

S. 2501

Die Umwandlung einer (a)typisch stillen in eine unmittelbare Beteiligung

Der Weg aus der stillen Beteiligung und seine steuerlichen Folgen

Céline Koch und Sabine Ott*

Geregelt in den §§ 230 ff. HGB ist die stille Beteiligung eine flexible Möglichkeit der Beteiligung und Zuführung von Finanzierungsmitteln für ein Unternehmen. Die fehlende Publizität der stillen Beteiligung ist oftmals für das Unternehmen und die Investorensseite ein wichtiges Kriterium bei der Entscheidung für dieses Finanzierungsmittel; sie tritt nach außen nicht in Erscheinung. Stille Gesellschafter sind Investoren, die am wirtschaftlichen Erfolg eines Unternehmens beteiligt sein wollen, bei der Geschäftsführung und bei strategischen Entscheidungen aber im Wesentlichen nicht mitzureden wünschen. Was aber, wenn aus der stillen Beteiligung eine unmittelbare Beteiligung werden soll, weil sich der still Beteiligte im Laufe der Zeit nun doch stärker in das Unternehmen einbringen möchte? Wie kann aus dieser Form der Beteiligung eine direkte Beteiligung werden?

Gehrman, Stille Gesellschaft infoCenter [NAAAB-13233]

S. 2502

Eine Kurzfassung dieses Beitrags finden Sie in NWB direkt 34/2018 S. 856.

I. Wesen und Formen der stillen Beteiligung

1. Grundsätzliches zur stillen Gesellschaft

a) Entstehung

Eine stille Gesellschaft entsteht, wenn sich eine natürliche oder juristische Person am Handelsgewerbe eines anderen mit einer Vermögenseinlage beteiligt. Die Einlage ist so zu leisten, dass sie in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts übergeht (§ 230 HGB). Der Unternehmensträger muss die Kaufmannseigenschaft besitzen (§ 1 Abs. 1 HGB). Eine stille Beteiligung ist ebenso an einem freien Beruf oder an einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb möglich, hierauf sind die Vorschriften über die stille Gesellschaft nach h. M. analog anwendbar (Hopt in Baumbach/Hopt, HGB, § 230 Rz. 1).

Beteiligung am Handelsgewerbe eines anderen mit einer Vermögenseinlage

b) Form

Die Gründung und der Gesellschaftsvertrag der stillen Gesellschaft sind grds. formfrei. Es erfolgt keine Eintragung in das Handelsregister. Wie immer empfiehlt sich aus Beweisgründen ein schriftlicher Vertrag, um darin den Zweck der Gesellschaft und die zu erbringenden Gesellschafterbeiträge, insbesondere die Vermögenseinlage des Stillen, festzulegen. Darüber hinaus ist die Gewinn- und/oder Verlustbeteiligung zu regeln, wobei die Teilnahme am laufenden Gewinn nicht ausge-

Grds. Formfreiheit

* Céline Koch, Steuerberaterin/Rechtsanwältin bei der RTS Steuerberatungsgesellschaft KG, Pleidelsheim, und Sabine Ott, Steuerberaterin und Partner der RTS Steuerberatungsgesellschaft KG, Metzingen.

geschlossen werden kann (§ 231 Abs. 2 HGB). Die Berechnungsgrundlagen für die Gewinn- bzw. Verlustbeteiligung des Stillen sind grundsätzlich frei gestaltbar. Verpflichtet sich der stille Gesellschafter bspw. ein Grundstück oder einen GmbH-Anteil einzubringen, muss die notarielle Form gem. § 311b Abs. 1 BGB bzw. § 15 Abs. 4 GmbHG berücksichtigt werden.

c) Gesellschaftsvermögen

Die stille Gesellschaft besitzt kein gesamthänderisch gebundenes Gesellschaftsvermögen, sie ist eine reine Innengesellschaft. Für einen Außenstehenden ist sie in der Regel nicht erkennbar. Eine Ausnahme gilt für die stille Beteiligung an einer Aktiengesellschaft. Hier muss die Beteiligung eines stillen Gesellschafters veröffentlicht werden. Gesellschaftsrechtlich betrachtet, ist eine stille Gesellschaft eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). Der still Beteiligte beteiligt sich am Inhaber des Handelsgewerbes, nicht am Gesellschaftsanteil selbst.

