

STREITBÖRGER.



Gesellschaftsrechtliche Sonderformen, seltene Gesellschaften



Sonderformen sind:

Einheits-GmbH & Co.KG

Mehrstöckige
Personengesellschaften

Nießbrauch

Stille Gesellschaft

Unterbeteiligung

Treuhandverhältnisse

Familienstiftungen



Aus gegebenem Anlass: ein paar Vorab-Bemerkungen

Besondere steuerrechtliche Regelungen bei Personengesellschaften

- steuerneutrale Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern
- Grunderwerbsteuerliche Begünstigungen



Problem: Abschaffung der Rechtsfigur der Gesamthand



§ 6 Abs. 5 EStG

„(5) ¹Wird ein **einzelnes Wirtschaftsgut** von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt, ist bei der Überführung der Wert anzusetzen, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

²Satz 1 gilt auch für die Überführung aus einem eigenen Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in dessen Sonderbetriebsvermögen bei einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt sowie für die Überführung zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen bei verschiedenen Mitunternehmerschaften.

³Satz 1 gilt entsprechend, soweit ein Wirtschaftsgut

1.

unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandvermögen einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt, ...



§ 6 Abs. 5 EStG

„(5) ¹Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt, ist bei der Überführung der Wert anzusetzen, der sich **nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung** ergibt, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.



§ 6 Abs. 5 EStG

Bisher war obergerichtlich nicht geklärt:

Steuerneutrale Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus einem Gesamthandsvermögen in ein anderes Gesamthandsvermögen des Mitunternehmers (**Übertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften**)



§ 6 Abs. 5 EStG

Inzwischen hat der Zweite Senat des BVerfG auf die Vorlage des BFH hin entschieden, dass § 6 Abs. 5 S. 3 EStG mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ist, soweit danach eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften zum Buchwert ausgeschlossen ist.

BVerfG, Beschl. v. 28.11.2023 – 2 BvL 8/13, NJW 2024, 1171.



§ 6 Abs. 5 EStG

Diese Ungleichbehandlung verstößt gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

Es sind keine sachlich einleuchtenden Gründe für diese Ungleichbehandlung ersichtlich.

BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004 = DStR 2013, 2158.
BVerfG, Beschl. v. 28.11.2023 – 2 BvL 8/13, NJW 2024, 1171.



§ 6 Abs. 5 EStG

Der Gesetzgeber wurde daher vom BVerfG verpflichtet, rückwirkend für Übertragungsvorgänge nach dem 31.12.2000 eine verfassungskonforme Neuregelung zu treffen.

§ 6 Abs. 5 S. 3 EStG bleibt bis zu deren Inkrafttreten allerdings mit der Maßgabe anwendbar, dass die Vorschrift auch für Wirtschaftsguttransfers zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften gilt.

BVerfG, Beschl. v. 28.11.2023 – 2 BvL 8/13, NJW 2024, 1171.



§ 6 Abs. 5 EStG

Inzwischen wurde § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG um eine Nr. 4 ergänzt:

„... ³Satz 1 gilt entsprechend, soweit ein Wirtschaftsgut
... ~~4.~~ unentgeltlich zwischen den Gesamthandsvermögen verschiedener
Mitunternehmerschaften derselben, identisch beteiligten
Mitunternehmer.“



§ 5 GrErwStG - Übergang auf eine Gesamthand

- (1) Geht ein Grundstück von mehreren Miteigentümern auf eine Gesamthand (Gemeinschaft zur gesamten Hand) über, so wird die Steuer nicht erhoben, soweit der Anteil des einzelnen am Vermögen der Gesamthand Beteiligten seinem Bruchteil am Grundstück entspricht.
- (2) Geht ein Grundstück von einem Alleineigentümer auf eine **Gesamthand** über, so wird die Steuer in Höhe des Anteils nicht erhoben, zu dem der Veräußerer am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist.
- (3) Die Absätze 1 und 2 sind insoweit nicht anzuwenden, als sich der Anteil des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand **innerhalb von fünf Jahren** nach dem Übergang des Grundstücks auf die Gesamthand vermindert.



§ 6 GrErwStG - Übergang von einer Gesamthand

(1) Geht ein Grundstück **von einer Gesamthand** in das Miteigentum mehrerer an der Gesamthand beteiligter Personen über, so wird die Steuer nicht erhoben, soweit der Bruchteil, den der einzelne Erwerber erhält, dem Anteil entspricht, zu dem er am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist.

Wird ein Grundstück **bei der Auflösung der Gesamthand** übertragen, so ist die Auseinandersetzungsquote maßgebend, wenn die Beteiligten für den Fall der Auflösung der Gesamthand eine vom Beteiligungsverhältnis abweichende Auseinandersetzungsquote vereinbart haben.



Abschaffung der Rechtsfigur der Gesamthand

Durch das MoPeG wurden mit Wirkung zum 01.01.2024 diverse zivilrechtliche Regelungen in Bezug auf Personengesellschaften geändert.

Die folgenden Regelungen stellen die aus steuerrechtlicher Sicht wesentlichsten Änderungen dar:

- Die Rechtsfähigkeit der GbR wird gesetzlich anerkannt.
- Das **Gesamthandsprinzip** für Personengesellschaften wird durch den neuen § 713 BGB n.F. offiziell **abgeschafft**.



Abschaffung der Rechtsfigur der Gesamthand

Bisher bildete das **Gesamthandprinzip** die Grundlage für die Besteuerung von Personengesellschaften.

Dazu regelt **§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO**, dass Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zugerechnet werden.



Abschaffung der Rechtsfigur der Gesamthand

Durch die Abschaffung des Gesamthandsprinzips sollen sich jedoch die **ertragsteuerlichen** Grundsätze für die Besteuerung von Personengesellschaften nicht ändern.

Dies gilt insbesondere für die transparente Besteuerung von Personengesellschaften.

(Bundesregierung, Entwurf MoPeG, BR-Drs. 59/21, S. 114).



Abschaffung der Rechtsfigur der Gesamthand

Um dies auch gesetzlich zu verankern, wurde der § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO mit dem Wachstumschancengesetz wie folgt geändert:

"Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand oder einer rechtsfähigen Personengesellschaft zustehen, werden den Beteiligten oder Gesellschaftern anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Rechtsfähige Personengesellschaften gelten für Zwecke der Ertragsbesteuerung als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen."



Abschaffung der Rechtsfigur der Gesamthand

Im Erbschaftsteuergesetz wurde ein neuer § 2a ErbStG eingefügt:

"Rechtsfähige Personengesellschaften (§ 14a Abs. 2 Nr. 2 AO) gelten für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen. Bei einem Erwerb nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 durch eine rechtsfähige Personengesellschaft gelten deren Gesellschafter als Erwerber. Bei einer Zuwendung durch eine rechtsfähige Personengesellschaft gelten deren Gesellschafter als Zuwendende."



Abschaffung der Rechtsfigur der Gesamthand

Auch im **Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht** soll das Gesamthandsprinzip zunächst weiter aufrecht gehalten werden und eine Änderung der Besteuerungspraxis bei unentgeltlichen Übertragungen von Personengesellschaftsanteilen soll nicht erfolgen.



Abschaffung der Rechtsfigur der Gesamthand

Mit der Änderung werden die Wörter "Personengesellschaft oder einer anderen Gesamthandsgemeinschaft" durch das Wort "**Personenvereinigung**" ersetzt.

Eine Personenvereinigung definiert der neue § 14a AO:

Demnach sind Personenvereinigungen Personenzusammenschlüsse ohne Rechtspersönlichkeit zur Verfolgung eines gesetzlich zulässigen Zwecks.



Abschaffung der Rechtsfigur der Gesamthand

Bisher wurden folgende Sachverhalte von der **Grunderwerbsteuer** befreit, soweit Eigentums- bzw. Beteiligungsidentität an dem Grundstück besteht:

- Übertragung eines Grundstücks von **Miteigentümer** auf Gesamthand (§ 5 Abs. 1 GrEStG),
- Übertragung eines Grundstücks von **Alleineigentümer** auf Gesamthand (§ 5 Abs. 2 GrEStG),
- Übertragung eines Grundstücks von **Gesamthand in Bruchteilsgemeinschaft** (§ 6 Abs. 1 GrEStG),
- Übertragung eines Grundstücks von **Gesamthand in Alleineigentum** (§ 6 Abs. 2 GrEStG),
- Übertragung eines Grundstücks von **Gesamthand auf andere Gesamthand** (§ 6 Abs. 3 GrEStG).



Abschaffung der Rechtsfigur der Gesamthand

Daher wurden die Regelungen zur Grunderwerbsteuer aus dem Wachstumschancengesetz in das Kreditwirtschaftsförderungsgesetz überführt. Dort wurde die Einführung des § 24 GrEStG zum Jahresende 2023 beschlossen.

Darin ist geregelt, dass **rechtsfähige Personengesellschaften** (§ 14a Abs. 2 Nr. 2 AO) **für Zwecke der Grunderwerbsteuer** als Gesamthand gelten und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen.

Dadurch bleiben die §§ 5 und 6 GrEStG weiterhin anwendbar.
Allerdings wurde diese Regelung bis zum 31.12.2026 befristet.



Abschaffung der Rechtsfigur der Gesamthand

Durch den Wegfall des Gesamthandsprinzips finden nach überwiegender Literaturauffassung und nach der Gesetzesbegründung (vgl. BT-Drucks. 20/8628 S. 220) diese Befreiungen – zumindest **ab 01.01.2027** - keine Anwendungen mehr.

Dies hätte **eklatante Auswirkungen auf die Praxis**.



Abschaffung der Rechtsfigur der Gesamthand

Weiterhin hätte der Wegfall der Gesamthand dazu geführt, dass die Nachbehaltensfristen des § 5 Abs. 3 Satz 1 GrEStG und des § 6 Abs. 3 GrEStG bei früheren Übertragungen nicht eingehalten werden können, da sich mangels vorhandener Gesamthand der Anteil an der Gesamthand mit dem 1.1.2027 auf 0% reduzieren würde und dies eine Nachversteuerung zur Folge hätte.



Sonderformen der Personenunternehmen

Einheits-GmbH & Co.KG

Mehrstöckige
Personengesellschaften

Nießbrauch an
Gesellschaftsanteilen

Stille Gesellschaft

Unterbeteiligungen



Besonderheiten bei einer GmbH & Co. KG als "Einheitsgesellschaft"

- a) Definition der "Einheits-GmbH & Co. KG"
- b) Entstehen der "Einheits-GmbH & Co. KG"
- c) Vorteile der "Einheits-GmbH & Co. KG"
- d) Nachteile und Probleme der "Einheits-GmbH & Co. KG"



Definition der „Einheits-GmbH & Co. KG“

Eine GmbH & Co. KG wird als Einheitsgesellschaft bezeichnet, wenn die **KG einzige Gesellschafterin ihrer Komplementär-GmbH** ist und diese wiederum die einzige persönlich haftende Gesellschafterin der KG.

Durch eine solche Einheitsgesellschaft soll sichergestellt werden, dass die Kommanditisten an der Komplementär-GmbH - zumindest mittelbar - **stets im gleichen Verhältnis beteiligt** sind, in dem sie an der KG unmittelbar beteiligt sind.



Definition der „Einheits-GmbH & Co. KG“

Diese Gestaltung ist unbestreitbar zulässig, was sich aus § 264c Abs. 4 HGB und § 172 Abs. 6 HGB und nunmehr aus § 170 Abs. 2 HGB ergibt.



