1.2.2	Behandlung des stillen Gesellschafters	235
8.3	Einbringung eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft in eine GmbH & Still	241
8.3.1	Problemstellung	241
8.3.2	Umwandlung nach dem Umwandlungsgesetz	242
8.3.2.1	Rechtliche Voraussetzungen	242
8.3.2.2	Behandlung der übrigen Rechtsverhältnisse	243
8.3.2.3	Kapital	244
8.3.2.3.1	Umwandlung eines Einzelunternehmens	244
8.3.2.3.2	Umwandlung einer OHG	244
8.3.2.3.3	Umwandlung einer KG in eine GmbH	246
8.3.3	Steuerliche Behandlung der Einbringung in eine GmbH & Still (§ 20 Abs. 1 UmwStG)	247
8.3.3.1	Grundlagen	247
8.3.3.2	Einbringung eines Betriebes in eine GmbH nach § 20 UmwStG	247
8.3.3.3	Übertragung von Sonderbetriebsvermögen gegen eine stille Beteiligung	250
8.3.3.4	Darlehens- und Privatkonten	251
8.3.3.5	Vereinbarung weiterer Entgelte neben der Überlassung von Geschäftsanteilen	251
8.3.3.6	Gewährung von stillen Beteiligungen als Teilentgelt für die Einbringung von Betrieben	252

8.3.3.7 Umwandlung von Kapital-, Darlehens- und Privatkonten in eine stille Beteiligung ... 253
8.3.4 Einbringung eines Betriebes bzw. Mitunternehmeranteils in eine atypische GmbH & Still durch den atypisch stillen Gesellschafter § 24 Abs. 1 UmwStG ... 254
8.3.5 Einzelfälle ... 257
8.3.5.1 Umwandlung einer GmbH & Co KG in eine GmbH & Still ... 257
8.3.5.1.1 Typische stille Beteiligung ... 257
8.3.5.1.2 Umwandlung der Kommanditbeteiligung in eine atypische stille Beteiligung ... 258
8.3.5.2 Umwandlung von Pachtverhältnissen in ein stilles Beteiligungsverhältnis ... 258
8.3.5.2.2 Umwandlung bei Betriebsaufspaltung ... 259
8.3.5.2.3 Umwandlung des Pachtverhältnisses in eine stille Beteiligung ohne eine vorausgegangene Betriebsaufspaltung ... 259
8.4 Veräußerung einer stillen Beteiligung ... 260
8.4.1 Veräußerung einer typischen stillen Beteiligung ... 260
8.4.2 Veräußerung einer atypischen stillen Beteiligung ... 261
8.5 Liquidation der GmbH ... 262
8.5.1 Ermittlung des Liquidationsgewinns der GmbH ... 262
8.5.2 Rückwirkende Erfassung eines Einbringungsgewinns bei Erwerb der GmbH durch Einbringung ... 263
8.5.3 Auseinandersetzung einer typischen stillen Beteiligung ... 263
8.5.4 Auseinandersetzung einer atypischen stillen Beteiligung ... 264
8.6 Beendigung durch Rückerstattung der Einlage ... 265
8.6.1 Typische stille Beteiligung ... 265
8.6.2 Beendigung der atypischen stillen Beteiligung durch Kapitalrückzahlung ... 265
8.7 Realteilung ... 266
8.7.1 Begriff ... 266
8.7.2 Echte Realteilung ... 268
8.7.3 Unechte Realteilung ... 268
8.8 Beendigung der stillen Beteiligung durch Umwandlung dieser in Stammkapital der GmbH ... 269
8.8.1 Behandlung der typischen stillen Beteiligung ... 269
8.8.2 Umwandlung einer atypischen stillen Beteiligung in eine Beteiligung am Stammkapital ... 269

9 Übrige Steuerarten ... 274
9.1 Gewerbesteuer der GmbH & Still ... 274
9.1.1 Einleitung ... 274
9.1.2 Typische stille Beteiligung ... 274
9.1.2.1 GmbH als Gewerbesteuerpflichtige ... 274
9.1.2.2 Ermittlung des Gewerbeertrags ... 274
9.1.2.2.1 Körperschafisteuerlicher Gewinn als Grundlage des Gewerbeertrags 274
9.1.2.2.2 Hinzurechnungen nach § 8 GewStG ... 275
9.1.2.2.3 Behandlung des Verlustanteils ... 275
9.1.2.2.4 Steuermesszahl und Steuermessbetrag ... 276
9.1.3 Atypische stille Gesellschaft ... 276
9.1.3.1 Atypische stille Beteiligung als selbständiger Gewerbesteuerpflichtiger ... 276
9.1.3.2 Ermittlung des Gewerbeertrags ... 278

