

9. GmbH & Still, AG & Still, KG & Still

9.1 GmbH & Still, AG & Still

Ein Kapitalgesellschafter kann sich mit ertragsteuerlicher Wirkung als typisch stiller Gesellschafter an der Kapitalgesellschaft beteiligen, an der er beteiligt ist. Dies gilt auch dann, wenn er alleiniger Gesellschafter der Kapitalgesellschaft ist und es sich dabei also um eine Einpersonen-GmbH oder Einpersonen-AG handelt. Damit können die Gesellschafter einer GmbH oder AG die stille Gesellschaft zur besseren Kapitalausstattung der Gesellschaft verwenden, die als GmbH & Still oder AG & Still bezeichnet wird.

Wird das Kapital nicht mehr benötigt, ersparen sich die Gesellschafter die komplizierte, kostenträchtige und wegen der Veröffentlichung auch imageschädliche Kapitalherabsetzung. Besondere Vorteile bietet bei einer GmbH & Still bzw. AG & Still die Kapitalerhöhung mittels Sacheinlagen, da die komplizierten Vorschriften einer förmlichen Kapitalerhöhung durch Sacheinlagen nach dem GmbHG oder AktG in diesem Falle nicht anwendbar sind.

Beispiel:

Eine GmbH bedarf zusätzlicher finanzieller Mittel, die nicht als Fremdkapital beschafft werden können (oder sollen). Der Gesellschafter A ist bereit, der GmbH dieses Kapital zur Verfügung zu stellen. Die Kapitaleinlage soll aus folgenden Gründen als atypisch stille Beteiligung des A an der GmbH erfolgen:

Die Gesellschafter A, B und C sind Gesellschafter mit je 1/3. Die Gewinnbezugs- und die Stimmrechte richten sich nach diesem Verhältnis. Eine Kapitalerhöhung kommt aus der Sicht aller Parteien nicht in Betracht. Die Mitgesellschafter wollen das Verhältnis ihrer Beteiligung an der GmbH nicht ändern.

Ferner will A der GmbH das Kapital nicht dauerhaft, sondern nur für eine bestimmte Zeit zur Verfügung stellen.

Die Vergabe eines Darlehens oder die Vereinbarung einer typisch stillen Gesellschaft kommen nicht in Betracht, da die von A zu leistenden Mittel Eigenkapital der GmbH darstellen sollen, um den Verschuldungsgrad nicht zu erhöhen, sondern im Gegenteil zu senken.

Eine Rangrücktrittserklärung, mit der die Einlage Eigenkapital wäre, kommt für A nicht in Betracht.

Ferner will A sich zusätzliche Mitbestimmungsrechte im Hinblick auf die Geschäftsführung einräumen lassen, sodass bereits aus diesem Grunde seine Einlage wegen der damit verbundenen Mitunternehmerschaft Eigenkapital darstellt.

Eine GmbH & Still oder AG & Still kann aber auch aus steuerrechtlichen Gründen geschlossen werden. Plant etwa eine GmbH eine Investition, die hohe Anfangsverluste verursacht und bei der der Break-Even-Point erst mittel- bis langfristig erreicht wird, so kann es sinnvoll sein, einen Teil der Verluste in die Gesellschaftersphäre zu verschieben, um so ersparte Steuern zur Finanzierung verwenden zu können.

Beispiel:

Eine GmbH will eine Werksanlage errichten und benötigt zur Finanzierung einen Kapitalbetrag von 1 Mio. €. Ohne Finanzierungskosten entstehen in den ersten drei Jahren nach Fertigstellung der Investition jährlich Verluste von 300.000 € im ersten Jahr, 200.000 € im zweiten Jahr und 100.000 € im dritten Jahr. Die GmbH könnte die Investition mittels Bankkredit bei einem Zinssatz von 7 % bei drei tilgungsfreien Jahren finanzieren. Damit entstehen zusätzlich Finanzierungskosten bezogen auf einen Bankkredit von 1 Mio. € von je 70.000 € pro Jahr. Da die GmbH bisher immer Gewinne erzielt hat, verfügt sie über keinen steuerlichen Verlustvortrag. Ein steuerlicher Verlustvortrag entsteht bei einer Finanzierung durch Bankkredit im ersten Jahr in Höhe von 370.000 €, dieser erhöht sich im zweiten Jahr auf 640.000 € und im dritten Jahr auf 810.000 €.

Die GmbH will, dass ihr Gesellschafter A die Investition als stiller Gesellschafter finanziert, der einen persönlichen Steuersatz für Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag von 46,62 % hat. Sie stellen folgende Rechnung auf:

A finanziert die 1 Mio. € als atypisch stiller Gesellschafter. In den ersten drei Jahren reduziert sich seine stille Beteiligung aufgrund Verlustzuweisungen um 600.000 €, indem ihm die Verluste der ersten drei Jahre von 300.000 €, 200.000 € und 100.000 € zugerechnet werden. Die GmbH erzielt dadurch in den ersten drei Jahren weder einen Verlust noch einen Gewinn.

A erspart sich in der Summe der ersten drei Jahre persönliche Steuern in Höhe von 279.720 € ($600.000 \times 46,62\%$). Er zahlt an die GmbH auf seine stille Einlage von 1 Mio. € den Betrag von 279.720 € und benötigt damit für die Finanzierung des Vorhabens der GmbH nur noch einen Betrag von 720.280 € aus anderweitigen Mitteln.