„Einheits-GmbH & Co. KG“

„§ 172 HGB

(1)

(2) - (5)

(6) Gegenüber den Gläubigern einer Gesellschaft, bei der kein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist, gilt die Einlage eines Kommanditisten als nicht geleistet, soweit sie in Anteilen an den persönlich haftenden Gesellschaftern bewirkt ist... ."



„Einheits-GmbH & Co. KG“

§ 264c HGB - Besondere Bestimmungen für offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinne des § 264a

(1) – (3) ...

(4) Anteile an Komplementärgesellschaften sind in der Bilanz auf der Aktivseite unter den Posten A.III.1 oder A.III.3 auszuweisen.

§ 272 Abs. 4 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass für diese Anteile in Höhe des aktivierten Betrags nach dem Posten "Eigenkapital" ein **Sonderposten** unter der Bezeichnung "**Ausgleichsposten für aktivierte eigene Anteile**" zu bilden ist.



Vorteile der „Einheits-GmbH & Co. KG“

Es können alle Regelungen in den Gesellschaftsverträgen der Komplementär-GmbH und der Kommanditgesellschaft **entfallen**, die die Gesellschafteridentität gewährleisten sollen (**Synchronisierungsklauseln**)

Es bedarf bei einer **künftigen Anteilsübertragung** regelmäßig nicht der notariellen Form, da nur noch Kommanditanteile übertragen werden (Ausnahme: Schenkung).



Vorteile der „Einheits-GmbH & Co. KG“

Es wird steuerliches **Sonderbetriebsvermögen (SBV II)** der Kommanditisten hinsichtlich der GmbH-Beteiligung vermieden.



Vorteile der „Einheits-GmbH & Co. KG“

Es besteht eine **umsatzsteuerliche Organschaft** (§ 2 Abs. 2 UStG), durch die etwaige Vorsteuerverluste vermieden werden können.



Nachteile und Probleme der „Einheits-GmbH & Co. KG“

Die GmbH-Anteile können nicht gleichzeitig auch Haftkapital der KG sein (§ 172 Abs. 6 Satz 1 HGB).

Ferner darf deshalb auch nicht aus den Hafteinlagen der KG der Erwerb der GmbH-Anteile finanziert werden.

Dies wäre eine unzulässige Rückgewährung nach § 172 Abs. 4 Satz 1 HGB.



Nachteile und Probleme der „Einheits-GmbH & Co. KG“

Die KG ist (einzige) Gesellschafterin der Komplementär-GmbH und wird in der **Gesellschafterversammlung der Komplementär-GmbH** durch ihre geschäftsführende Gesellschafterin vertreten.

Geschäftsführende Gesellschafterin der Kommanditgesellschaft ist die Komplementär-GmbH selbst, so dass diese in ihrer eigenen Gesellschafterversammlung als Vertreterin auftreten müsste.

Frage: Bedarf es einer **Vertretung** durch (die) Kommanditisten?



Nachteile und Probleme der „Einheits-GmbH & Co. KG“

Frage: Bedarf es einer Vertretung durch (die) Kommanditisten?

Können im (ggf. formfreien) Gesellschaftsvertrag der KG-Regelungen zur Repräsentanz und Beschlussfassung in der Komplementär-GmbH wirksam getroffen werden oder läge darin ggf. eine **Satzungsdurchbrechung** o.ä.?



Geschäftsführerdienstvertrag in der Einheits-GmbH & Co.KG

„In einer Komplementär-GmbH, deren Anteile von der KG gehalten werden, nehmen – sofern der Gesellschaftsvertrag der KG keine abweichenden Regeln enthält – die der KG als Alleingesellschafterin zustehenden Rechte in der Gesellschafterversammlung die **organschaftlichen Vertreter der GmbH** wahr.

Über die **Kündigung** des organschaftlichen Anstellungsverhältnisses eines Geschäftsführers der Komplementärin entscheiden deswegen dessen **Mitgeschäftsführer**“.

BGH v. 16.7.2007 – II ZR 109/06, BB 2007, 1915.



Geschäftsführerdienstvertrag in der Einheits-GmbH & Co.KG

Der BGH hat die Auffassung bestätigt, wonach auch bei einer Einheits-GmbH & Co. KG die **Wahrnehmung der organschaftlichen Rechte der Kommanditgesellschaft** als Alleingesellschafterin der Komplementär-GmbH in deren Gesellschafterversammlung von dem organschaftlichen Vertreter der KG, also der Komplementär-GmbH selbst und dort von ihren Geschäftsführern, wahrgenommen werde.

BGH v. 20.10.2008 - II ZR 107/07, DStR 2008, 2034 = GmbHR 2008, 1316



Neuregelung der Vertretung in der Einheits-GmbH & Co.KG

Auf der Grundlage des Entwurfs der Expertenkommission vom 20.04.2020 (sog. „Mauracher-Entwurf“) hat das Bundeskabinett den Regierungsentwurf zum **Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG)** vorgelegt. Der Bundestag hat am 24.06.2021 das Gesetz verabschiedet.

Allerdings wurde das **Datum des Inkrafttretens** des überwiegenden Teils des Gesetzes um ein Jahr auf den **01.01.2024** verschoben.



Neuregelung der Vertretung in der Einheits-GmbH & Co.KG

§ 170 Abs. 1 HGB bestimmt, dass ein Kommanditist als solcher nicht zur Vertretung der KG befugt ist.

§ 170 Abs. 2 HGB in seiner Neufassung sieht für den Fall, dass es sich um eine sogenannte Einheits-GmbH & Co. KG handelt, dass die Rechte in der Gesellschafterversammlung der Kapitalgesellschaft von den Kommanditisten wahrgenommen werden, **sofern der Gesellschaftsvertrag keine abweichende Regelung enthält.**



Neuregelung der Vertretung in der Einheits-GmbH & Co.KG

§ 170 Abs. 2 HGB (Neufassung):

(2) Sofern der einzig persönlich haftende Gesellschafter der Gesellschaft eine Kapitalgesellschaft ist, an der die Gesellschaft sämtliche Anteile hält, werden vorbehaltlich einer abweichenden Vereinbarung die Rechte in der Gesellschafterversammlung der Kapitalgesellschaft **von den Kommanditisten wahrgenommen**.



Neuregelung der Vertretung in der Einheits-GmbH & Co.KG

Die organschaftliche Vertretungsmacht der Kommanditisten nach § 170 Abs. 2 HGB in der Neufassung als Auffanglösung betrifft nur die **Wahrnehmung der Gesellschafterrechte in der Gesellschafterversammlung** der Komplementär-GmbH, **nicht aber** den **Vollzug** der Gesellschafterbeschlüsse auf Ebene der Komplementär-GmbH nach außen.



Neuregelung der Vertretung in der Einheits-GmbH & Co.KG

Insoweit bleiben **weiterhin** die **Geschäftsführer** der GmbH zum Vollzug im Rahmen ihrer organschaftlichen Vertretungsmacht zuständig.

Auch insoweit bleibt für den Vollzug im Außenverhältnis nur eine **Vollmachtlösung** übrig, wenn die Kommanditisten die Beschlussfassungen auch vollziehen sollen.



Gefahr der fehlenden gewerblichen Prägung

In steuerrechtlicher Hinsicht besteht das Problem, dass möglicherweise die Einheits-GmbH & Co. KG nicht als **gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG** anzusehen ist, wenn – zumindest nach Literaturmeinung – die Komplementär-GmbH als Geschäftsführerin der Kommanditgesellschaft diese nicht in ihrer eigenen Gesellschafterversammlung vertreten darf.



Gefahr der fehlenden gewerblichen Prägung

Treten vor diesem Hintergrund in der Gesellschafterversammlung der Komplementär-GmbH die Kommanditisten, einzelne Kommanditisten oder das Gremium der Kommanditistenversammlung auf, ist es fraglich, ob damit in der Kommanditgesellschaft außer einer in der Haftung beschränkten Kapitalgesellschaft auch **natürliche Personen als geschäftsführungsbefugt** anzusehen sind.



Gefahr der fehlenden gewerblichen Prägung

Das FG Münster hat dazu mit drei Parallelurteilen entschieden:
Eine vermögensverwaltend tätige Einheits-GmbH & Co. KG **verliert ihre gewerbliche Prägung nicht** dadurch, dass im Gesellschaftsvertrag Sonderregelungen zur **Wahrnehmung der Gesellschaftsrechte** an der Komplementär-GmbH **durch die Kommanditisten** enthalten sind.

Eine solche Regelung verhindert lediglich eine mögliche Handlungsunfähigkeit der KG.

FG Münster v. 28.8.2014 – 3 K 743/13 F, 3 K 744/13 F, GmbHR 2015, 220
und 3 K 743/13 F, n.rk.; Az. d. BFH: IV R 42/14



Gefahr der fehlenden gewerblichen Prägung

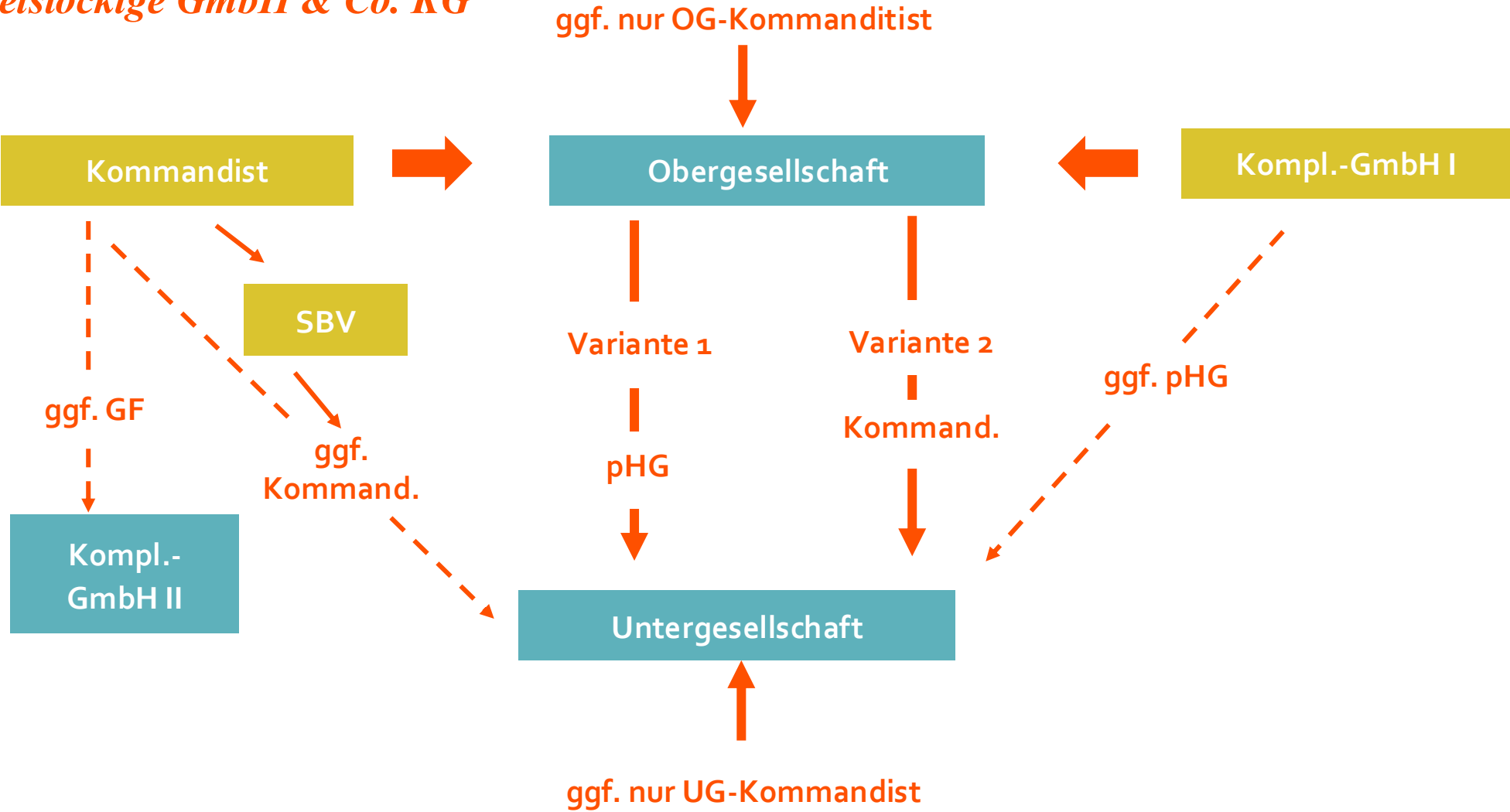
Der BFH hat diese Rechtsprechung inzwischen bestätigt:

Der gewerblichen Prägung einer "Einheits-GmbH & Co. KG" steht nicht entgegen, dass der Komplementärin die Geschäftsführungsbefugnis betreffend die Ausübung der Gesellschafterrechte aus oder an den von der KG gehaltenen Geschäftsanteilen an der Komplementär-GmbH entzogen und diese auf die Kommanditisten übertragen wird.