9.3.3	Verluste einer atypisch stillen Beteiligung im Betriebsvermögen	280
9.1.3.4	Freibeträge für natürliche Personen	282
9.1.3.5	Gewerbesteuerpflicht	282
9.1.3.6	Gewerbesteuerschuldner	283
9.2	Erbschaft- und Schenkungssteuer	284
9.2.1	Grundsätze	284
9.2.2	Die typisch stille Gesellschaft	284
9.2.3	Die GmbH & atypisch Still	285
9.2.3.1	Grundsätze	285
9.2.3.2	Bewertung des Betriebsvermögens	285
9.2.3.2.1	Bewertungsmethode für Anteile an Großbetrieben	286
9.2.3.2.2	Das vereinfachte Ertragswertverfahren	287
9.2.3.3	Vorwegabschlag bei Familiengesellschaften (Erlass nach § 13a Abs. 9 ErbStG)	289
9.2.3.4	Verschonung des Betriebsvermögens	291
9.2.3.4.1	Grundsätze	291
9.2.3.4.2	Begünstigungsfähiges Vermögen (Erlass nach § 13a Abs. 5 ErbStG)	292
9.2.3.4.3	Begünstigtes Vermögen	293
9.2.3.4.4	Verwaltungsvermögen (Erlass § 13a Abs. 3b.12 ErbStG)	294
9.2.3.4.5	Die Verschonungsmaßnahmen	300
9.2.3.4.5	Neufestsetzung der ErbSt bei Unterschreiten der Lohnsummengrenze von 400 % bzw. 700 %	303
9.2. 3.4.6	Nachversteuerung im Falle der Minderung des Betriebsvermögens innerhalb von 5 bzw. 7 Jahren	303
9.2.3.5.1	Steuerfestsetzung, Säumniszuschläge, Verzinsung (Begr. zu § 13a Abs. e Nr. 5–9 ErbStG E, BR-Drs. 8,9)	308
9.2.3	Tarifbegrenzung beim Erwerb von Betriebsvermögen	308
9.3	Grunderwerbsteuerliche Fragen	308
9.3.1	Grundsätze	308
9.3.2	Eintritt eines stillen Gesellschafters gegen Bareinlage	309
9.3.3	Eintritt eines stillen Gesellschafters gegen Einbringung von Grundstücken	309
9.3.4	Nutzungsüberlassung eines Grundstücks als stille Einlage	309
9.3.5	Einbringung eines Betriebs in eine GmbH mit gleichzeitiger stiller Beteiligung	309
9.4	Umsatzsteuer	310
9.4.1	Stiller Beteiligter als Unternehmer	310
9.4.2	Umsatzsteuer im Zusammenhang mit der Errichtung, Umwandlung und Auflösung	311
10	**Steuerbescheide, Rechtsbehelfsverfahren**	312
10.1	Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte	312
10.2	Zuständigkeit für den Erlass von Steuerbescheiden, Gewinnfeststellungsbescheiden	314
10.3	Prüfungsanordnung	314
10.4	GmbH & atypisch Still im Rechtsbehelfsverfahren	315
10.4.1	Gewerbesteuermessbescheid	316
10.4.2	Einheitliche Gewinnfeststellung	317
10.4.3	Prozessstandschaft	318
10.4.4	Klagebefugnis bei der GmbH & atypisch Still, BFH v. 13.7.15 – R41/14 siehe Nr. 3	319

Teil 3
Vor- und Nachteile der GmbH & Still ... 321

1 Stille Beteiligung und GmbH ... 321
1.1 Bürgerliches Recht ... 321
1.1.1 Haftkapital ... 321
1.1.2 Auswirkung der Gesellschafterrechte aufgrund der stillen Beteiligung auf die Stellung des GmbH-Gesellschafters ... 322
1.1.3 Sacheinlagen ... 322
1.1.4 Rückzahlung der Einlage ... 323
1.2 Einkommen- und körperschaftsteuerliche Fragen ... 323
1.2.1 Minderung der Körperschaftsteuer durch eine stille Beteiligung ... 323
1.2.2 Übertragung von Verlusten ... 324
1.2.3 Typische oder atypische stille Beteiligung ... 325
1.2.4 Einbringung von Sonderbetriebsvermögen in Form von stillen Beteiligungen ... 326
1.3 Gewerbesteuerliche Behandlung ... 327
1.4 Grunderwerbsteuerliche Vor- und Nachteile ... 327
1.5 Erbschaftsfall ... 328