9.2 KG & Still

Möglich ist ferner die KG & Still, bei der sich ein Kommanditist zusätzlich als stiller Gesellschafter an der KG beteiligt. Ist diese stille Beteiligung eine aytisch stille Beteiligung, entsteht dadurch eine sogenannte doppelstöckige Mitunternehmenschaft (s. Kap. 1.3.4). Die Rechte und Pflichten des Gesellschafters richten sich dann jeweils nach den einzelnen Rechtsverhältnissen. Soweit es um seine Rechte und Pflichten als Kommanditist geht, richtet sich dies nach den Vereinbarungen im KG-Vertrag. Soweit es um seine Rechte und Pflichten als stiller Gesellschafter geht richten sich diese nach den Vereinbarungen im Vertrag über die stille Gesellschaft.

10. Familiengesellschaften

10.1 Stille Gesellschaft und Familiengesellschaften

Eine beliebte Form der Verwendung von stillen Gesellschaften besteht bei Familiengesellschaften. Dazu gehören insbesondere folgende Sachverhaltsgruppen:

- die Beteiligung von Kindern am Unternehmen der Eltern (s. Kap. 10.3),
- die Beteiligung von Eltern am Unternehmen der Kindern zur Förderung des Starts, oder
- die Beteiligung anderer Verwandter (einschließlich Schwägerinnen oder Schwäger) zur Finanzierung oder anderweitigen Förderung des Unternehmens.

Zu den Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von stillen Gesellschaften zwischen Eltern und Kindern hat der BFH in zahlreichen Urteilen ausgeführt. In seiner Entscheidung vom 12.05.2016, IV R 27/13, ging es betreffend der Gründung einer stillen Gesellschaft eines Vaters, der ein Einzelunternehmen betrieb, mit seinen minderjährigen Kindern um die Frage:

- ob es einer familiengerichtlichen Genehmigung oder der Einschaltung eines Ergänzungspflegers bedurft hatte oder
- ob die minderjährigen Kinder wegen eines lediglich rechtlich vorteilhaften Rechtsgeschäfts nicht der Einwilligung ihrer gesetzlichen Vertreter bedurft hatten und daher die Vereinbarung selbst unterzeichnen konnten.

Der BFH fasste zusammen:

- Vereinbarungen unter nahen Angehörigen, insbesondere zwischen Eltern und Kindern, werden aufgrund des zwischen solchen Personen in der Regel fehlenden natürlichen Interessengegensatzes steuerrechtlich nur anerkannt, wenn sie zivilrechtlich wirksam, klar, eindeutig und leicht nachprüfbar sind und dem entsprechen, was unter sonst gleichen Umständen auch zwischen fremden Personen hätte vereinbart werden können.
- Zudem muss die tatsächliche Durchführung des Vertrags wie unter fremden Dritten erfolgt sein.
- Gesellschaftsverträge zwischen nahen Angehörigen können zwar auch dann anerkannt werden, wenn die Beteiligung oder die zum Erwerb der Beteiligung aufzuwendenden Mittel dem in die Gesellschaft aufgenommenen Angehörigen unentgeltlich zugewendet worden sind. Dies gilt aber nur unter der Voraussetzung, dass die vorgenannten Bedingungen für die Anerkennung erfüllt sind.

- Maßgebend für die Beurteilung, ob Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerrechtlich anerkannt werden können, ist nach der neueren Rechtsprechung des BFH die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten. Zwar ist sonach weiterhin Voraussetzung, dass die vertraglichen Hauptpflichten klar und eindeutig vereinbart und anschließend auch entsprechend dem Vereinbarten durchgeführt werden. Jedoch schließt nicht jede geringfügige Abweichung einzelner Sachverhaltsmerkmale vom Üblichen die steuerrechtliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses aus. Vielmehr sind einzelne Kriterien des Fremdvergleichs im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung unter dem Gesichtspunkt zu würdigen, ob sie den Rückschluss auf eine privat veranlasste Vereinbarung zulassen.
- Allgemeines Erfordernis der steuerrechtlichen Berücksichtigung von Vereinbarungen zwischen Familienangehörigen ist es, dass die Vereinbarungen, die Grundlage der Besteuerung werden sollen, ernsthaft gemeint sind und damit die Gewähr ihrer tatsächlichen Durchführung für die Zeitdauer ihrer Gültigkeit bieten. Die Ernsthaftigkeit der Vereinbarung, beispielsweise der Abschluss eines Gesellschaftsvertrags zwischen Familienangehörigen, wird damit zum Element des auf einer solchen Vereinbarung aufbauenden steuerrechtlichen Tatbestandes.
 - Der Abschluss der Vereinbarung in einer Form, die keine Zweifel an ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit aufkommen lässt, ist insoweit ein maßgebliches Beweisanzeichen für die Ernsthaftigkeit der Vereinbarung.
 - Die Nichtbeachtung zivilrechtlicher Formerfordernisse bei Abschluss einer solchen Vereinbarung stellt demgegenüber ein Indiz dafür dar, dass die Vereinbarung nicht ernsthaft gemeint und nicht dem steuerrechtlich relevanten Bereich zuzuordnen ist.
 - Dies gilt im verstärkten Maße dort, wo die Nichtbeachtung der Formerfordernisse den Vertragspartnern angelastet werden kann. Ein Versäumnis dieser Art ist insbesondere dort anzunehmen, wo sich das nicht beachtete Formerfordernis aus der klaren Lage des Zivilrechts ergibt.

Hier wird in der Regel von den Finanzbehörden besonders sorgfältig geprüft, ob und inwieweit die stille Beteiligung steuerlich anerkannt wird. Erfolgt keine steuerliche Anerkennung, liegen weder Betriebsausgaben beim Unternehmen noch Einnahmen beim stillen Gesellschafter vor. So hatte das Finanzamt in der oben zitierten Entscheidung des BFH vom 12.05.2016 die stille Gesellschaft zwischen dem Vater und seinen minderjährigen Kindern nicht anerkannt und die Zahlungen