BFH v. 13.7.2017 - IV R 42/14, DStR 2017, 2031 = GmbHR 2017, 1158



Doppelstöckige GmbH & Co. KG





Die doppelstöckige GmbH & Co. KG

Begriffsbestimmungen und Rechtsgrundlagen

Eine **doppelstöckige Personengesellschaft** im steuerrechtlichen Sinne wird angenommen, wenn

- die **Obergesellschaft** – ohne Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft – an der Untergesellschaft **unmittelbar beteiligt** ist,
- sowohl die Obergesellschaft als auch die Untergesellschaft **gewerblich tätig** im Sinne von § 15 Abs. 1 EStG **oder gewerblich geprägt** im Sinne von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG sind, und
- die Obergesellschaft und ihre Gesellschafter **jeweils Mitunternehmer** der Betriebe der Personengesellschaften, an denen sie unmittelbar beteiligt sind, sind (sogenannte **ununterbrochene Mitunternehmerkette**).



Die doppelstöckige GmbH & Co. KG

Begriffsbestimmungen und Rechtsgrundlagen

Unmaßgeblich bzw. **unschädlich** ist es, wenn neben der Obergesellschaft (Muttergesellschaft) an der Untergesellschaft (Tochtergesellschaft) **auch weitere Gesellschafter** (natürliche Personen, Kapitalgesellschaften) beteiligt sind.



Die doppelstöckige GmbH & Co. KG

Eine doppelstöckige **gewerblich geprägte** Personengesellschaft im steuerrechtlichen Sinne liegt vor, wenn bei der Untergesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG anstelle (oder neben) einer reinen Kapitalgesellschaft als geschäftsführungsbefugte Gesellschafterin ihrerseits eine oder mehrere gewerblich geprägte Personengesellschaft(en) als geschäftsführungsbefugte Gesellschafter fungieren (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG).



Die doppelstöckige GmbH & Co. KG

Soweit der **Gewinnanteil** am Gewinn der Untergesellschaft der Obergesellschaft zusteht, erfolgt die **Einkünftezurechnung** in der Gestalt, dass den Gesellschaftern (Mitunternehmern) der Obergesellschaft dieser (mittelbare) Gewinnanteil als **Teil ihres Anteils am Gewinn der Obergesellschaft zugerechnet** wird.

Es wird ein **zweistufiges Feststellungsverfahren** durchgeführt, in dessen Rahmen diese **zweistufige Einkünftezurechnung** durch zwei einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellungen gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO erfolgt.



Haftung in der doppelstöckigen GmbH & Co. KG

Die **Gesellschafter** einer Kommanditgesellschaft, die als **Obergesellschaft** an einer anderen Kommanditgesellschaft als Untergesellschaft beteiligt ist, **haften** auch – ggf. **beschränkt auf die Kommanditeinlage** - gegenüber den Gläubigern der Untergesellschaft.

Diese Haftung wird in der **Insolvenz der Untergesellschaft** von deren **Insolvenzverwalter** geltend gemacht, solange nicht über das Vermögen der Obergesellschaft ihrerseits das Insolvenzverfahren eröffnet wurde.

BGH v. 3.8.2021 – II ZR 123/20, ZIP 2021, 1806.



Gewerblichkeit bei doppelstöckigen Freiberufler-Personengesellschaften ?

FinMin. Schleswig-Holstein v. 28.11.2012 (VI 307 – S 2241 – 333)

Die Möglichkeit einer **doppelstöckigen freiberuflichen Personengesellschaft** ist grundsätzlich anerkannt (BFH-Urteil vom 28.10.2008 - VIII R 69/06, BStBl. II 2009, S. 642).

Allerdings müssen **sämtliche Untergesellschafter** die **Merkmale des freien Berufs erfüllen**.

Da die Obergesellschaft selbst diese Merkmale nicht erfüllen kann, ist zur Anerkennung einer doppelstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft zu fordern, dass auch **alle mittelbar an der Untergesellschaft beteiligten Gesellschafter der Obergesellschaft** die Tatbestandsmerkmale des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllen.



Gewerblichkeit bei doppelstöckigen Freiberufler-Personengesellschaften ?

Denn freiberufliche Einkünfte können nicht allein durch das Halten einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung, sondern immer nur dadurch erzielt werden, dass **der Steuerpflichtige durch eigene Tätigkeit die Merkmale des freien Berufs in seiner Person erfüllt.**

Weil jeder Gesellschafter **eigenverantwortlich und leitend** tätig sein muss, ist zur Anerkennung einer doppelstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft weiter zu verlangen, dass **alle Obergesellschafter – zumindest in geringfügigem Umfang – in der Untergesellschaft leitend und eigenverantwortlich mitarbeiten.**

BFH v. 28.10.2008 - VIII R 69/06, BStBl. II 2009, 642.



Gewerblichkeit bei doppelstöckigen Freiberufler-Personengesellschaften?

An einer Untergesellschaft nur mittelbar Beteiligte, die dort nicht tätig werden, sind **insoweit als berufsfremde Personen anzusehen** und können deshalb aus dieser mittelbaren Beteiligung auch keine freiberuflichen Einkünfte beziehen (BFH-Urteil vom 28.10.2008, a.a.O.).

Dies hat zur Folge, dass die Untergesellschaft gewerblich infiziert wird. Aufgrund der Gewerblichkeit der Untergesellschaft wird **auch die Obergesellschaft gewerblich infiziert** (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 zweite Alternative EStG).“



Doppelstöckige Freiberuflergesellschaften

Eine Unterpersonengesellschaft erzielt freiberufliche Einkünfte, wenn neben den **unmittelbar** an ihr beteiligten natürlichen Personen alle **mittelbar beteiligten Gesellschafter** der Obergesellschaften über die **persönliche Berufsqualifikation** verfügen und in der Unterpersonengesellschaft **zumindest in geringfügigem Umfang leitend und eigenverantwortlich** mitarbeiten.

BFH v. 4.8.2020 – VIII R 24/17, DStR 2020, 2526.



Doppelstöckige Freiberuflergesellschaften

Die freiberufliche Tätigkeit einer Unterpersonengesellschaft wird **nicht** bereits dadurch begründet, dass jeder Obergesellschafter zumindest in einer **anderen Unterpersonengesellschaft** des Personengesellschaftsverbunds als Freiberufler leitend und eigenverantwortlich tätig wird.

BFH v. 4.8.2020 – VIII R 24/17, DStR 2020, 2526.



Nießbruch an Gesellschaften



Nießbrauch an Gesellschaftsanteilen

1. Zivilrechtliche Grundlagen

- a) Zivilrechtliche Gestaltungsformen
Unternehmens- und
Beteiligungsnießbrauch, Vollrechts- und
Ertragsnießbrauch
- b) Gesellschaftsrechtliche
Voraussetzungen
- c) Regelungsinhalte des Nießbrauchs an
Gesellschaftsanteilen

2. Steuerliche Behandlung des Nießbrauchs an Anteilen

- a) Folgen der steuerlichen Nichtanerkennung
Nießbrauch an Kapitalgesellschaftsanteilen
- b) Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen
- c) Erbschaftsteuerliche Behandlung
(Einräumung / Verzicht)



Zivilrechtliche Gestaltungsformen

Zivilrechtlich wird unterschieden zwischen dem Nießbrauch

- an Sachen (§ 1030 BGB) bzw.
- an einem Inbegriff von Sachen (§ 1035 BGB) einerseits,
- dem Nießbrauch an **Rechten** (§ 1068 BGB) andererseits
- und dem Nießbrauch an einem Vermögen (§ 1085 BGB).



Zivilrechtliche Gestaltungsformen II

Als **schuldrechtliches Grundgeschäft** für die Bestellung des Nießbrauchs liegt üblicherweise ein Überlassungsvertrag, eine Verfügung von Todes wegen, **selten ein Kauf**, ein Sicherungsvertrag oder ein ähnliches Rechtsgeschäft zugrunde.

Insoweit unterscheidet man bzgl. des schuldrechtlichen Grundgeschäfts den unentgeltlichen vom entgeltlichen Nießbrauch.



Zivilrechtliche Gestaltungsformen III

Bei einem sog. **Quotennießbrauch** wird ein bestimmter **Bruchteil** des Nießbrauchgegenstandes mit dem Nießbrauchrecht belastet.

Zwischen dem Eigentümer und dem Nießbraucher (und / oder anderen Quotennießbrauchern) entsteht eine **Nutzungs- und Verwaltungsgemeinschaft**, für die §§ 741 ff. BGB entsprechend gelten.



Zuwendungs- und Vorbehaltsnießbrauch

Beim sog. **Zuwendungsnießbrauch** bleibt der Eigentümer oder Inhaber des Nießbrauchgegenstandes (belastete Sache bzw. Sachgesamtheit, belastetes Recht oder belastetes Vermögen) Eigentümer bzw. Inhaber und wendet dem Nießbraucher das Nießbrauchrecht daran zu.

Beim sog. **Vorbehaltsnießbrauch** überträgt der Eigentümer das Eigentum bzw. die Inhaberschaft an dem Nießbrauchgegenstand und behält sich den Nießbrauch daran vor.



Ertrags- und Vollrechtsnießbrauch

Beim **Ertragsnießbrauch** wird dem Nießbraucher nur ein Nießbrauch an den Vermögensrechten des Gesellschaftsanteils (Gewinnanspruch und Auseinandersetzungsguthaben) eingeräumt.

Beim **Vollrechts- oder Unternehmensnießbrauch** werden ihm darüber hinaus auch die mit der Gesellschafterstellung verbundenen Verwaltungs- und Stimmrechte übertragen.



Nicht abschließend geklärt ist,

ob und unter welchen Voraussetzungen der
Nießbraucher ein eigenes **Stimmrecht in der
Gesellschafterversammlung** hat oder

ob er nur ein durch rechtsgeschäftliche Vollmacht
abgeleitetes Stimmrecht hat, was insbesondere auch
Auswirkungen auf die Frage von **Einladungen und
Beschlussmängel** haben kann.