Reine Innengesellschaft

Abb.: Beispiel einer GmbH & Still

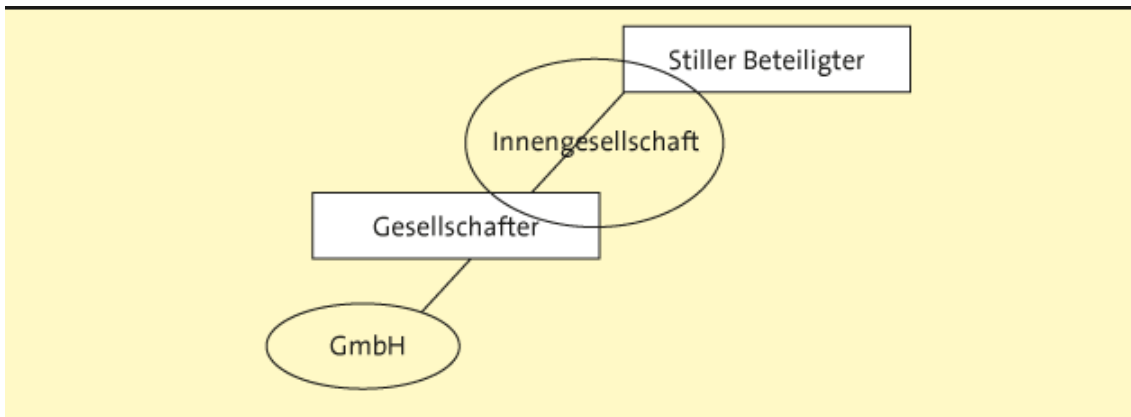


Abb. 1: Beispiel einer GmbH & Still

Der stille Teilhaber kann als Vermögenseinlage Geld oder jede in Geld bewertbare und übertragbare Leistung/Gegenstand zur Verfügung stellen. Denkbar ist beispielsweise auch die Erbringung von Dienstleistungen oder Bereitstellung von Betriebsausrüstung.

d) Bilanzierung

S. 2503 In der Bilanz wird die Einlage grundsätzlich wie folgt ausgewiesen:

A		Bilanz zum 31.12.2017		P	
Anlagevermögen	40.000	gez. Kapital		25.000	
		Jahresüberschuss		16.000	
Umlaufvermögen	60.000	Verbindlichkeiten gg. Kreditinstituten		15.000	
		stiller Gesellschafter		40.000	
		Sonstige Verbindlichkeiten		4.000	
	100.000			100.000	

2. Erscheinungsformen einer stillen Gesellschaft

a) Typisch stille Beteiligung

Die typisch stille Gesellschaft als Grundform beinhaltet die Kapitalüberlassung im Rahmen eines Gesellschaftsverhältnisses. Die vertragliche Ausgestaltung entspricht in diesem Fall dem Regelstatut des HGB. Der typisch stille Gesellschafter erzielt steuerlich Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG). Anstelle einer Verzinsung der Einlage erfolgt die Beteiligung am Gewinn und – je nach Vereinbarung – auch am Verlust des Betriebs, nicht jedoch am Vermögen der Gesellschaft. Entscheidend ist, dass der stille Gesellschafter bei Beendigung der Gesellschaft seine Einlage mit deren Nominalwert zurückerhält.

Keine Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft

Die Zahlungen an den (typischen) stillen Gesellschafter stellen beim Inhaber des Betriebs Betriebsausgaben dar. Er ist zu Einbehalt und Anmeldung der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag verpflichtet.

Lüdenbach, StuB 16/2015 S. 637

b) Atypisch stille Beteiligung

Bei einer atypisch stillen Beteiligung weicht der Gesellschaftsvertrag insoweit von den Regelungen des Handelsgesetzbuchs ab, als dem atypisch still Beteiligten derart umfangreiche Vermögens- und Kontrollrechte eingeräumt werden, dass er als Mitunternehmer i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anzusehen ist (BFH, Urteil v. 10.8.1994 - I R 133/93, BStBl 1995 II S. 171; Haritz/Menner, UmwStG, 4. Aufl. 2015, § 1 Rz. 86 ff.). Er trägt dann das Mitunternehmerisiko und entfaltet Mitunternehmerinitiative aufgrund eingeräumter Entscheidungsbefugnisse.

