

Schulze zur Wiesche
Die GmbH & Still


beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die GmbH & Still

Eine alternative Gesellschaftsform

Mit Vertragsmustern

von

Prof. Dr. Dieter Schulze zur Wiesche
Nordkirchen

8., neu bearbeitete Auflage

2026

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG



Zitiervorschlag entsprechend der Beck'schen Redaktionsrichtlinie:
Schulze zur Wiesche GmbH & Still §... Rn. ...


beck.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

ISBN PRINT 978 3 406 84098 2

© 2026 Verlag C.H.BECK GmbH & Co. KG
Wilhelmstraße 9, 80801 München
info@beck.de

Druck und Bindung: Beltz Grafische Betriebe GmbH
Am Fliegerhorst 8, 99947 Bad Langensalza

Satz: Medienservice Frauchiger e.K.
Zweikirchener Str. 7, 84036 Kumhausen



chbeck.de/nachhaltig
produktsicherheit.beck.de

Gedruckt auf säurefreiem, alterungsbeständigem Papier
(hergestellt aus chlorfrei gebleichtem Zellstoff)

Alle urheberrechtlichen Nutzungsrechte bleiben vorbehalten.
Der Verlag behält sich auch das Recht vor, Vervielfältigungen dieses Werkes
zum Zwecke des Text and Data Mining vorzunehmen.

Vorwort zur 8. Auflage

Die achte Auflage berücksichtigt insbesondere die Neuregelungen des Personen(handels)gesellschaftsrechts nach dem Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts vom 10.8.2021 (MoPeG), das am 1.1.2024 in Kraft trat, soweit es auch die GmbH & Still berührt. Insbesondere hat nun die mehrgliedrige GmbH & atypisch Still als nicht rechtsfähige Innengesellschaft eine gesetzliche Regelung gefunden (§§ 740 ff. BGB). Die weitgehende Vertragsfreiheit ist beibehalten worden (§§ 408, 740 Abs. 2 BGB). Auch die BFH-Rechtsprechung hat sich insbesondere mit der GmbH & atypisch Still beschäftigt (BFH 12.4.2021 – VIII R 46/18, HFR 2021, 777 = DStRE 2021, 945; 19.11.2024 – VIII R 10/22, BeckRS 2024, 40780; 19.9.2024 – IV R 5/20, DStR 2025, 137; 11.12.2024 – I R 33/22, DStR 2025, 818; 11.12.2024 – I R 17/21, DStRE 2025, 504; 19.9.2024 – IV R 5/20, DStR 2025, 137). Besondere Schwerpunkte waren die Mitunternehmerschaft des stillen Gesellschafters durch die Stärkung der Mitunternehmerinitiative aufgrund gleichzeitiger der Geschäftsführerstellung des stillen Gesellschafters bei der handelsgewerbetreibenden GmbH (BFH 19.11.2024 – VIII R 10/22, BeckRS 2024, 40780), der Anteil an der GmbH des stillen Gesellschafters als Sonderbetriebsvermögen, die Zuständigkeit des Betriebsfinanzamtes für alle Feststellungen in Bezug auf alle Feststellungen die die Mitunternehmerschaft, den Gewinn der atypisch stillen Gesellschaft betreffen (BFH 19.11.2024 – VIII R 10/22, BeckRS 2024, 40780), die Bilanzierungskonkurrenz zwischen Betriebsaufspaltung und Sonderbetriebsvermögen (BFH 9.9.2024 – IV R 5/20, DStR 2025, 137), die Organschaft und die atypisch stille Beteiligung (BFH 11.12.2024 – I R 33/22, RFamU 2025, 239).