Nicht abschließend geklärt ist,

ob ein Nießbrauch an einem Gesellschaftsanteil, insbesondere an einem Kommanditanteil, **in das Handelsregister eingetragen** werden kann.

entgegen der h.M.: bejahend LG Oldenburg v. 8.4.2008 – 15 T 257/08., DNotI-Report 2008; LG Köln, RNotZ 2001, 170 m. Anm. Lindemeier; LG Aachen, RNotZ 2001, 155.



Gesellschaftsrechtliche Voraussetzungen

Zustimmungserfordernisse

Wenn der Gesellschaftsanteil kraft gesellschaftsvertraglicher Vereinbarung **frei übertragbar** ist, ist auch eine Nießbraucheinräumung ohne Gesellschafterzustimmung möglich.

Bedarf die Übertragung des Anteils der Zustimmung der Gesellschafterversammlung, gilt diese **Vinkulierung** auch für die Einräumung eines Nießbrauchs daran.



Gesellschaftsrechtliche Voraussetzungen

Der BGH hat dazu auch entschieden, dass der Nießbraucher zumindest **so lange** in der Gesellschafterversammlung das **Stimmrecht nicht ausüben** kann, wie die erforderliche Zustimmung der Gesellschafter zur Nießbrauchbestellung nicht vorliegt.

BGH, DStR 1996, 713 m. Anm. Goette



Formerfordernisse

Nach § 1069 Abs. 1 BGB richtet sich die Bestellung des Nießbrauchs nach den für die (Voll-) Übertragung des Rechts geltenden Vorschriften.

Auch die Form der Nießbrauchbestellung soll sich nach der Form einer Abtretung des Gesellschaftsanteils richten.

Für Gesellschaftsanteile an Personengesellschaften ist anerkannt, dass deren Übertragung zumindest nicht der notariellen Form bedarf

(aber: Schenkungsversprechen, §§ 516, 518 BGB).

OLG Koblenz, NJW 1992, 2163 = ZIP 1992, 844



Nießbrauch an Kapitalgesellschaftsanteilen

Die finanzgerichtliche Rechtsprechung hatte - zumindest beim **unentgeltlich** bestellten Nießbrauch - dessen **einkünfteverlagernde Wirkung nicht anerkannt**. Vielmehr sollen die **Einkünfte** aus solchen Beteiligungen / Wertpapieren **weiterhin beim Eigentümer zu versteuern** sein, weil Einkünfte aus Kapitalvermögen nur derjenige erzielen könne, der selbst Kapital gegen Entgelt zur Nutzung überlasse.

Die Nießbrauchbestellung an solchen Kapitalerträgen stelle deshalb ertragsteuerrechtlich **Einkommensverwendung** in der Form der Vorausabtretung von Kapitalerträgen dar.

BFH, BStBl. II 1977, 115;

OFD Düsseldorf, v. 24.6.1981, BB 1981, 1257, 1260 unter III. 1



Nießbrauch an Kapitalgesellschaftsanteilen

Es soll sich dabei um eine **allgemeine Regel für alle Kapitaleinkünfte** handeln. Dies soll **auch beim schenkweisen Vorbehaltsnießbrauch** gelten, so dass dem beschenkten Eigentümer die Einkünfte zuzurechnen sind, obwohl sie dem Vorbehaltsnießbraucher zufließen.

OFD Düsseldorf v. 24.6.1981, BB 1981, 1257.

Nach der Verfügung der OFD Düsseldorf musste davon ausgegangen werden, dass **bei unentgeltlich bestelltem Nießbrauch an Kapitalgesellschaftsanteilen** die **einkünfteverlagernde Wirkung** **ertragsteuerlich nicht anerkannt** wird.



Nießbrauch an Kapitalgesellschaftsanteilen

Der BFH anerkennt jedoch inzwischen weitgehend die einkünfteverlagernde Wirkung des Nießbrauchs an Kapitalgesellschaftsanteilen.

BFH v. 24.1.2012 – IX R 51/10, DStRE 2012, 581



Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen

Mitunternehmerschaft als Voraussetzung

Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmermerrisiko

Für die ertragsteuerliche Anerkennung der einkunftsverlagernden Wirkung des Nießbrauchs ist nach der Rechtsprechung des BFH **Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers** erforderlich.



Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen

Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko

Stimmrecht und Bezüge

Der Nießbraucher muss über das **Stimmrecht** verfügen und seine **Bezüge** müssen wie die eines Anteilseigners **erfolgsabhängig** sein.

Der bloße Nießbrauch am Gewinnstammrecht (**Ertragsnießbrauch**) ist **nicht ausreichend**.

BFH, BStBl. II 1973, 528; BFH, DStR 1994, 1803.



Mitunternehmerinitiative

Der Nießbraucher muss kraft seiner Nießbraucherstellung die **wesentlichen Verwaltungsrechte** wahrnehmen können:

- **Stimmrecht** im Rahmen der laufenden Geschäftsführung und
- das **Widerspruchsrecht** gegen Geschäfte, die über die laufende Geschäftsführung hinausgehen.

Dem Nießbraucher müssen im Regelfall auch die Widerspruchs- und **Kontrollrechte** nach §§ 164, 166 HGB zustehen.

BFH, GS, BStBl. II 1984, 51; BFH, DStR 1984, 669.



Mitunternehmerrisiko

Es müssen **Gewinn- und Verlustrisiko** beim Nießbraucher vorhanden sein.

Nach h.M. muss der Nießbraucher **nur am entnahmefähigen Gewinn** beteiligt sein, **nicht** aber an dem Gewinn, der **durch Auflösung von stillen Reserven** realisiert wird.

Zwar ist i.d.R. für die Annahme einer Mitunternehmerstellung die Beteiligung an den stillen Reserven Voraussetzung, bei ausreichend starker Mitunternehmerinitiative des Nießbrauchers soll aber darauf verzichtet werden können.



Mitunternehmerrisiko

Der Gewinnanteil des Nießbrauchers soll sich regelmäßig auf den entnahmefähigen Teil des Anteils **am festgestellten Handelsbilanzgewinn** erstrecken,

der **restliche Teil des Steuerbilanzgewinnanteils** (aus Auflösung stiller Reserven) soll dem **Nießbrauchbesteller** zustehen.



Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen

Nach der früheren Rechtsprechung des BFH bleibt auch der Nießbrauchbesteller neben dem Nießbraucher Mitunternehmer.

BFH, DStR 1994, 1803; BFH, GmbHR 2010, 499



Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen

Durch diese Systematik konnte bei Übertragung des Gesellschaftsanteils zum einen die **Verschonung nach § 13a, 13b ErbStG** gewährt und zugleich die **Erträge dem Nießbraucher zugewiesen** und bei diesem versteuert werden.



Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen

Danach liegen **zwei Mitunternehmerschaften** parallel vor:

Wegen seiner **Beteiligung an den Wertveränderungen** des Anteils (Bildung und Auflösung von stillen Reserven) und wegen seines **weiterhin bestehenden Haftungsrisikos** in seiner Eigenschaft als Gesellschafter soll auch das Tatbestandsmerkmal des Mitunternehmerrisikos nach wie vor bei dem Nießbrauchbesteller verwirklicht sein.



Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen

Ausreichende **Mitunternehmerinitiative** soll darüber hinaus auch vorliegen, weil der Nießbraucher die **Gesellschafterrechte nur im Rahmen der laufenden Geschäfte** wahrnehmen darf.



Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen

Wegen dieser **parallelen Mitunternehmerschaften** von Nießbrauchbesteller und Nießbraucher war auch **ertragsteuerlich eine interne Aufteilung** vorzunehmen.

Diese Aufteilung ist **im Verfahren der einheitlichen Gewinnfeststellung für die Gesellschaft** vorzunehmen.



Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen

Mit zwei Entscheidungen wandte sich der IV. Senat des BFH von den zuvor dargestellten Grundsätzen ab, indem er die mitunternehmerische Berechtigung ausgehend von § 39 AO bewertete. **An einem Gesellschaftsanteil könne nur eine einzige Mitunternehmerstellung begründet werden.**

Der **Erwerber** eines Gesellschaftsanteils sei nur dann Inhaber der daran bestehenden Mitunternehmerstellung geworden, wenn **Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko vollständig** auf ihn übergegangen seien.

BFH v. 22.6.2017 - IV R 42/13, BFH/NV 2016, 742,
BFH v. 19.7.2018 - IV R 10/17, DStR 2018, 2372.



Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen

Demzufolge kann nur **entweder der Gesellschafter oder**, ganz **ausnahmsweise, der Nießbraucher mitunternehmerisch** an einem Personengesellschaftsanteil **berechtigt** sein.

Eine mitunternehmerische Berechtigung sowohl des Nießbrauchers wie auch des Gesellschafters scheidet aus.

BFH v. 22.6.2017 - IV R 42/13, BFH/NV 2016, 742,
BFH v. 19.7.2018 - IV R 10/17, DStR 2018, 2372.



Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen

Ohne bezüglich der Konsequenzen für die Anerkennung der doppelten Mitunternehmerschaft ausdrücklich Stellung zu nehmen, eignete sich der **II. Senat des BFH** zumindest die dogmatischen Grundpositionen des IV. Senates an, **Mitunternehmer** i.S.v. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG sei nach § 39 Abs. 1 AO **regelmäßig der zivilrechtliche Gesellschafter**.

BFH v. 6.11.2020 - II R 34/16, BStBl II 2020, 465.



Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen

Diese Bezugnahme des II. Senats auf § 39 AO und die vom IV. Senat darauf gestützte **Ausschließlichkeitsbetrachtung** legt nahe, dass auch der II. Senat nicht an der doppelten Mitunternehmerstellung festhält.

BFH v. 6.11.2020 - II R 34/16, BStBl II 2020, 465.



Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen

Nach **Literaturmeinung** sprechen dennoch weiterhin viele Argumente für die **Beibehaltung einer doppelten Mitunternehmerschaft**.

Dies wird u.a. damit begründet, dass die Frage der Mitunternehmerstellung nicht nach § 39 AO zu bewerten sei, wie der IV. Senat annimmt, sondern danach, ob das **Wirtschaftsgut** „**Nießbrauchsrecht**“ dem Nießbraucher aufgrund der damit verbundenen, abgeleiteten Stimm- und Initiativrechte Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko trägt und damit Mitunternehmer wird.

Stein, BB 2021, 28, 31; Wind, DStR 2024, 1464; Greco, StB 2018, 243; Levedag, JM 2020, 75; BeckOK EStG/Schenke EStG § 15 Rn. 1559.



Sonderbetriebsvermögen (1)

Soweit der Gesellschafter (Nießbrauchbesteller)
Sonderbetriebsvermögen innehat, wird dieses **nicht**
automatisch von der Nießbrauchbestellung erfasst.

Wenn und solange der Nießbrauchbesteller seinerseits
Mitunternehmer bleibt, scheidet das Wirtschaftsgut im
Sonderbetriebsvermögen mit der Nießbrauchbestellung auch
nicht aus dem Betriebsvermögen aus.



Sonderbetriebsvermögen (2)

Selbstverständlich kann durch eine **Vereinbarung** der Nießbrauch an dem Gesellschaftsanteil auch auf das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters erstreckt werden.

Auch in diesem Falle bewirkt die Bestellung des Nießbrauchs **nicht** die **Entnahme des Sonderbetriebsvermögens**.



Innengesellschaften



Innengesellschaften

Erscheinungsformen der Innengesellschaft sind:

typische stille Gesellschaft

atypische stille Gesellschaft

Unterbeteiligung

Ehegatten-Innengesellschaft

Innengesellschaft zwischen nicht
verheirateten Lebenspartnern



Innengesellschaften

Eine **Begriffsbestimmung** der Innengesellschaften lässt sich über die Abgrenzung zu den Außengesellschaften treffen.

