

Die GmbH & Still

Mit Vertragsmustern

Bearbeitet von
Von Prof. Dr. Dieter Schulze zur Wiesche, Rechtsanwalt

7. Auflage 2018. Buch. XXX, 383 S. Kartoniert
ISBN 978 3 406 72658 3
Format (B x L): 16,0 x 24,0 cm

[Recht > Handelsrecht, Wirtschaftsrecht > Gesellschaftsrecht > GmbH-Recht](#)

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei


DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](#) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

4.3.5.7.7 *Verrechnung von Verlusten mit künftigen Gewinnen*

Vertritt man den Standpunkt, dass Verluste des Betriebes dem stillen Gesellschafter nur bis zur Höhe seiner Einlage zugerechnet werden können und daher Verluste, die zu einer negativen Einlage führen werden, nicht dem stillen Gesellschafter, sondern dem Inhaber des Betriebes zuzurechnen sind, ergäbe sich keine Verrechnung mit künftigen Gewinnen. Jedoch werden Verluste des Betriebes, die zum negativen Einlagekonto führen oder ein solches erhöhen, dann dem stillen Gesellschafter zugerechnet, wenn und soweit eine persönliche Haftung des stillen Gesellschafters für die Verbindlichkeiten des Betriebes besteht, zB aufgrund einer Bürgschaft. Ebenfalls werden jedoch Verluste, die zu einem negativen Kapitalkonto im steuerlichen Sinne führen, weil die Einlage refinanziert ist, dem stillen Gesellschafter zugerechnet, wenn man der Auffassung der Verwaltung folgen sollte. Verlustanteile, die hiernach dem stillen Gesellschafter mit steuerlicher Wirkung über den Betrag seiner Einlage hinaus zugerechnet werden, können in sinngemäßer Anwendung des § 15a Abs. 1 EStG im Jahr ihrer Entstehung nicht mit den positiven Einkünften des stillen Gesellschafters ausgeglichen werden. Infolgedessen wird der Werbungskostenüberschuss insoweit beim stillen Gesellschafter zu einem verrechenbaren Werbungskostenüberschuss, der mit späteren Anteilen des stillen Gesellschafters am Gewinn des Betriebes verrechnet wird. 270

4.3.5.7.8 *Behandlung von Einlageminderungen*

Soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten durch Entnahmen entsteht oder sich erhöht (Einlageminderung) und soweit nicht aufgrund der Entnahmen eine nach § 15a Abs. 1 S. 2 EStG zu berücksichtigende Haftung besteht oder entsteht, ist dem Kommanditisten der Betrag der Einlageminderung als Gewinn hinzuzurechnen. Diese Vorschrift ist sinngemäß auch auf den typischen stillen Gesellschafter anzuwenden, nicht jedoch insoweit, als es die zu berücksichtigende Haftung betrifft. Die Gewinnzurechnung darf jedoch den Betrag der Anteile am Verlust der Gesellschaft nicht übersteigen, der im Wirtschaftsjahr der Einlageminderung und in den vorangegangenen elf Jahren ausgleichsfähig gewesen wäre. Hierunter fallen insbesondere Rückzahlungen von Darlehen und Einlagenherabsetzungen, nicht jedoch die Rückzahlung von Einlagen, soweit hiermit gleichzeitig eine Herabsetzung der Hafteinlage verbunden ist. Der verrechenbare Verlust ist auch im Hinblick auf die stille Beteiligung durch einen Feststellungsbescheid festzustellen und für jedes Jahr fortzuschreiben. 271

4.3.6 **Behandlung von Schuldzinsen**

272

Soweit der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters dem Steuerabzug unterliegt, sind ab dem 1.1.2009 Schuldzinsen als Werbungskosten nicht mehr abziehbar (§ 20 Abs. 9 EStG).

4.3.7 Sparerfreibetrag

- 273 Kapitaleinkünfte, hierzu zählt auch die typische stille Beteiligung, sind bis zu einem Betrag von 801 EUR für den Steuerpflichtigen im Falle der Zusammenveranlagung bis zu 1.602 EUR im Kalenderjahr steuerfrei.