Atypisch still Beteiligter ist Mitunternehmer

Auch bei der atypisch stillen Gesellschaft handelt es sich um eine Personengesellschaft in Form der Innengesellschaft (BFH, Urteil v. 30.8.2007 - IV R 47/05, BStBl 2008 II S. 200). Eine atypisch stille Gesellschaft ist auch dann eine Personengesellschaft, wenn an ihr ausschließlich Kapitalgesellschaften beteiligt sind.

PersGes in Form der Innengesellschaft

Maßgeblich für das Mitunternehmerisiko ist die Beteiligung auch am Vermögen der Gesellschaft, einschließlich der stillen Reserven, nicht lediglich an deren Gewinn und Verlust. Steuerlich erzielt der still Beteiligte als Mitunternehmer Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).

Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft

II. Umwandlung

Möchte der still Beteiligte seine Beteiligung in eine direkte Beteiligung umwandeln, da er nunmehr aktiv an dem Betrieb mitwirken will, stellt sich die Frage, ob die stille Gesellschaft als Innengesellschaft, insbesondere die atypisch stille Gesellschaft als Form der Mitunternehmerschaft, wie andere Gesellschaften ebenfalls „einfach“ umgewandelt werden kann.

Haack, Stille Gesellschaft und Abgrenzung zu Unterbeteiligung, Treuhand und partiarischem Darlehen, infoCenter [OAAAD-82354]

1. Anwendbarkeit des Umwandlungsgesetzes?

Die Umwandlung der stillen Gesellschaft in eine direkte Beteiligung nach dem Umwandlungsgesetz ist nicht möglich, da die stille Gesellschaft (auch in atypischer Form) keinen umwandlungsfähigen Rechtsträger nach § 1 UmwG darstellt (Frotscher/Drüen, UmwStG § 3 Rz. 50). Sie kann deshalb weder auf einen anderen Rechtsträger verschmolzen werden (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwG) noch durch einen Formwechsel auf eine Kapitalgesellschaft übergehen (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UmwG).

Stille Gesellschaft kein umwandlungsfähiger Rechtsträger

Die stille Beteiligung ist auch in atypischer Form (steuerliche Mitunternehmerschaft) mangels eigenen Betriebs nicht unter den verschmelzungsfähigen Rechtsträgern aufgeführt (§ 3 UmwG;

Gehrman, Verschmelzung, infoCenter [SAA-AB-26813]

Kallmeyer in Marsch-Baner, UmwG, § 3 Rz. 5). Damit scheidet die Möglichkeit der Gesamtrechtsnachfolge aus.

Zivilrechtlich kann eine Umwandlung einer stillen Gesellschaft nur vorgenommen werden, indem die stille Gesellschaft aufgelöst (§ 235 HGB) und anschließend in neuer Rechtsform gegründet wird. Eine GbR kann damit nicht formwechselnd in eine stille Gesellschaft umgewandelt werden – ebenso wie beim umgekehrten Vorgang (Umstrukturierung einer stillen Gesellschaft in eine GbR); es bedarf zivilrechtlich mithin der Auflösung und Neugründung (Baumbach/Hopt, HGB, 32. Aufl., Einleitung vor § 105 Rz. 27).

Zivilrechtlich Auflösung und Neugründung erforderlich

2. „Einkommensteuerrechtlicher Formwechsel“ in eine Personengesellschaft

a) Für den Fall der atypisch stillen Gesellschaft

Die atypisch stille Gesellschaft ist, wie oben dargelegt, eine Form der Mitunternehmerschaft. Wird eine Mitunternehmerschaft in eine Mitunternehmerschaft anderer Rechtsform „umgewandelt“, führt dieser Vorgang nach ständiger Rechtsprechung des BFH nicht zu einer Aufdeckung von stillen Reserven (BFH, Urteil v. 20.9.2007 - IV R 10/07, BStBl 2008 II S. 118).

Keine Aufdeckung stiller Reserven

Dies gilt auch bei „Umwandlungen“ von Außengesellschaften in Innengesellschaften, insbesondere atypisch stille Gesellschaften. Aus einkommensteuerrechtlicher Sicht wird die bisher in der einen Rechtsform bestehende Mitunternehmerschaft (z. B. GbR) lediglich in anderer Rechtsform, nämlich einer atypisch stillen Gesellschaft, fortgeführt.