Nordkirchen, im Herbst 2025

Der Verfasser

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Inhaltsübersicht

Einleitung	1
Teil 1	
Stille Beteiligung an einer GmbH	5
§1 Rechtliche Grundlagen	5
§2 Stille Beteiligung als Innengesellschaft	11
§3 Vertragliche Gestaltungsmöglichkeiten	22
§4 Stellung des stillen Gesellschafters	30
§5 Gegenstand der Einlage und deren bilanzsteuerliche Behandlung	39
§6 Gewinn- und Verlustbeteiligung des stillen Gesellschafters	51
§7 Außenhaftung des stillen Gesellschafters	58
§8 Behandlung der übrigen Rechtsbeziehungen	59
§9 Kündigung der stillen Gesellschaft und Auseinandersetzung . . .	61
§10 Stille Beteiligung im Insolvenzfall	75
§11 Gründung einer GmbH & Still	81
§12 Entstehung und Beendigung einer GmbH & Still durch Vorgänge, die unter das Umwandlungsrecht fallen	86
§13 Die Aktiengesellschaft & atypisch Still	88
§14 Stille Beteiligungen an einer Unternehmergesellschaft mit beschränkter Haftung	91
Teil 2	
Steuerliche Behandlung der GmbH & Still	93
§1 Einleitung	93
§2 Steuerliche Anerkennung der GmbH & Still	94
§3 Typische und atypische stille Beteiligung	106
§4 Typische stille Beteiligung im EStG	126
§5 Atypische stille Beteiligung an einer GmbH	171
§6 Stille Beteiligung und Betriebsaufspaltung	244
§7 Die Unterbeteiligung an einem GmbH-Anteil	258
§8 Begründung und Beendigung einer GmbH & Still	266
§9 Übrige Steuerarten	317
§10 Steuerbescheide, Rechtsbehelfsverfahren	360

Inhaltsübersicht

Teil 3

Vor- und Nachteile der GmbH & Still	371
§1 Stille Beteiligung und GmbH	371
§2 Stille Beteiligung und Darlehen	379
§3 Stille Beteiligung oder Betriebsaufspaltung	381
§4 Stille Beteiligung oder GmbH & Co KG	384
Tabellarische Übersicht: Vor- und Nachteile	390

Teil 4

Vertragsmuster	391
1 Vertragsmuster zur Begründung einer typischen stillen Gesellschaft	391
2 Vertragsmuster zur Begründung einer atypischen stillen Gesellschaft	396
3 Vertragsmuster zur Begründung einer atypischen stillen Gesellschaft beschränkt auf einen Geschäftsbereich	399
4 Vertragsmuster hinsichtlich der Einbringung eines Betriebes in eine GmbH bei Wertausgleich durch eine stille Beteiligung	401
5 Vertrag über die Gründung einer mehrgliedrigen GmbH & atypisch Still (Innen-KG)	404
6 Klauselvarianten für die Einlage-Beitragsbestimmung	410
7 Klauselvariante für die Gewinn- und Verlustbeteiligung	414
8 Klauselvarianten für die Beendigung des stillen Gesellschaftsverhältnisses	415
9 Klauselvarianten betreffend die Auseinandersetzung	416
10 Klauselvariante zur Regelung des Erbfalls	417
11 Vertragsmuster hinsichtlich einer Innengesellschaft, bei der der Handelsgewerbetreibende weder am Vermögen noch am Gewinn beteiligt ist	418
Sachverzeichnis	419