Beispiel:

A ist Alleingesellschafter der X-GmbH, deren Stammkapital 50.000 EUR beträgt. Die Gesellschafterdarlehen betragen 200.000 EUR. Hiervon überträgt A jeweils 50.000 EUR auf seine vier Kinder, die es in der Form von typischen stillen Beteiligungen an die GmbH wieder zurückgewähren. Die Kinder sind jeweils mit 10 vH am Gesamtgewinn beteiligt. Der Gewinn beträgt 60.000 EUR, hiervon entfallen jeweils 6.000 EUR auf die vier Kinder. Die Gesellschaft schüttet auf das Kapital 12 vH aus.

Körperschaft

Gewinn	60.000 EUR	
Abzüglich		
Anspruch stiller Beteiligter	<u>24.000 EUR</u>	

Einkommen

15 vH KSt	36.000 EUR	<u>5.400 EUR KSt</u>
-----------	------------	----------------------

Gesellschafter A

Ausschüttung	6.000 EUR	Einkommensteuer
Sparerfreibetrag	<u>./ 801 EUR</u>	

KapEst 25 vH	v. 5.199 EUR	1.299 EUR
--------------	--------------	-----------

Stille Gesellschafter

Gewinnanspruch	24.000 EUR
Sparerfreibeträge	<u>3.204 EUR</u>
	20.796 EUR

Grundfreibetrag	0 EUR
-----------------	-------

Da Einkünfte und Bezüge der Kinder jeweils 7.664 EUR nicht übersteigen, sind die Kinderfreibeträge der Eltern nicht gefährdet. Die steuerliche Gesamtbelastung beträgt lediglich 6.699 EUR ESt/KSt.

4.4 Vergütungen aus anderen Rechtsbeziehungen seitens der GmbH

- 274 Ein GmbH-Gesellschafter kann auch der GmbH gegenüber wie ein Dritter in Rechtsbeziehungen treten. Sei es, dass er gegenüber der Gesellschaft eine freiberufliche Tätigkeit ausübt, sei es, dass er mit der Gesellschaft einen Darlehensvertrag abschließt oder dass er der Gesellschaft Wirtschaftsgüter wie Grundstücke, Patente usw zur Nutzung überlässt. Diese Rechtsverhältnisse sind grundsätzlich voneinander unabhängig zu beurteilen.

4.4.1 Anstellungsvertrag

Ist ein Gesellschafter einer GmbH und stiller Gesellschafter gleichzeitig Geschäftsführer der GmbH, so sind die Rechtsverhältnisse grundsätzlich voneinander getrennt zu sehen. Beide Rechtsverhältnisse sind so unabhängig voneinander zu betrachten, dass die Unausgeglichenheit des einen Rechtsverhältnisses nicht bei der Prüfung der Bedingungen des anderen mit zu berücksichtigen ist (BFH 14.2.1978, BStBl. II 78, 427; 29.4.1992, BStBl. II 92, 851; 1.7.1992, BStBl. II 92, 975; 2.12.1992, BStBl. II 93, 311; 19.5.1993, BFH/NV 1994, 124; 5.10.1994, BStBl. II 95, 549).

Beispiel:

A ist Gesellschafter der X-GmbH und gleichzeitig stiller Gesellschafter. Die Gewinnbeteiligung als stiller Gesellschafter ist im Verhältnis zur Rendite zu niedrig, das Geschäftsführergehalt ist jedoch unangemessen hoch.

Nach Ansicht der Rechtsprechung ist bei der Prüfung der Frage, ob das Geschäftsführergehalt angemessen ist, nicht die Gewinnbeteiligung mit einzubeziehen, es sei denn, beide Vereinbarungen nehmen aufeinander Bezug. 276

Ist der Gesellschafter ein beherrschender Gesellschafter, ist darauf zu achten, dass die Vereinbarungen eindeutig und klar und von vornherein bestimmt sind. Ist das nicht gegeben, sind die Vergütungen als aus dem Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen (BFH 22.2.1989, BStBl. II 89, 475; 22.2.1989, BStBl. II 89, 631; 14.3.1989, BStBl. II 89, 633; 12.4.1989, BStBl. II 89, 639; 26.4.1989, BStBl. II 89, 673; 24.5.1989, BStBl. II 89, 800). Das gilt auch für Nebenabreden, insbesondere für Tantiemevereinbarungen (BFH 14.3.1989, BStBl. II 89, 633; 12.4.1989, BStBl. II 89, 636; 24.5.1989, BStBl. II 89, 800; 28.6.1989, BStBl. II 89, 854; 26.2.1992, BStBl. II 92, 611).