Einkommensteuerrechtlicher Formwechsel

Trotz fehlender zivilrechtlicher Identität ist zu beachten, dass einkommensteuerrechtlich die verschiedenen Rechtsformen einer Mitunternehmerschaft weitgehend gleich zu behandeln sind, unabhängig davon, ob Gesamthandsvermögen vorhanden ist oder nicht. Der bloße Wechsel der Rechtsform einer durchgängig bestehenden Mitunternehmerschaft führt damit weder zu einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe noch zu einer Betriebsgründung (sog. einkommensteuerrechtlicher Formwechsel; BFH, Urteil v. 28.11.1989 - VIII R 40/84, BStBl 1990 II S. 561; Wacker in Schmidt, EStG, 37. Aufl., § 16 Rz. 422).

Bei der Umwandlung einer atypisch stillen Gesellschaft in einen Gesellschaftsanteil einer Personengesellschaft findet keine Auseinandersetzung nach § 235 HGB statt, sondern es wird lediglich das Kapitalkonto des bisherigen stillen Gesellschafters von Fremd- zu Eigenkapital umgebucht (Blaurock, Handbuch stille Gesellschaft, Rz. 18.14 f.).

b) Für den Fall der typisch stillen Gesellschaft

Fraglich ist damit, ob die oben dargestellten Grundsätze zur atypisch stillen Gesellschaft auch für die typisch stille Gesellschaft gelten können. Die Argumentationen zielen insgesamt auf die Eigenschaft der atypisch stillen Gesellschaft als Mitunternehmerschaft ab. Dies ist bei einer typisch stillen Gesellschaft gerade nicht der Fall (so auch Volb, Die stille Gesellschaft, Rz. 532).

S. 2505

Die verschiedenen Rechtsformen sind in diesem Fall einkommensteuerrechtlich gerade nicht gleich zu bewerten. Während die Beteiligung im einen Fall zu Einkünften aus Kapitalvermögen führt, führt sie im anderen Fall zu Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Kein einkommensteuerrechtlicher Formwechsel

Da die typisch stille Gesellschaft mangels Mitunternehmerisiko und -initiative nicht als Mitunternehmerschaft gilt, sind u. E. die Grundsätze zum einkommensteuerrechtlichen Formwechsel nicht

auf die typisch stille Gesellschaft anwendbar. Es muss die stille Gesellschaft aufgelöst und die u. U. mit ihr verbundenen stillen Reserven müssten aufgedeckt werden.

3. Umwandlung in einen Geschäftsanteil an einer Kapitalgesellschaft

a) Kapitalerhöhung

Besteht die stille Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, stellt eine Umwandlung der stillen Beteiligung in einen Kapitalgesellschaftsanteil eine Kapitalerhöhung dar. Der stille Gesellschafter bringt hierbei seinen Auseinandersetzungsanspruch in die Kapitalgesellschaft ein. Dies ist eine Sacheinlage. Bei einer GmbH finden in diesem Fall §§ 53 ff. GmbHG Anwendung (BGH, Urteil v. 3.11.2015 - II ZR 13/14 [WAAAF-08715]).

Auseinandersetzungsanspruch des stillen Gesellschafters ist eine Sacheinlage

„Eine stille Beteiligung kann als Sacheinlage in eine GmbH eingebracht werden. Sie kann trotz des Umstands, dass das vom stillen Gesellschafter einzubringende Kapital nicht Gesellschaftsvermögen wird, nicht nur vermögensrechtliche Ansprüche, sondern ein Mitgliedschaftsrecht begründen. [...] Sie ist dann als eigenständiges Wirtschaftsgut anzusehen und kann mit allen Rechten und Pflichten auf Dritte übertragen und zum Gegenstand einer Sacheinlage gemacht werden [...].“ (BGH, Urteil v. 3.11.2015 - II ZR 13/14 [WAAAF-08715], Rz. 18).

Steuerlich erfolgt die Einbringung nach § 20 UmwStG. Danach ist § 20 UmwStG anwendbar, sofern ein Betrieb, Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil eingebracht wird.