2 Stille Beteiligung und Darlehen ... 329
2.1 Bürgerliches Recht ... 329
2.1.1 Stille Beteiligung und Darlehen als Fremdkapital ... 329
2.1.2 Auswirkung auf die Stellung als Gesellschafter ... 329
2.1.3 Art der Vergütung ... 329
2.2 Einkommen- und körperschaftsteuerliche Fragen ... 330
2.3 Gewerbesteuerliche Konsequenzen ... 330

3 Stille Beteiligung oder Betriebsaufspaltung ... 331
3.1 Bürgerlich-rechtliche Fragen ... 331
3.2 Ertragsteuerliche Fragen ... 332
3.3 Gewerbesteuerliche Behandlung ... 333
3.4 Grunderwerbsteuerliche Fragen ... 333

4 Stille Beteiligung oder GmbH & Co KG ... 334
4.1 Stille Beteiligung und GmbH & Co KG nach bürgerlichem Recht ... 334
4.1.1 Stille Gesellschaft und Außengesellschaft ... 334
4.1.2 Bilanz ... 334
4.1.3 Haftkapital ... 334
4.1.4 Auswirkungen auf die Gesellschaft ... 335
4.1.5 Gesellschaftsvermögen ... 335
4.1.6 Gesellschafterwechsel ... 335
4.1.7 Gründung ... 336
4.1.8 Beendigung der GmbH & atypisch Still ... 336
4.2 Einkommensteuerliche und körperschaftsteuerliche Unterschiede zwischen GmbH & Co KG und GmbH & Still ... 337
4.2.1 Typische stille Beteiligung und GmbH & Co KG ... 337
4.2.2 GmbH & Co KG und atypische stille Beteiligung ... 338
4.3 Gewerbesteuerliche Unterschiede zwischen der GmbH & Co KG und GmbH & Still ... 339
Tabellarische Übersicht: Vor- und Nachteile ... 340

Teil 4
Vertragsmuster 341

1 **Vertragsmuster zur Begründung einer typischen stillen Gesellschaft** 341

2 **Vertragsmuster zur Begründung einer atypischen stillen Gesellschaft** 345

3 **Vertragsmuster zur Begründung einer atypischen stillen Gesellschaft beschränkt auf einen Geschäftsbereich** 348

4 **Vertragsmuster hinsichtlich der Einbringung eines Betriebes in eine GmbH bei Wertausgleich durch eine stille Beteiligung** . 350

5 **Vertrag über die Gründung einer mehrgliedrigen GmbH & atypisch Still** 353

5 **Klauselvarianten für die Einlage-Beitragsbestimmung** 359
5.1 Begründung einer stillen Beteiligung unter Verwendung von Mitteln der GmbH 359
5.2 Verwendung von Gewinnvorträgen und künftigen Gewinnansprüchen 359
5.3 Behandlung von Nutzungseinlagen 360
5.4 Gemischte Beiträge 360
5.5 Einbringung von Dienstleistungen 361
5.6 Arbeitnehmerbeteiligungen 361
5.7 Umwandlung bisheriger Darlehens- und Privatkonten einer in eine GmbH eingebrachten Personengesellschaft in stille Beteiligungen . . 362
5.8 Bisheriges Sonderbetriebsvermögen als Einlage 362

6 **Klauselvarianten für die Gewinn- und Verlustbeteiligung** 363
6.1 Gewinnverteilung bei zu Beginn nicht voll eingezahlter Einlage 363

7 **Klauselvarianten für die Beendigung des stillen Gesellschaftsverhältnisses** 364
7.1 Beendigung durch Kündigung 364
7.2 Umwandlung in Stammkapital 364

8 **Klauselvarianten betreffend die Auseinandersetzung** 365
8.1 Kündigung durch Gesellschafter 365
8.2 Abfindung stiller Reserven 365

9 **Klauselvariante zur Regelung des Erbfalls** 366

10 **Vertragsmuster hinsichtlich einer Innengesellschaft, bei der der Handelsgewerbetreibende weder am Vermögen noch am Gewinn beteiligt ist** 367

Stichwortverzeichnis 369