Wird dem Gesellschaftergeschäftsführer eine Pensionszusage erteilt, darf die Gesellschaft, wenn es sich um einen beherrschenden Gesellschafter mit mehr als 50 vH Beteiligung handelt, nur eine Rückstellung, berechnet auf einen Beginn des Pensionsalters vom vollendeten 65. Lebensjahr an, bilden. Diese Rechtsprechung ist zwischenzeitlich vom BFH aufgegeben worden (28.4.1982, DB 1982, 1544). 277

Rückstellungen darüber hinaus sind als verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandeln.

4.4.2 Darlehensgewährungen

Gewährt ein stiller Gesellschafter, der gleichzeitig GmbH-Gesellschafter ist, neben seiner stillen Beteiligung der Gesellschaft ein Darlehen, wird in der Regel neben dem stillen Gesellschaftsverhältnis ein neues Rechtsverhältnis, nämlich das der Darlehensgewährung, begründet. Die Darlehensgewährung ist unabhängig von der stillen Beteiligung zu betrachten. Der Gesellschafter hat daher neben den Gewinnansprüchen aus der Gewinnbeteiligung ebenfalls Kapitaleinkünfte aus Darlehen. 278

4.4.3 Nutzungsüberlassungen

- 279 Das Gleiche trifft zu, wenn ein stiller Gesellschafter der Gesellschaft Wirtschaftsgüter zur Verfügung gestellt hat, es sei denn, dass die Zurverfügungstellung von Wirtschaftsgütern Gegenstand auch des stillen Gesellschaftsvertrages war. Auch im Rahmen eines stillen Gesellschaftsverhältnisses können Sacheinlagen und Nutzungseinlagen erfolgen. Die Vergütung besteht in diesem Falle in der Gewinnbeteiligung. Die Überlassung von Wirtschaftsgütern durch den stillen Gesellschafter ist jedoch als unabhängiges Rechtsverhältnis zu beurteilen, wenn hinsichtlich dieser Nutzungsüberlassung ein selbständiger Miet- und Pachtvertrag abgeschlossen worden ist oder im Falle der Überlassung eines Patentes ein Lizenzvertrag. Diese Rechtsverhältnisse sind grundsätzlich unabhängig von dem stillen Gesellschaftsverhältnis zu betrachten, sofern es sich hier nicht um eine atypische stille Beteiligung handelt. Hat der Gesellschafter der Gesellschaft Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zur Verfügung gestellt, so hat er, soweit es sich um Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte, Sachgesamtheiten oder die Überlassung von Rechten handelt, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 EStG). Handelt es sich um sonstige bewegliche Wirtschaftsgüter, kommen allenfalls sonstige Einkünfte iSv § 22 EStG in Betracht.

4.5 Verdeckte Gewinnausschüttung

4.5.1 Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung

- 280 Der BFH (22.2.1989, BStBl. II 89, 475; 22.2.1989, BStBl. II 89, 631) definiert die verdeckte Gewinnausschüttung iSd § 8 Abs. 1 S. 3 EStG als eine bei der Kapitalgesellschaft eingetretene Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht.
- 281 Bei einem beherrschenden Gesellschafter ist eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis auch dann anzunehmen, wenn es an einer klaren und von vornherein abgeschlossenen Vereinbarung darüber fehlt, ob und in welcher Höhe ein Entgelt von der Kapitalgesellschaft gezahlt werden soll.

So wird die stille Beteiligung eines GmbH-Gesellschafters an dem Unternehmen der GmbH nur der Besteuerung zugrunde gelegt, wenn ein solches Gesellschaftsverhältnis klar und eindeutig vereinbart ist und die Vereinbarungen auch tatsächlich durchgeführt werden.

Insbesondere müssen auch die Vergütungen von vornherein erkennen lassen, nach welcher Bemessungsgrundlage die Vergütung berechnet werden soll (BFH 26.4.1989, BFH/NV 1990, 63).

Das bedeutet für ein stilles Gesellschaftsverhältnis und einen beherrschenden GmbH-Gesellschafter, dass die Bemessungsgrundlage für den Gewinnanspruch des Stillen klar definiert sein muss. So kann Bemessungsgrundlage der „Handelsbilanzgewinn“ sein, nicht jedoch „der nach steuerlichen Grundsätzen ermittelte

Gewinn“ oder der „Steuerbilanzgewinn“. Die Vereinbarungen müssen erkennen lassen, ob die Körperschaftsteuer und die sonstigen nichtabziehbaren Steuern im Gewinn enthalten oder bereits abgezogen sind.