Dabei sind folgende **Merkmale** entscheidend:

- keine Teilnahme am Rechtsverkehr
- Fehlen eines Gesamthandvermögens
- Sie bedarf keiner Vertretungsregelungen.

Die Innengesellschaft wird dadurch charakterisiert, dass sie **nach außen hin nicht in Erscheinung** tritt.



Innengesellschaften

Die Innengesellschaft soll daher **nicht insolvenzfähig** sein.

AG Köln v. 6.10.2003 - 71 IN 168/03

Sie ist auch **kein Steuerpflichtiger** im Sinne des
Umsatzsteuerrechts

EuGH v. 16.9.2020 – C-312/19 XT, DStRE 2020, 1273.



Stille Gesellschaften



Stille Gesellschaft

Die stille Gesellschaft ist eine Personengesellschaft, bei der sich jemand **am Handelsgewerbe eines anderen mit einer Vermögenseinlage**, die an diesen übertragen wird, **gegen einen Anteil am Gewinn beteiligt**.

Stille Gesellschafter können **natürliche und juristische Personen**, aber auch Personengesellschaften sein.

Es können auch **mehrere stille Gesellschaften parallel** begründet werden.



Stille Gesellschaft

Eine **dingliche Berechtigung** an der Vermögenssubstanz ist aber auch dabei **nicht gegeben**.

Der Betriebsinhaber weist die **Beteiligung** des stillen Gesellschafters **als Fremdkapital** aus.

Sie tritt als solche nicht nach außen auf.

BGH, WM 1976, 1030, 1031.



Stille Gesellschaft

Kaufmannseigenschaft hat sie nicht;
Kaufmann ist nur der Hauptbeteiligte.

OFD Erfurt v. 23.10.2003, GmbHR 2003, 209.

Atypisch stille Gesellschaften sind dennoch Mitglieder der
Industrie- und Handelskammern und als solche beitragspflichtig.

VG Karlsruhe v. 6.12.2019 – 10 K 8270/18, ZIP 2020, 215.



Stille Gesellschaft

Um eine **typische stille Gesellschaft** handelt es sich, wenn sich der Gesellschaftsvertrag im Wesentlichen an §§ 230 ff. HGB orientiert und **den typischen stillen Gesellschafter kein Unternehmerrisiko trifft**.



Stille Gesellschaft

Bei der **atypischen stillen Gesellschaft** handelt es sich um eine **rechnerische** (nicht dingliche) **Beteiligung** des stillen Gesellschafters

am **Anlagevermögen** des Unternehmens, den **stillen Reserven** und dem **Firmenwert**

sowie in der Regel auch durch die Teilnahme des stillen Gesellschafters an der **Geschäftsführung** des Unternehmens.

BGH, BGHZ 7, 174; BGH, BGHZ 18, 157



Stille Gesellschaft

Bei der **atypischen** stillen Gesellschaft ist eine **Beteiligung auch an den Verlusten** - zumindest nach instanzgerichtlicher Auffassung - **unabdingbare Voraussetzung** für eine atypische stille Gesellschaft, da sonst kein hinreichendes **Mitunternehmerisiko** des stillen Gesellschafters und somit keine Mitunternehmerschaft vorliege.

FG Saarland, GmbHR 2003, 1446.
FG Münster v. 25.1.2001 - 1 K 1560/99.
FG Münster, DStRE 2004, 501;
Sächsisches FG, DStRE 2005, 1258;
FG Baden-Württemberg, DStRE 2005, 1185.



Stille Gesellschaft

Die Beteiligung an den **stillen Reserven** und am **Geschäftswert** zumindest bei Beendigung der Gesellschaft ist für die Annahme eines Mitunternehmerrisikos auch für eine atypisch stille Gesellschaft regelmäßig Voraussetzung, da nur dies gewährleistet, dass der Gewerbebetrieb auf gemeinsame Rechnung und Gefahr geführt wird.

BFH v. 12.11.1985 - VIII R 364/83, BFHE 145, 408 = BStBl. II 1986, 311.



Stille Gesellschaft

Ein mangels ausdrücklicher Beteiligung an den stillen Reserven eingeschränktes Mitunternehmer**risiko** des stillen Gesellschafters kann – zumindest nach instanzgerichtlicher Auffassung - dadurch **kompensiert** werden, dass seine **Mitunternehmerinitiative** durch ein ihm eingeräumtes Widerspruchsrecht, das ihm die **Einflussnahme auf sämtliche Geschäfte** des Unternehmens ermöglicht, besonders stark ausgeprägt ist.

FG Bremen v. 26.11.2016 – 1 K 102/13, DStRE 2017, 265.

FG Berlin-Brandenburg v. 9.2.2010 – 6 K 6178/08, GmbHR 2010, 778;

ähnlich auch FG Münster v. 25.1.2001 - 1 K 1560/99 und

FG Rheinland-Pfalz, DStRE 2002, 604.



Stille Gesellschaft

Eine atypisch stille Gesellschaft kann trotz eines hinter einer Kommanditistenstellung zurückbleibendem Mitunternehmerrisikos bei **ausgeprägter** Möglichkeit des stillen Gesellschafters zu **Mitunternehmerinitiative** vorliegen.

BFH v. 12.4.2021 - VIII R 46/18, ZIP 2021, 1702.



Stille Gesellschaft

Steuerverfahrensrechtlich wird eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung des Gewinns der **atypischen** stillen Gesellschaft durchgeführt.

Eine darauf bezogene **Prüfungsanordnung** ist nach Auffassung des BFH **an den Geschäftsinhaber zu richten**, und zwar auch dann, wenn die atypisch stille Gesellschaft vollbeendet ist.

BFH, DStRE 2003, 944.



Stille Gesellschaft

Abgrenzung

Die stille Gesellschaft muss von einem **partiarischen Darlehen** oder einem partiarischen Arbeitsverhältnis abgegrenzt werden.

Partiarische Rechtsverhältnisse sind Verträge, bei denen die **Vergütung** für die erbrachte Leistung **vom Erfolg abhängt**.

FG Niedersachsen, DStRE 2003, 1338; FG Düsseldorf, DStRE 2001, 1368.
BGH, DStR 1995, 106; BFH, DStR 1995, 1844; BFH, BStBl. II 1983, 563.



Stille Gesellschaft

Abgrenzung

Zentrales Abgrenzungskriterium ist der Zweck bzw. die **Art der Ergebnisbeteiligung**.

Beim **partiarischen Darlehen** ist Zweck der Vereinbarung die **Beteiligung am fremden Erfolg**, nämlich dem des Darlehensnehmers.

FG Niedersachsen, DStRE 2003, 1338; FG Düsseldorf, DStRE 2001, 1368.
BGH, DStR 1995, 106; BFH, DStR 1995, 1844; BFH, BStBl. II 1983, 563.



Stille Gesellschaft

Abgrenzung

Bei der **stillen Gesellschaft** streben die Gesellschafter einen **gemeinsamen** Erfolg an, nämlich die Erzielung von Gewinn mit Handelsgeschäften durch den Geschäftsinhaber.

Indiz dafür ist etwa eine **Gewinnthesaurierung** und nach Auffassung der Finanzverwaltung die **Vereinbarung von Kontrollrechten**.

H 77 zu Abschn. 77 LStR 2000;
ähnlich BGH, ZIP 1994, 1847; BGH, NJW 1992, 2969; BFH, DStRE 2003, 88.



Stille Gesellschaft

Abgrenzung

Deshalb soll eine **Verlustbeteiligung** zwingend für eine stille Gesellschaft sprechen.

H 77 zu Abschn. 77 LStR 2000;

ähnlich BGH, ZIP 1994, 1847; BGH, NJW 1992, 2969; BFH, DStRE 2003, 88;

OLG Dresden, DStR 2000, 649, in Abgrenzung zu OLG Celle, NZG 2000, 85;

OLG Köln, NZG 2000, 89 und OLG Stuttgart, NZG 2000, 93.



Stille Gesellschaft

Bei **schenkweiser Einräumung** der **typischen** stillen Beteiligung ist **notarielle Form** gemäß § 518 Abs. 1 BGB erforderlich.

Zwar **heilt** der **Vollzug der Schenkung** den Formmangel (§ 518 Abs. 2 BGB).

BGH, BGHZ 7, 179, 187;

a. A. Baumbach / Hopt, HGB, 30. Aufl., Anm. 4 B zu § 230 HGB



Stille Gesellschaft

Ebenso wie bei der typischen Unterbeteiligung ist aber ein **Vollzug der Schenkung** noch nicht anzunehmen, wenn eine **Umbuchung vom Kapitalkonto** des Inhabers auf das Einlagekonto des stillen Gesellschafters erfolgt.

Darin liegt **kein Vollzug**, weil **nur** die eine **schuldrechtliche Forderung** (Anspruch auf Einräumung der stillen Gesellschaft) durch eine andere schuldrechtliche Forderung (Anspruch auf die Einlage) ersetzt wird.

BGH, BGHZ 7, 179, 187.



Stille Gesellschaft

Für die **atypische stille Beteiligung** und die **atypische Unterbeteiligung** haben BGH und BFH inzwischen jedoch anders entschieden.

Die unentgeltliche Zuwendung einer atypisch stillen Beteiligung ist **mit dem Abschluss des Gesellschaftsvertrags zivilrechtlich wirksam vollzogen**.

BFH v. 17.7.2014 – IV R 52/11, DStR 2014, 2111 in Bestätigung und Fortentwicklung v. BGH v. 29.11.2011 - II ZR 306/09, BGHZ 191, 354.



Stille Gesellschaft

Bei der schenkweisen Einräumung einer stillen Gesellschaft der Eltern oder eines Elternteils zugunsten **minderjähriger Kinder** ist **§ 107 BGB in der Regel nicht einschlägig**, weil mit der Eingehung der stillen Gesellschaft die Verpflichtung zur Leistung einer Einlage verbunden ist und deshalb die Einräumung einer stillen Gesellschaft nicht lediglich ein rechtlicher Vorteil ist.

BGH, BGHZ 78, 34;

BFH, BStBl. II 1980, 242; BFH, BStBl. II 1988, 245



Stille Gesellschaft

Auch die **Schenkung eines Geldbetrages** mit der **Auflage**, den geschenkten Betrag **als Einlage** in eine stille Gesellschaft **einzubringen**, ist deshalb genehmigungspflichtig.

BGH, BGHZ 78, 34;

BFH, BStBl. II 1980, 242; BFH, BStBl. II 1988, 245



Stille Gesellschaft

Nach der Auffassung des BFH ist bereits die Geltung eines **gesellschaftsvertraglichen Wettbewerbsverbots** ein Aspekt, der gegen die Annahme eines lediglich rechtlichen Vorteils i.S.v. § 107 BGB spricht.

BFH v. 12.5.2016 – IV R 27/13, BFH/NV 2016, 1559.



Stille Gesellschaft

Da es sich bei der Eingehung einer stillen Gesellschaft um den **Betrieb eines Erwerbsgeschäfts** i.S.v. § 1822 Nr. 3 BGB (a.F.) handelt, ist auch **betreuungsgerichtliche bzw. familiengerichtliche Genehmigung grundsätzlich erforderlich**, es sei denn, es handelt sich lediglich um eine einmalige Kapitalbeteiligung ohne Beteiligung am Verlust.