Unproblematisch ist hier wiederum die Einbringung der atypisch stillen Gesellschaft als Mitunternehmeranteil. Unseres Erachtens ist jedoch auch in diesem Fall die Einbringung einer typisch stillen Beteiligung nach oben Dargelegtem steuerlich nicht möglich (bejahend aus gesellschaftsrechtlicher Sicht als Debt-to-Equity-Swap Carsten Schmidt, NZG 2016 S. 4).

Für die Buchwertfortführung nach § 20 UmwStG ist somit erforderlich, dass der Einbringende als Gegenleistung für seinen Mitunternehmeranteil neue Anteile an der Gesellschaft erhält. Das Erfordernis der Gewährung neuer Geschäftsanteile bedeutet nicht, dass als Gegenleistung ausschließlich neue Geschäftsanteile zu gewähren sind. Unschädlich ist die Gewährung einer zusätzlichen Gegenleistung im Rahmen der Grenzen des § 20 Abs. 2 UmwStG. Die Umwandlung der stillen Beteiligung in GmbH-Geschäftsanteile geschieht durch Sach-Kapitalerhöhung.

Gewährung neuer Geschäftsanteile erforderlich

b) Steuerliche Folgen der Kapitalerhöhung

Die Kapitalerhöhung an sich hat grundsätzlich zunächst keinerlei steuerliche Folgen. Erst durch die Übernahme der neuen Geschäftsanteile durch den bisherigen stillen Gesellschafter ergeben sich Auswirkungen. Denn grundsätzlich verfügt jeder GmbH-Gesellschafter bei einer Kapitalerhöhung über ein seinem Anteil entsprechendes Bezugsrecht, so auch der Altgesellschafter. Das Bezugsrecht aus der Kapitalerhöhung stellt eine Anwartschaft nach § 17 EStG dar (Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 17 Rz. 27). Die Veräußerung eines Bezugsrechts ist nach § 17 EStG einkommensteuerpflichtig (Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 17 Rz. 45).

Bezugsrecht stellt eine Anwartschaft nach § 17 EStG dar

S. 2506

Der BFH stellt den gesellschaftlichen Ausschluss des Bezugsrechts mit der Nichtteilnahme an der Kapitalerhöhung gleich, so dass bei Vorliegen einer Gegenleistung eine Veräußerung i. S. des § 17 Abs. 1 EStG vorliegt; somit auch, wenn auf das Recht auf Teilnahme an der Kapitalerhöhung zu-

gunsten eines Dritten verzichtet wird (BFH, Urteil v. 19.4.2005 - VIII R 68/04, BStBl 2005 II S. 762; Pung/Werner in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 17 EStG Rz. 173). Gewinn aus der Veräußerung nach § 17 EStG ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis die Anschaffungskosten übersteigt.

Da in den vorliegenden Fällen das Bezugsrecht des Altgesellschafters nun zugunsten des stillen Gesellschafters ausgeschlossen wird, gehen dem Altgesellschafter die auf die neuen Anteile übergehenden stillen Reserven verloren. Dafür wird er regelmäßig eine Gegenleistung wollen. Verzichtet er darauf, könnte darin eine unentgeltliche Zuwendung des Altgesellschafters an den stillen Gesellschafter liegen.

Als Ausgleich kommen folgende Möglichkeiten in Betracht:

- ▶ Der stille Gesellschafter leistet in Höhe des Mehrwerts seiner Beteiligung ein Agio an die GmbH.
- ▶ Der stille Gesellschafter zahlt direkt an den Altgesellschafter eine Abfindung, damit er auf sein Bezugsrecht verzichtet.

aa) Leistung eines Agios

Es handelt sich um eine verdeckte Einlage des stillen Gesellschafters, die als nicht gezeichnetes Kapital in eine Kapitalrücklage einzustellen ist (§ 266 Abs. 3 A II, § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB). Weitere Auswirkungen ergeben sich nicht. Insbesondere ist eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht gegeben, da kein Vermögen die Gesellschaft verlässt.

Auswirkungen auf Ebene der Gesellschaft

Etwas anderes kann sich dann ergeben, wenn das Agio im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Einzahlung an die Altgesellschafter ausgeschüttet wird. Hier sieht der BFH einen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO). Ein Entgelt kann in den Fällen, in denen nicht explizit ein Entgelt bezahlt wird, nur dann entstehen, wenn der Neugesellschafter ein Agio an die Gesellschaft bezahlt und die Gesellschaft in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung eine Ausschüttung an die Altgesellschafter vornimmt.