Das Fehlen einer klaren Vereinbarung führt dazu, dass das stille Beteiligungsverhältnis nicht anerkannt wird, die Auszahlungen als verdeckte Gewinnausschüttungen an den GmbH-Gesellschafter behandelt werden (BFH 22.2.1989, BStBl. II 89, 631).

Darüber hinaus liegt im Fall einer stillen Gesellschaft eine vGA vor, wenn die Vergütung selbst zwar klar und eindeutig vereinbart ist, die Gewinnbeteiligung als solche im Verhältnis zum Kapital unangemessen ist. 282

Ist der Gesellschafter der GmbH ein beherrschender, gelten die vorgenannten Grundsätze auch für stille Gesellschafter, die Angehörige eines beherrschenden Gesellschafters sind. 283

Die Verträge werden nur anerkannt, wenn sie klar, eindeutig und von vornherein bestimmt sind. Im Falle der Nichtanerkennung dieser stillen Beteiligungen werden die Gewinnansprüche der stillen Beteiligten dem körperschaftsteuerlichen Einkommen § 8 Abs. 3 KStG wieder hinzugerechnet. Dem Gesellschafter der GmbH werden die Gewinnanteile an die Stillen erst mit Auszahlung an diese zugerechnet.

Sie geschehen vielfach in der Form, dass die Ausschüttungen in ein anderes Rechtsgeschäft gekleidet werden. Somit stellt jede Vorteilsgewährung an einen Gesellschafter oder eine diesem nahestehende Person, die ein gewissenhafter ordentlicher Geschäftsleiter einem Nichtgesellschafter unter sonst gleichen Umständen nicht gewährt haben würde, eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Wird eine stille Gesellschaft mit Gesellschaftsfremden eingegangen, ist davon auszugehen, dass die Leistungen der Gesellschaft und die des stillen Gesellschafters aufgrund eines natürlichen Interessenkonfliktes ausgeglichen sind. 284

Das ist aber nicht immer der Fall, wenn ein stilles Beteiligungsverhältnis mit Gesellschaftern oder Angehörigen eines Gesellschafters begründet wird. Es besteht hier mangels eines Interessenkonfliktes vielfach die Gefahr, dass eine Vereinbarung, die einen Leistungsaustausch zum Gegenstand hat, zu Lasten des Vermögens der Gesellschaft geht, weil sie zu sehr das Interesse des Gesellschafters berücksichtigt. In Höhe einer unangemessenen Leistung ist in diesem Falle eine verdeckte Gewinnausschüttung gegeben.

4.5.2 Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung

4.5.2.1 Grundsätze

Verdeckte Gewinnausschüttungen iSv 4.5.1 mindern das Einkommen der Körperschaft nicht, § 8 Abs. 3 S. 2 KStG. Sie werden außerhalb der Bilanz dem körperschaftsteuerlichen Einkommen hinzugerechnet. 285

Seit dem Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren (StSenkG) ist die Ausschüttung für die Körperschaftsteuer ohne Belang. vGA, die das Einkommen der Körperschaft berührt haben, sind dem Einkommen der Körperschaft wieder hinzuzurechnen. Die körperschaftsteuerliche Be-

lastung von 25 vH ist endgültig und unabhängig vom Abfluss bei der Kapitalgesellschaft (vgl. auch *J. Hey GmbH* 2001, 1).

Die Behandlung der Ausschüttung beim Gesellschafter hängt davon ab, ob der Gesellschafter eine natürliche Person ist oder wiederum eine Kapitalgesellschaft. Ist der Gesellschafter eine natürliche Person, so unterliegt die Ausschüttung dem Teileinkünfteverfahren, dh der Wert der vGA wird beim Gesellschafter nur zu 60 vH angesetzt.

Ist der Gesellschafter wiederum eine Kapitalgesellschaft, ist die verdeckte Gewinnausschüttung bei dieser unter den Voraussetzungen des § 8b KStG steuerfrei.

4.5.2.2 Zurechnung zum körperschaftsteuerpflichtigen Einkommen

286 § 8 Abs.3 S.2 KStG bestimmt, dass auch verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Ausschüttungen jeder Art auf Genussrechte, mit denen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquiditätserlös der Kapitalgesellschaft verbunden ist, das Einkommen nicht mindern.