BGH, JZ 1957, 382; zu den erforderlichen Ermessenserwägungen des Gerichts BayObLG, EWiR § 1822 BGB 1/97.



Stille Gesellschaft

Der Geschäftsinhaber kann sich der **Pflicht zur Rechnungslegung** nach § 232 Abs. 1 HGB für eine typisch stille Gesellschaft **nicht allein durch Vorlage des Jahresabschlusses** entledigen.

FG München v. 27.1.2015 – 7 k 897/10, EFG 2014, 848 = DStRE 2015, 1108.



Stille Gesellschaft

Die Ergebnisrechnung muss, die für die Beteiligung des stillen Gesellschafters maßgeblichen **Erträge und Aufwendungen nachprüfbar** aufzeigen.

So sind die im Jahresabschluss enthaltenen, den stillen Gesellschafter nicht betreffenden Erträge und Verluste **auszuondern**, denn unbeachtlich sind **Erträge und Verluste aus Geschäften, die nicht in den Rahmen des Zwecks der stillen Gesellschaft fallen**.

FG München v. 27.1.2015 – 7 k 897/10, EFG 2014, 848 = DStRE 2015, 1108.



Stille Gesellschaft

Das OLG Düsseldorf hat das Informationsrecht des stillen Gesellschafters eingeschränkt und klargestellt, dass das Informationsrecht des stillen Gesellschafters stets **durch das Informationsbedürfnis begrenzt** wird und daher immer funktionsgebunden sein müsse.

Der stille Gesellschafter müsse die **Information** zur Ausübung seiner Mitwirkungsrechte **benötigen**.

OLG Düsseldorf v. 27.7.2015 – I-3 Wx 7/14, ZIP 2016, 117



Stille Gesellschaft

Nach **Beendigung** ist ein stiller Gesellschafter aber nicht mehr berechtigt, Einsicht in die Geschäftsunterlagen zu verlangen.

Der Grund für den **Wegfall dieser Kontrollrechte** liegt im Interesse des Geschäftsinhabers, niemandem ohne besonderen Anlass Einsicht in sein Geschäft zu gewähren.

BGH v. 11.7.1968 - II ZR 92/67, WM 1968, 1400;
OLG Rostock v. 1.2.2018 – 1 U 53/17, GmbHR 2019, 605.



Stille Gesellschaft

Die schutzwerten **Belange des ausgeschiedenen stillen Gesellschafters** werden durch das **allgemeine Einsichtsrecht** bei Vorliegen eines rechtlichen Interesses nach §§ 810, 242 BGB hinreichend gewahrt.

BGH v. 11.7.1968 - II ZR 92/67, WM 1968, 1400;
OLG Rostock v. 1.2.2018 – 1 U 53/17, GmbHR 2019, 605.



Stille Gesellschaft

Gewinn und Verlust sind nach Abschluss des Geschäftsjahres vom Inhaber zu ermitteln.

Auf die **Ermittlung und Auszahlung** des Gewinns hat der stille Gesellschafter – wenn nicht anders vereinbart - einen **klagbaren Anspruch**.

BGH, BB 1976, 1030; BGH, DStR 1995, 1843 m. Anm. Goette.
BFH, BB 2002, 2317.



Stille Gesellschaft

Die Vereinbarung einer Beteiligung am Gewinn gilt **im Zweifel auch** für die **Beteiligung am Verlust**.

Die **Verlustbeteiligung kann** aber **ausgeschlossen** werden (§ 231 Abs. 2, 1. HS HGB).

Besteht eine Verlustbeteiligung, so haftet der stille Gesellschafter **nur in Höhe seiner Einlage**, soweit nichts anderes vereinbart ist.

BGH, BB 1976, 1030; BGH, DStR 1995, 1843 m. Anm. Goette.
BFH, BB 2002, 2317.



Stille Gesellschaft

Zur Behandlung von Zahlungen an einen stillen Gesellschafter einer insolventen GmbH im Rahmen einer **Insolvenzanfechtung** hat der BGH entschieden:

Zahlungen des Inhabers eines Handelsgewerbes an einen stillen Gesellschafter, denen ein gewinnunabhängiges Zahlungsversprechen im Gesellschaftsvertrag zugrunde liegt, sind **entgeltliche** Leistungen, wenn sie die Gegenleistung für die erbrachte Einlage darstellen.

BGH v. 5.7.2018 - IX ZR 139/17, DStR 2018, 2592.



Stille Gesellschaft

Der **atypisch stille Gesellschafter** einer KG (der im Innenverhältnis die gleichen Rechte und Pflichten eines Kommanditisten hat) **haftet nicht analog § 171 Abs. 2 HGB im Außenverhältnis**.

Die "Innen - KG" wird zwar wie eine echte KG gegründet und abgewickelt, allerdings ist sie **im Außenverhältnis** (d. h. als Rechtsträgerin) **inexistent**.

OLG Schleswig v. 30.10.2008 – 5 U 66/08, DStR 2009, 238 = ZIP 2009, 421;
bestätigt durch BGH v. 1.3.2010 – II ZR 249/08, DStR 2010, 1489 .



Stille Gesellschaft

Bei der Auflösung der Gesellschaft erfolgt mangels Gesellschaftsvermögens **keine Auseinandersetzung** gemäß §§ 730 ff. BGB (a.F.).

Mit der Auflösung tritt **sofort** die **Beendigung** der Gesellschaft ein.

Einer **besonderen Liquidation bedarf es nicht**, da kein Gesamthandvermögen vorhanden ist.

BGH, NJW 1982, 99, 100; BGH, NJW 1990, 573, 574; BGH, NJW 1992, 830;

BGH v. 8.12.2015 – II ZR 333/14, DStR 2016, 880.



Stille Gesellschaft

Die **sofortige Beendigung** tritt auch bei einer als Innen-KG ausgestalteten **mehrgliedrigen stillen Gesellschaft** ein.

BGH, NJW 1982, 99, 100; BGH, NJW 1990, 573, 574; BGH, NJW 1992, 830;
BGH v. 8.12.2015 – II ZR 333/14, DStR 2016, 880.



Stille Gesellschaft

Wechselseitige Ansprüche werden grundsätzlich **unselbstständige Rechnungsposten** der **Gesamtabrechnung** und vor Beendigung der Auseinandersetzung nur ausnahmsweise geltend gemacht werden können, wenn dadurch das Ergebnis der Auseinandersetzung (teilweise) in zulässiger Weise vorweggenommen wird und insbesondere die Gefahr von Hin- und Her-Zahlungen nicht besteht.

BGH v. 3.2.2015 – II ZR 335/13, DStR 2015, 1516.



Stille Gesellschaft

Die Grundsätze über die fehlerhafte Gesellschaft sollen nach h.M. bei in-Vollzug-gesetzten stillen Gesellschaften Anwendung finden, so dass keine rückwirkende Unwirksamkeit mit einem Anspruch auf Erstattung der geleisteten Einlage bestehe, sondern nur eine Abwicklung ex-nunc erfolgen könne.

OLG Dresden, BB 2002, 1776; OLG Hamm, ZIP 2003, 1151; OLG Braunschweig, ZIP 2004, 28; OLG Frankfurt, ZIP 2004, 32; BGH, BGHZ 55, 5, 8; BGH, BGHZ 62, 234, 237; BGH, NJW 1992, 1552; BGH, BB 2004, 2147; BGH, DStR 2005, 295; BGH, ZIP 2005, 753, 759.



Stille Gesellschaft

Damit eine **stille Gesellschaft unter Angehörigen** steuerlich anerkannt wird, müssen die üblichen Voraussetzungen erfüllt sein. Es muss sich um ein **zivilrechtlich wirksam** zustande gekommenes Rechtsverhältnis handeln, welches so auch zwischen Dritten (**Fremdvergleich**) geschlossen worden wäre und dann vertragsgemäß durchgeführt wird (**Durchführungsgebot**).

BFH, BStBl. II 1988, 245; BFH, BStBl. II 1990, 10;
zur gewerbesteuerlichen Behandlung BFH, GmbHR 1986, 363;
BMF v. 26.11.1987, GmbHR 1988, 125.



Stille Gesellschaft

Als **schädlich** für die ertragsteuerliche Anerkennung erweisen sich daher bspw. folgende Regelungen im Gesellschaftsvertrag:

- 10-jährige Verfügungssperre
- Entnahmen nur mit Zustimmung des Geschäftsinhabers
- jederzeit widerrufliche Gewinnbeteiligung
- Auszahlungsverbot bis zur Beendigung der stillen Gesellschaft mit minderjährigem Kind.

BFH, BStBl. II 1970, 114; BFH, BStBl. II 1970, 416; BFH, BStBl. II 1975, 569;
BFH, BStBl. II 1996, 269; BFH, DStRE 1997, 18; BFH, BStBl. II 1975, 34.
FG Baden-Württemberg, DStRE 2000, 2.



Stille Gesellschaft

Zur steuerlichen Anerkennungsfähigkeit muss der **Gewinnanteil**, der dem stillen Gesellschafter eingeräumt wird, **angemessen** sein:

- Schenkung und keine Verlustbeteiligung des stillen Gesellschafters: Höchstzinssatz 12%.
- Schenkweise Übertragung mit Verlustbeteiligung: höchstens 15%
- entgeltliche Übertragung zum angemessenen Preis und keine Verlustbeteiligung: höchstens 25%
- entgeltliche Übertragung und Verlustbeteiligung: höchstens 35%.

Abschn. 138 a Abs. 6 und Abs. 7 EStR 1993; OFD Rostock, DStR 2000, 591.



Stille Gesellschaft

Eine **Zinsvereinbarung**, die sich ursprünglich im erlaubten Rahmen hielt, in späteren Jahren **überprüft und angepasst** werden.

Dass die Gewinnentwicklung zum Abschlusszeitpunkt der stillen Gesellschaftsvereinbarung **nicht vorhersehbar** war, ist **nicht maßgeblich**.

FG Bremen v. 1.9.2005 - 1 K 53/05, DStRE 2007, 939.

BFH v. 19.2.2009 – IV R 83/06, DStR 2009, 959 = GmbHR 2009, 672.



Stille Gesellschaft

Ein wesentliches Problem bei der **Feststellung der angemessenen Gewinnverteilung** ist die **Ermittlung des tatsächlichen Wertes der stillen Beteiligung** als Bezugsgröße für den Gewinnanteil des stillen Gesellschafters.

Bei der **typischen stillen Beteiligung** entspricht der tatsächliche Wert ihrem **Nennwert**.

BFH, BStBl. II 1973, 650; Abschn. 138 a Abs. 7 Satz 5 EStR 1993



Stille Gesellschaft

Bei **der atypischen stillen Beteiligung** entspricht der Wert des Gesellschaftsanteils des stillen Gesellschafters dem **anteiligen Unternehmenswert unter Einbeziehung aller stillen Reserven einschließlich eines Geschäftswerts**.

Wertmindernde Faktoren können insbesondere Abfindungsbeschränkungen sein.

BFH, BStBl. II 1973, 650; Abschn. 138 a Abs. 7 Satz 5 EStR 1993



Form- und Eintragungsbedürftigkeit der GmbH & Still

Gelten §§ 291 ff. AktG analog?

BGH vom 24.10.1988, BGHZ 105, 324 = BB 1989, 95
(„Supermarkt“)

und

BGH vom 30.01.1992, BGH, NJW 1992, 1452 = BB 1992, 662
(„Siemens“).