Der stille Gesellschafter zahlt das Agio, um seine Beteiligung zu erwerben. Es handelt sich mithin um Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB; § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG i. V. mit § 6 EStG).

Auswirkungen aufseiten des stillen Gesellschafters
Auswirkungen aufseiten des Altgesellschafters

Durch das Agio wird ein Wertverlust der Beteiligung des Altgesellschafters verhindert. Steuerliche Auswirkungen (z. B. durch Minderung der Anschaffungskosten) sind nicht zu verzeichnen.

bb) Leistung einer Abfindung an den Altgesellschafter für den Verzicht auf sein Bezugsrecht

Aufgrund des Verzichts des Altgesellschafters auf das Bezugsrecht an den neuen Anteilen gilt das Bezugsrecht als veräußert. Die Abfindung hierfür ist gem. § 17 EStG steuerpflichtig. Der Veräußerungsgewinn errechnet sich aus dem Kaufpreis (Abfindung) abzüglich Anschaffungskosten.

Bezugsrecht gilt als veräußert

Nach Ansicht des BFH liegt eine Abspaltung von der Substanz der Altanteile vor, nicht nur eine Minderung des Werts der Altanteile zugunsten der neuen Anteile. Das hat zur Folge, dass die Anschaffungskosten der Altanteile in dem Verhältnis zu mindern sind, das sich aus dem Verhältnis des Werts des Bezugsrechts auf die neuen Anteile zum Wert der Altanteile (Gesamtwertmethode) ergibt (BFH, Urteil v. 21.1.1999 - IV R 27/97, BStBl 1999 II S. 638).

Gesamtwertmethode

S. 2507

4. Umwandlung des Handelsgewerbes

Zuletzt ist auch die Umwandlung des Handelsgewerbes selbst möglich. Wird dieses nach dem Umwandlungsgesetz umgewandelt, hat dies keinerlei Auswirkung auf die stille Gesellschaft; diese wird mit der neuen Form des Inhabers fortgesetzt.

Stille Gesellschaft bleibt erhalten

Die stille Gesellschaft bleibt trotz der Umwandlung erhalten und setzt sich regelmäßig am übernehmenden Rechtsträger fort. Auch der stille Gesellschafter realisiert durch die Umwandlung des Handelsgewerbes regelmäßig nicht die stillen Reserven in der stillen Beteiligung.

Zwar setzt sich die durch die atypisch stille Gesellschaft begründete Mitunternehmerschaft trotz des zivilrechtlichen Übergangs meist nicht unverändert fort, da sich fast immer der „Betrieb“ des Geschäftsinhabers durch die Verschmelzung oder Spaltung ändern wird. Das Bestehen einer atypisch stillen Beteiligung ist umwandlungssteuerlich aber auch aufseiten des übernehmenden Rechtsträgers unbeachtlich. Auch insoweit ist maßgeblich, dass nicht die (atypisch) stille Gesellschaft, sondern das Unternehmen selbst (die Körperschaft) als solches an der Umwandlung beteiligt ist.

Fazit

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass die Umwandlung der atypisch stillen Gesellschaft aufgrund ihrer Eigenschaft als Mitunternehmerschaft den Einbringungs- und Umwandlungsvorschriften, die für Mitunternehmerschaften gelten, folgt. Anders sieht dies u. E. für den Fall der typisch stillen Beteiligung aus. Als schuldrechtlich konzipierte stille Einlage ohne Mitgliedschaftsrechte können auf sie nicht die für Mitunternehmerschaften geltenden Regelungen Anwendung finden.

AUTORINNEN



Céline Koch

ist seit 2015 als Steuerberaterin und Rechtsanwältin in der Fachabteilung für Beratungsfragen bei der RTS Steuerberatungsgesellschaft KG in Pleidelsheim tätig.



Sabine Ott,

Dipl.-Betriebswirtin (BA), Steuerberaterin, ist Partner der RTS Steuerberatungsgesellschaft KG, Metzingen.

Fundstelle(n):

NWB 2018 Seite 2501 - 2507

[DAAAG-91370]