287 Liegt eine vGA vor, ist die vGA dem Einkommen der Körperschaft hinzuzurechnen. Dies geschieht nach Ansicht der Rechtsprechung (*Lang in Arthur/Anderson Komm. KStG § 8 Rn.705, BFH 29.6.1994, GmbHR 1994, 894*) außerhalb der Bilanz. Die Finanzverwaltung hat acht Jahre gebraucht, um sich dem anzuschließen (BMF 28.5.2002, DStR 2002, 617).

288 Die vGA ist in dem Wirtschaftsjahr zu erfassen, in dem die Leistung, für die die Vergütung gezahlt werden soll, erbracht ist. Es kommt daher hier nicht darauf an, wann eine Vermögensminderung abgeflossen ist, sondern allein darauf, wann die Leistung erbracht wurde, für die die Vergütung gezahlt worden ist (*Scheffler BB 2002, 543, Schiffers GmbHR 2002, 885*).

Beispiel 1:

A ist Geschäftsführer der X-GmbH und gleichzeitig deren stiller Gesellschafter. Geschäftsjahr ist das Kalenderjahr. Entsprechend einer steuerlich nicht anzuerkennenden Tantiemevereinbarung sollte A eine Tantieme von 60.000 EUR für das Jahr 01 erhalten, die erst im April 01 ausgezahlt worden ist. Die vGA ist bereits für die Einkommensermittlung der Körperschaft 01 zu berücksichtigen.

Beispiel 2:

Aufgrund einer Pensionszusage, die die X-GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer gemacht hat, hat die X-GmbH im Jahre 01 die bereits vorhandene Pensionsrücklage mit 80.000 EUR erhöht. Die Pensionszusage ist steuerlich nicht anzuerkennen.

Obwohl der Vorteil dem Gesellschafter-Geschäftsführer erst dann zufließt, wenn er in den Ruhestand geht, ist die vGA in 01 zu erfassen und das Einkommen der GmbH um 80.000 EUR zu erhöhen.

4.5.2.3 Tarifbesteuerung

Tarifbesteuerung 15 vH.

289 Nach § 25 Abs. 1 KStG idF des UntStRG 2008 beträgt die Körperschaftsteuer 15 vH (bisher 25 vH) des zu versteuernden Einkommens.

4.5.3 Einzelfälle der verdeckten Gewinnausschüttung

4.5.3.1 Verdeckte Gewinnausschüttung bei Nichtanerkennung des Gesellschaftsverhältnisses

Wie bereits ausgeführt (→ Rn. 166), setzt die steuerliche Anerkennung einer stillen Beteiligung eines Gesellschafters der GmbH voraus, dass aus den Vereinbarungen eindeutig hervorgeht, dass neben dem Gesellschaftsverhältnis noch ein stilles Beteiligungsverhältnis begründet worden ist. 290

Hat ein Gesellschafter aufgrund eines steuerlich nicht anzuerkennenden stillen Beteiligungsverhältnisses eine Gewinngutschrift erhalten, ist diese für die zahlende Gesellschaft nicht betrieblich veranlasst, ihr Einkommen ist daher um die Gewinngutschrift zu erhöhen. Verdeckte Gewinnausschüttungen dürfen das körperschaftsteuerpflichtige Einkommen nicht mindern. Beim Gesellschafter handelt es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung, die bei diesem als Einkünfte aus Dividendeneinkünften (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 iVm § 20 Abs. 2 EStG) zu erfassen ist.

Beispiel:

Gewinn der X-GmbH = 100.000 EUR.

A hat als stiller Gesellschafter eine Gutschrift von 20.000 EUR erhalten (= 20 vH). Das Beteiligungsverhältnis wird steuerlich nicht anerkannt.

Das körperschaftsteuerpflichtige Einkommen beträgt:

Behandlung GmbH

Einkommen	100.000 EUR
+ vGA	<u>20.000 EUR</u>
Körperschaftsteuer 15 vH	15.000 EUR

Behandlung Gesellschafter

vGA	20.000 EUR
Kapitalertragsteuer 25 vH =	5.000 EUR

Wird ein Gesellschaftsverhältnis mit Kindern eines Gesellschafters nicht anerkannt, sind die aufgrund der Gewinnbeteiligung an diese gezahlten Gewinne dem Gesellschafter als verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen.