§ 291 AktG - Beherrschungsvertrag. Gewinnabführungsvertrag

(1) *1Unternehmensverträge* sind Verträge, durch die eine Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien die Leitung ihrer Gesellschaft einem anderen Unternehmen unterstellt (*Beherrschungsvertrag*) oder sich verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen abzuführen (*Gewinnabführungsvertrag*).

2Als Vertrag über die Abführung des ganzen Gewinns gilt auch ein Vertrag, durch den eine Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien es übernimmt, ihr *Unternehmen für Rechnung eines anderen Unternehmens zu führen*.



§ 292 AktG - Andere Unternehmensverträge

(1) Unternehmensverträge sind ferner Verträge, durch die eine AG...

1. sich verpflichtet, ihren Gewinn oder den Gewinn einzelner ihrer Betriebe ganz oder zum Teil mit dem Gewinn anderer Unternehmen oder einzelner Betriebe anderer Unternehmen zur Aufteilung eines gemeinschaftlichen Gewinns zusammenzulegen (Gewinngemeinschaft),
2. sich verpflichtet, einen Teil ihres Gewinns oder den Gewinn einzelner ihrer Betriebe ganz oder zum Teil an einen anderen abzuführen (*Teilgewinnabführungsvertrag*),
3. den Betrieb ihres Unternehmens einem anderen verpachtet oder sonst überlässt (*Betriebspachtvertrag, Betriebsüberlassungsvertrag*)."



§ 292 AktG - Andere Unternehmensverträge

(1) Unternehmensverträge sind ferner Verträge, durch die eine AG...

(2) Ein Vertrag über eine Gewinnbeteiligung mit Mitgliedern von Vorstand und Aufsichtsrat oder mit einzelnen Arbeitnehmern der Gesellschaft sowie eine Abrede über eine Gewinnbeteiligung im Rahmen von Verträgen des laufenden Geschäftsverkehrs oder Lizenzverträgen ist kein Teilgewinnabführungsvertrag."



Der BGH hat – für eine AG & Still – entschieden

*„Stille Gesellschaftsverhältnisse haben zur Folge, dass der Gewinn bzw. ein Teil des Gewinns der Gesellschaft an den stillen Gesellschafter abzuführen ist. Die **Wirkung** entspricht also insoweit der Wirkung von sog.*

***Teilgewinnabführungsverträgen** i.S.v. § 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG.“*

BGH v. 8.5.2006 - II ZR 123/05, DB 2006, 1366 = DStR 2006, 1292



Der BGH hat – für eine AG & Still – entschieden

„Ein mit einer AG geschlossener stiller Gesellschaftsvertrag ist ein **Teilgewinnabführungsvertrag** i.S.d. § 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG und wird deshalb grundsätzlich **erst mit der Genehmigung der Hauptversammlung und der Eintragung in das Handelsregister wirksam.**“

BGH v. 8.5.2006 - II ZR 123/05, DB 2006, 1366 = DStR 2006, 1292



Teilgewinnabführungsverträge

Teilgewinnabführungsverträge mit einer GmbH als abführungspflichtiger Gesellschaft unterliegen keinen besonderen Wirksamkeitsanforderungen, wenn sie keine satzungsüberlagernde Wirkung haben.

Ob dies auch dann gilt, wenn **ein Großteil oder zumindest überwiegender Anteil der Gewinne** abzuführen ist, lässt der Senat offen.

BGH v. 16.7.2019 – II ZR 175/18, ZIP 2019, 1857.



Unterbeteiligungen



Unterbeteiligungen

Die Unterbeteiligung ist eine Beteiligung, die ein Beteiligter (**Hauptbeteiligter**) einer anderen Person (**Unterbeteiligter**) an einer ihm zustehenden Gesellschaftsbeteiligung (**Hauptbeteiligung**) einräumt, wodurch der Unterbeteiligte zumindest am Gewinn bzw. dem Gewinnanteil der Hauptbeteiligung beteiligt ist.

Abzugsgrenzen ist die Unterbeteiligung vom **Treuhandverhältnis**.



Unterbeteiligungen

Besonders beliebt ist die Unterbeteiligung bei **Familiengesellschaften**, insbesondere wenn deren Gesellschaftsvertrag die Anzahl der Gesellschafter begrenzt.

Hier kann dann ein Gesellschafter weitere Familienangehörige im Wege der Unterbeteiligung **wirtschaftlich am Familienunternehmen beteiligen**.

Zweck ist insbesondere die **teilweise Übertragung von Einkunftsquellen**.



Unterbeteiligungen

Die Unterbeteiligung ist ein beliebtes Instrument zur Regelung der Rechtsnachfolge in Form der **vorweggenommenen Erbfolge**.

Sie ermöglicht es schon zu Lebzeiten, Kinder am **Vermögensertrag** zu beteiligen.

So können auch schon die einkommensteuerlichen Grundfreibeträge (§ 32a EStG) der Kinder genutzt werden sog. „**Familienplitting**“.



Unterbeteiligungen

Typische Unterbeteiligung

Sie liegt vor, wenn der Unterbeteiligte ausschließlich einen schuldrechtlichen **Anspruch auf eine Quote des Ertrages** der Beteiligung hat.



Unterbeteiligungen

Atypische Unterbeteiligung

Um eine atypische Unterbeteiligung handelt es sich, wenn der Unterbeteiligte **wirtschaftlich auch an der Substanz beteiligt** ist, so dass ihm bei Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses gegen den Hauptbeteiligten nicht nur ein Anspruch auf Rückzahlung seiner nominellen Kapitaleinlage, sondern auch ein **Anspruch auf die anteiligen stillen Reserven und ggf. am Firmenwert** zusteht.



Unterbeteiligungen

Eine **Unterbeteiligung** ist auch wiederum **an einer anderen (atypischen) Unterbeteiligung** möglich, ebenso an einer mittelbaren Beteiligung durch Treuhand.

(Auch) die Vereinbarung einer **Unterbeteiligung** an einer – etwa **durch ein Treuhandverhältnis vermittelten** - mittelbaren Beteiligung an einer GmbH bedarf der **notariellen Beurkundung**.

BFH v. 22.7.2008 - IX R 61/05, GmbHR 2008, 1229.



Unterbeteiligungen

Bei der **schenkweisen Einräumung** einer Unterbeteiligung an einen Minderjährigen oder Betreuten ist bei einer bereits voll eingezahlten Einlage zumindest **dann familien- bzw. betreuungsgerichtliche Genehmigung** nicht, wenn auch eine **Ausfallhaftung** (etwa nach §§ 16 Abs. 3, 24 GmbHG) nicht mehr in Betracht kommt.

BGH, BGHZ 107, 23, 28.



Unterbeteiligungen

Der Unterbeteiligungsvertrag sollte folgenden **Mindestinhalt** haben:

1. Bezeichnung der Vertragspartner

Hauptbeteiligter kann sein, wer Gesellschafter der Hauptgesellschaft ist, d. h. eine natürliche oder juristische Person; die Hauptgesellschaft kann verschiedenste Rechtsformen haben.

Unterbeteiligter kann jede natürliche oder juristische Person sein, jede Personenvereinigung, sofern sie Träger von Rechten und Pflichten sein kann.



Unterbeteiligungen

Der Unterbeteiligungsvertrag sollte folgenden **Mindestinhalt** haben:

2. Bezeichnung der Hauptbeteiligung

3. Vereinbarung, dass der Unterbeteiligte an dieser Hauptbeteiligung eine Unterbeteiligung erhalten soll

- Festlegung des Anteils der Unterbeteiligung an der Hauptbeteiligung
- Festlegung der Einlage
- Regelung der Gewinnbeteiligung.



Unterbeteiligungen

Zusätzliche **sinnvolle** Inhalte:

- Regelung der Geschäftsführung
- Informations- und Kontrollrechte
- Rechnungslegung und Ergebnisverteilung, Verlustbeteiligung
- Entnahmerecht des Unterbeteiligten
- Zulässigkeit von Verfügungen über Gesellschafterrechte beider Beteiligter
- Vertragsdauer und Kündigung
- Rechtsfolgen im Falle des Todes eines Vertragspartners
- Rechtsfolgen der Beendigung



Unterbeteiligungen

Grundsätzlich beschränken sich die **Kontroll- und Informationsrechte** des Unterbeteiligten nur auf den Hauptbeteiligten, nicht jedoch auf die Hauptgesellschaft.



Unterbeteiligungen

Gemäß § 233 Abs. 1 HGB analog kann der Unterbeteiligte vom Hauptbeteiligten eine jährliche **Bilanz** über die Hauptbeteiligung verlangen.

Ferner steht ihm auch das **außerordentliche Informationsrecht** des § 233 Abs. 3 HGB zu.

Weitergehende **Kontroll- und Informationsrechte** stehen dem Unterbeteiligten ohne besondere Vereinbarung nicht zu.

BGH, BGHZ 50, 316, 323.



Unterbeteiligungen – Wettbewerbsverbot

Ob ein Wettbewerbsverbot gegenüber der Hauptgesellschaft existiert, richtet sich für den Hauptbeteiligten nach dem Gesellschaftsvertrag der Hauptgesellschaft und für den Unterbeteiligten nach dem Unterbeteiligungsvertrag.

Da der Unterbeteiligte in keinem Rechtsverhältnis zur Hauptgesellschaft steht, muss ein solches Wettbewerbsverbot **ausdrücklich** im Unterbeteiligungsvertrag vereinbart werden.



Auch ein Wettbewerbsverbot zwischen den Parteien wonach der Hauptbeteiligte **keine weiteren Unterbeteiligungen** einräumen darf und der Unterbeteiligte an keiner anderen Hauptbeteiligung beteiligt sein kann, existiert grundsätzlich nicht, kann jedoch vereinbart werden.



Unterbeteiligungen

Ausschlaggebend für die **Ergebnisermittlung** im Rahmen der Unterbeteiligung ist das Ergebnis der Hauptbeteiligung, welches sich aus der **Handelsbilanz** der Hauptgesellschaft ergibt, falls nichts anderes vereinbart ist.

Sollte die Hauptgesellschaft **nur** eine **Steuerbilanz** oder eine Einnahme-Überschussrechnung erstellen, so gilt diese.



Unterbeteiligungen

Entscheidungen der Hauptgesellschaft zur **Bilanzgestaltung** und zur **Bildung stiller Reserven** hat der Unterbeteiligte hinzunehmen.

Eine **Ausnahme** mag gelten, wenn der Hauptbeteiligte als beherrschender Gesellschafter in der Hauptgesellschaft die Bilanzierung dort **willkürlich** gestalten kann.



Unterbeteiligungen

Ferner ist fraglich, ob der Unterbeteiligte an **Tätigkeits-, Haftungs- und Nutzungsvergütungen des Hauptbeteiligten** beteiligt werden muss.

Bei **nur kapitalmäßiger Beteiligung** kommt eine solche Beteiligung nicht in Betracht. Anders verhält es sich, wenn der Unterbeteiligte auch das wirtschaftliche Risiko mitträgt.

Eine Beteiligung an der **Tätigkeitsvergütung** des Hauptbeteiligten dürfte regelmäßig nicht gewollt sein.



Unterbeteiligungen

Streitig ist, ob der Unterbeteiligte bei **Auflösung von vorvertraglich gebildeten stillen Reserven** daran beteiligt werden muss.

Im Ergebnis ist das zu bejahen, wenn diese stillen Reserven bereits bei der **Bemessung der Einlage mitberücksichtigt** werden.



Unterbeteiligungen

Das **Entnahmerecht des Unterbeteiligten** ergibt sich aus dem Vertrag, ergänzend aus § 232 Abs. 1 HGB. Danach hat der Hauptbeteiligte am Geschäftsjahresende dem Unterbeteiligten seinen Gewinnanteil, vermindert um den anteiligen Verlust, auszuzahlen.

Es ist jedoch möglich, anstelle der Auszahlung eine **Gutschrift auf ein Darlehens- oder Privatkonto** zu vereinbaren.

Entnahmebeschränkungen des Hauptbeteiligten gegenüber der Hauptgesellschaft gelten ebenso für den Unterbeteiligten.



Unterbeteiligungen

Die **Auflösung** einer Innengesellschaft führt ohne weiteres zur Vollbeendigung des Gesellschaftsverhältnisses.

Eine **Liquidation** ist **nicht erforderlich**.

BGH, NJW 1982, 99; BGH, BB 1968, 268



Unterbeteiligungen

Da die Unterbeteiligungsgesellschaft **kein Gesamthandvermögen** besitzt, finden nicht §§ 730 ff. BGB (a.F.), sondern § 235 HGB analog Anwendung.

Es kommt **nicht** zu einer Versilberung der Hauptbeteiligung gemäß § 733 Abs. 3 BGB (a.F.), sondern es **wird nur der Geldbetrag ermittelt**, der dem Unterbeteiligten unter Berücksichtigung seiner Einlage und unter Beachtung der Gewinne und Verluste zusteht.

BGH, NJW 1982, 99; BGH, BB 1968, 268.



Unterbeteiligungen

Der **typisch Unterbeteiligte** wird steuerlich als Gläubiger einer Geldforderung angesehen,

während der **atypisch Unterbeteiligte** als Mitunternehmer gilt.



Unterbeteiligungen

Da der oder die atypisch Unterbeteiligte(n) als Mitunternehmer anzusehen sind, handelt es sich bei der **Veräußerung des Kommanditanteils durch den Hauptbeteiligten** einer Personengesellschaft **nicht** um eine **begünstigte Veräußerung i.S.v. § 7 Satz 2 GewStG**.

Vielmehr handelt es sich um eine Veräußerung des Kommanditanteils **durch eine Mitunternehmerschaft**.



Unterbeteiligungen

Eine Unterbeteiligung **unter nahen Angehörigen oder Ehegatten** wird nur dann steuerlich anerkannt, wenn **eindeutige und klare Vereinbarungen** getroffen sind, die auch **tatsächlich vollzogen** werden und einem **Fremdvergleich** standhalten.

Auch muss die **Gewinnbeteiligung** aus einer geschenkten Unterbeteiligung den von der Rechtsprechung aufgestellten **Angemessenheitskriterien** entsprechen.

BFH, BStBl. II 1974, 676; BFH, BFH/NV 1991, 35;
davon z. T. abweichend BFH, DStR 2001, 2108.



Unterbeteiligungen

Die **steuerrechtliche Anerkennung** eines Unterbeteiligungs- oder eines Treuhandverhältnisses **setzt nicht eine entsprechende Mitteilung an** das für die Besteuerung **zuständige Finanzamt voraus**.

BFH v. 22.7.2008 -IX R 61/05, GmbHR 2008, 1229.



Unterbeteiligungen

Ob die Unterbeteiligung in den **Feststellungsbescheid der Hauptgesellschaft** aufgenommen wird oder ob eine **besondere gesonderte Feststellung** für die Unterbeteiligung durchzuführen ist, liegt **im Ermessen der Finanzbehörde**.

BFH v. 2.3.1995 – IV R 135/92, BFHE 177, 198 = BStBl. II 1995, 531.



Unterbeteiligungen

Bei der Ermessensausübung ist zu berücksichtigen, dass die Durchführung der **besonderen** gesonderten Feststellung die Regel ist.

Die **Zusammenfassung mit der Hauptfeststellung** ist die Ausnahme, die **nur zulässig** ist, **wenn alle Beteiligten damit einverstanden** sind.

BFH v. 2.3.1995 – IV R 135/92, BFHE 177, 198 = BStBl. II 1995, 531.



Unterbeteiligungen

Handelt es sich um eine **typische Unterbeteiligung**, sind die Gewinnanteile des Unterbeteiligten **Einkünfte aus Kapitalvermögen**, von denen die Kapitalertragsteuer abzuziehen ist und Verluste abzugsfähige Werbungskosten (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG) bilden.

Auf Verluste ist § 15a EStG **entsprechend** anwendbar.



Unterbeteiligungen

Die Gewinnanteile des Unterbeteiligten sind beim Hauptbeteiligten von seinem Gewinnanteil abzugsfähige Sonderbetriebsausgaben oder Werbungskosten.

BFH, BStBl. II 1988, 86; BFH, BStBl. II 1997, 406 für eine Unterbeteiligung an Mieterträgen einer Personengesellschaft.



Unterbeteiligungen

Handelt es sich um eine **atypische Unterbeteiligung**, so sind die Einkünfte **beim Unterbeteiligten derselben Einkunftsart zuzurechnen** wie beim Hauptbeteiligten.

Stellt der Gewinn des Hauptbeteiligten gewerbliche Einkünfte dar, so handelt es sich beim Unterbeteiligten auch um gewerbliche Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG; sind es freiberufliche Einkünfte i.S.v. § 18 EStG, sind sie es auch beim Unterbeteiligten.



Unterbeteiligungen

Tätigkeitsvergütungen, die der atypisch still
Unterbeteiligte erhält, sind gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG
dem Gesamtgewinn zuzurechnen.

BFH, DStR 1998, 203.



Besonderheiten
bei Schenkungen



Besonderheiten bei Schenkungen

Schenkungsproblematik bei **disquotalen Einlagen**

Führt ein Gesellschafter dem Gesellschaftsvermögen einer KG im Wege einer Einlage einen Vermögenswert zu, der hinsichtlich der Höhe über den aufgrund seiner Beteiligung an der KG geschuldeten Anteil hinausgeht (**disquotale Einlage**), kann eine **freigebige Zuwendung** des Gesellschafters an einen anderen Gesellschafter vorliegen. Die Zuwendung erfolgt freigebig, wenn der einbringende Gesellschafter von dem anderen Gesellschafter **keine entsprechende Gegenleistung** erhält.



Besonderheiten bei Schenkungen

Schenkungsproblematik bei disquotalen Einlagen

Eine freigebige Zuwendung des einbringenden Gesellschafters wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Einlage im Verhältnis zur KG **gesellschaftsrechtlich veranlasst** ist, weil sie den Gemeinschaftszweck fördert.

BFH v. 5.2.2020 – II R 9/17, DStR 2020, 1721.

Eine **Vermeidungsgestaltung** kann ggf. darin liegen, dass eine **Einbuchung** des Vermögenszugangs auf einem **persönlichen Rücklagenkonto des einbringenden Gesellschafters** erfolgt



Besonderheiten bei Schenkungen

Bei einer Schenkung ist die **Formvorschrift des § 518 Abs. 1 BGB** zu beachten, deren Nichtbeachtung jedoch durch Vollzug der Schenkung geheilt werden kann gemäß § 518 Abs. 2 BGB.

Auch bei schenkweiser Einräumung ist aber Beteiligung eines **Ergänzungspflegers** erforderlich.

Vollzogen ist die Schenkung, wenn der Gesellschaftsvertrag abgeschlossen wurde und die Einlage **auf dem Kapitalkonto** des Kommanditisten **verbucht** ist.



Besonderheiten bei Schenkungen

Die Vereinbarungen aus dem Gesellschaftsvertrag müssen **tatsächlich vollzogen** werden.

Dazu gehört insbesondere die buchmäßige Darstellung der Beteiligungsverhältnisse und der Gewinnverteilung durch **Einräumung von Kapital- und Privatkonten**.

BFH, BStBl. III 1964, 429;

BFH, BStBl. III 1964, 61.



Besonderheiten bei Schenkungen

Bei der **schenkweisen Einräumung einer Unterbeteiligung** an einem Gesellschaftsanteil will der BFH in seiner neuen Rechtsprechung aber nunmehr differenzieren:

Wird schenkweise eine **typische** Unterbeteiligung an einem Gesellschaftsanteil eingeräumt, wird kein Vermögensgegenstand zugewendet, über den der Empfänger schon tatsächlich und rechtlich verfügen kann. Ihm werden vielmehr **lediglich Rechtsansprüche** in Gestalt eines Bündels schuldrechtlicher Ansprüche gegen den Zuwendenden eingeräumt.



Besonderheiten bei Schenkungen

Bereichert ist der Zuwendungsempfänger erst, wenn ihm aus der Unterbeteiligung tatsächlich **Gewinnausschüttungen und Liquidationserlöse** zufließen.

Zivilrechtlich zeigt sich dies in dem Formerfordernis des § 518 Abs. 1 BGB.

Weder der Abschluss eines Vertrages über die unentgeltliche Einräumung einer typischen Unterbeteiligung noch die Einbuchung einer solchen Unterbeteiligung bewirkt einen Schenkungsvollzug i.S.v. § 518 Abs. 2 BGB.

BFH v. 16.1.2008 – II R 10/06, BStBl. II 2008, 631 = DStR 2008, 768.



Besonderheiten bei Schenkungen

Bei der Zuwendung einer **atypischen** Unterbeteiligung dagegen ist die Schenkung bereits mit Abschluss des Gesellschaftsvertrages oder doch spätestens mit der Einbuchung der atypischen Unterbeteiligung vollzogen.

Denn bei einer atypischen Unterbeteiligung ist der Unterbeteiligte vermögensrechtlich über eine Teilhabe an den Betriebsergebnissen hinaus **am Anteil des Hauptbeteiligten beteiligt** und wirkt dergestalt an der Geschäftsführung der Innengesellschaft mit, dass er, ohne Inhaber oder Mitinhaber des Anteils zu werden, **maßgeblichen Einfluss auf die Innengesellschaft** nehmen kann.



Besonderheiten bei Schenkungen

Diese Verknüpfung mitgliedschaftlicher Rechte wie **Stimm-, Verwaltungs- und Kontrollrechte** mit den vermögensrechtlichen Ansprüchen auf **Teilhabe am Gewinn und Liquidations- oder Abfindungserlös** begründet eine Rechtsposition, über die der Zuwendungsempfänger als Gesellschafter der Innengesellschaft vergleichbar einem Stammrecht bereits rechtlich und tatsächlich verfügen kann. BFH v. 16.1.2008 – II R 10/06, BStBl. II 2008, 631 = DStR 2008, 768.



Diese Rechtsprechung hat der BGH inzwischen bestätigt:

BGH v. 29.11.2011 – II ZR 306/11, ZIP 2012, 326.



Besonderheiten bei Schenkungen

Das FG Rheinland-Pfalz hat differenzierter entschieden:

Die **schenkweise Zuwendung einer typisch stillen Unterbeteiligung** im Sinne des § 518 Abs. 2 BGB an einen Angehörigen ist mit der Einbuchung bei der Personengesellschaft bewirkt, wenn dem unterbeteiligten Gesellschafter von Anfang an mitgliedschaftliche Rechte an der Personengesellschaft gewährt werden, etwa ein Zustimmungsvorbehalt für grundlegende Entscheidungen eingeräumt wird. Liegt zudem eine Ausstattung gemäß § 1624 BGB vor, erübrigt sich die notarielle Beurkundung schon aus diesem Grunde.

FG Rheinland-Pfalz v. 31.1.2013 – 5 K 2009/10, DStRE 2014, 773.



Wolfgang Arens

Rechtsanwalt und Notar

Fachanwalt für Steuerrecht

Fachanwalt für Arbeitsrecht

Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

STREITBÖRGER.