4.5.3.2 Stille Beteiligung als verdecktes Eigenkapital

Die Einlage des stillen Gesellschafters kann verdecktes Stammkapital darstellen, wenn die stille Beteiligung an die Stelle einer zwingend gebotenen Eigenkapitalzuführung seitens der Gesellschafter getreten ist. Eine Unterkapitalisierung der Gesellschaft reicht allein nicht aus. Auch die Tatsache, dass das Kapital nur zu einem Viertel eingezahlt ist, reicht im allgemeinen noch nicht aus, um bei Darlehensgewährungen verdecktes Stammkapital anzunehmen. Das gilt auch für die stille Beteiligung (vgl. *Fichtelmann GmbH & Still*, S. 45). Für die Frage verdeckter Einlagen kann § 32a GmbHG ein Anhaltspunkt sein. Das Vorliegen der Voraussetzung kapitaleretzender Darlehen rechtfertigt allein noch nicht, steuerlich eine verdeckte Einlage anzunehmen (*Paulick GmbHR* 1982, 237; *Tillmann GmbHR* 1981, 17; *Fichtelmann GmbH & Still*, S. 75). 291

Wann jedoch eine dringend gebotene Eigenkapitalzuführung gegeben ist, lässt sich nicht aufgrund von Richtsätzen ermitteln. Es kommt hier auf den Einzelfall an. Um verdecktes Stammkapital annehmen zu können, wird im Zweifel ein Missbrauch von Formen und Gestaltungen vorliegen müssen (§ 42 AO). Wird eine Unterkapitalisierung dadurch beseitigt, dass die Gesellschafter der Gesellschaft Darlehen zur Verfügung stellen oder Mittel in Form einer stillen Beteiligung, wird in der Regel kein verdecktes Stammkapital gegeben sein. Eine verdeckte Einlage wird man auch dann nicht ohne Weiteres annehmen können, wenn die stille Beteiligung so ausgestaltet wird, dass sie den Dritten und Gläubigern gegenüber wie eine Eigenkapitalerhöhung wirkt. Das wäre der Fall, wenn die Gesellschafter hinsichtlich der stillen Beteiligung auf die Insolvenzrechte verzichten, indem vereinbart wird, dass die stille Beteiligung allen Insolvenzgläubigern nachgeht (hier *Kreischer StWa* 1983, 184). Das gleiche gilt, wenn im Gesellschaftsvertrag der stillen Beteiligung vereinbart worden ist, dass die stillen Gesellschafter auf ihr Rückforderungsrecht verzichten, wenn ein Insolvenzgrund eingetreten ist.

Verdecktes Eigenkapital könnte jedoch in Betracht kommen, wenn die Gesellschafter auf Druck der Hausbank nicht ihr Stammkapital erhöhen, sondern der Gesellschaft eine stille Beteiligung gewähren und die Rechte aus der stillen Beteiligung der Hausbank zur Sicherung der Kredite abtreten. Steuerlich hat dies zur Folge, dass die Ausschüttungen auf diese stille Beteiligung keine Betriebsausgaben mehr darstellen, sondern den körperschaftsteuerlichen Gewinn der Gesellschaft erhöhen. Da die Ausschüttungen nicht aufgrund eines Gewinnverteilungsbeschlusses erfolgen, ist in einem solchen Falle eine verdeckte Gewinnausschüttung gegeben, die jedoch im Prinzip keine andere Behandlung erfährt als die offene Ausschüttung.

Keine verdeckte Einlage liegt jedoch vor, wenn ein Gesellschafter der Kapitalgesellschaft Wirtschaftsgüter zum Gebrauch oder zur Nutzung ohne Entgelt oder gegen unangemessenen niedriges Entgelt überlassen hat. Als verdeckte Einlagen sind nur Wirtschaftsgüter geeignet, die das Vermögen der Kapitalgesellschaft vermehrt haben, entweder durch den Ansatz oder die Erhöhung eines Aktiv-Postens oder die Verminderung eines Passiv-Postens. Die Tatsache, dass die Kapital-Gesellschaft Aufwendungen spart, reicht dazu nicht aus (BFH 22.11.1983, BB 1984, 513).

Auch Zahlungen an den Geschäftsführer einer GmbH, damit dieser auch künftige Tantiemenansprüche verzichtet, stellen keine verdeckten Einlagen dar (BFH 22.11.1983, BB 1984, 514).

Die verdeckte Einlage ist nicht die Umkehrung einer verdeckten Gewinnausschüttung (BFH 22.11.1983; BB 1984, 513)