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 8. Auflage	V
Inhaltsübersicht	VII
Literaturverzeichnis	XXIII
Abkürzungsverzeichnis	XXIX
Einleitung	1
I. Stille Beteiligung als Ergänzung zur GmbH	1
II. Stille Beteiligung als Finanzierungsmittel	2
III. Die stille Beteiligung als Sanierungsmittel	3
IV. Atypisch stille Beteiligungen als Mittel zu Umstrukturierungen	3
Teil 1	
Stille Beteiligung an einer GmbH	5
§1 Rechtliche Grundlagen	5
I. Beteiligung an einem Handelsgewerbe	5
1. Abgrenzung zu den Genussrechten	5
II. Vermögenseinlage	7
III. Gewinnbeteiligung	9
IV. Gesellschaftsvertrag	9
§2 Stille Beteiligung als Innengesellschaft	11
I. Innengesellschaft	11
II. Firma	11
III. Bilanzierung der stillen Beteiligung	12
1. Typische stille Beteiligung	12
2. Atypische stille Beteiligung	12
3. Stille Beteiligung eines GmbH-Gesellschafters	15
4. Stille Beteiligung als kapitalersetzendes Darlehen	15
IV. Rechtsstellung mehrerer stiller Beteiligter	16
1. Gestaltungsmöglichkeiten	16
2. Koordination der einzelnen stillen Gesellschafter ohne Einbeziehung des Inhabers des Handelsgewerbes	17
a) Koordination im Rahmen der BGB-Innengesellschaft	18
b) Koordination im Rahmen einer mehrgliedrigen Unterbeteiligung	18
3. Koordination der einzelnen stillen Gesellschafter unter Einschluss des Inhabers des Handelsgewerbes (Innen-KG)	19
§3 Vertragliche Gestaltungsmöglichkeiten	22
I. Gestaltungsfreiheit beim Abschluss des Gesellschaftsvertrages	22
II. Typische stille Beteiligung	23
III. Atypische stille Beteiligung	23
1. Als eingliedrige stille Gesellschaft	23
a) Vermögensmäßige Beteiligung	24
b) Mitwirkung des stillen Gesellschafters bei betrieblichen Entscheidungen	25
	IX

Inhaltsverzeichnis

2. Die mehrgliedrige atypisch stille Gesellschaft(Innen-KG)	26
3. Beschränkung der stillen Beteiligung auf Geschäftsbereiche der GmbH	28
§ 4 Stellung des stillen Gesellschafters	30
I. Grundsätze	30
II. Zustimmungspflichtige Maßnahme	32
III. Kontrollrechte des stillen Gesellschafters	32
IV. Informations- und Kontrollrechte, § 233 iVm § 166 HGB	33
V. Informationsrechte, §§ 50a, 50b GmbHG	35
VI. Kein Einfluss auf die laufenden Geschäfte	35
VII. Widerspruchsrecht gegen Maßnahmen, die über die laufende Geschäftsführung hinausgehen	36
VIII. Keine Teilnahme an der Gesellschafterversammlung der GmbH	36
IX. Geschäftsführerbestellung	36
X. Mitwirkung in weiteren Organen der Gesellschaft	37
XI. Keine Gewinnfeststellung	37
XII. Einfluss der stillen Beteiligung auf die Stellung als GmbH-Gesellschafter	37
§ 5 Gegenstand der Einlage und deren bilanzsteuerliche Behandlung	39
I. Beitragsleistungen	39
II. Begriff der Vermögenseinlage	40
III. Behandlung der Bareinlage	40
IV. Behandlung der Sacheinlage	41
V. Behandlung von Nutzungseinlagen	43
VI. Einlage von Dienstleistungen	44
VII. Einlage von künftigen Leistungen	45
VIII. Die bilanzielle Behandlung	46
1. Behandlung als Fremdkapital	46
2. Behandlung der atypisch stillen Beteiligung als Eigenkapital	47
a) Bilanzierung nach IAS 32	48
3. Erfassung der Verlustübernahme in der Gewinn- und Verlustrechnung	49
4. Behandlung der stillen Einlage im Überschuldungsstatus	50
§ 6 Gewinn- und Verlustbeteiligung des stillen Gesellschafters	51
I. Grundsätze	51
II. Bemessungsgrundlage für den Gewinnanspruch	52
III. Beteiligung am laufenden Gewinn	52
IV. Beteiligung am Handelsbilanzgewinn	52
V. Steuerbilanzgewinn als Bemessungsgrundlage	53
VI. Andere Bemessungsgrundlagen	54
VII. Gewinnverteilungsschlüssel	54
VIII. Entnahme des stillen Gesellschafters	56
IX. Verlustbeteiligung	56
§ 7 Außenhaftung des stillen Gesellschafters	58
§ 8 Behandlung der übrigen Rechtsbeziehungen	59
I. Geschäftsführervertrag	59
II. Sonstige Arbeitsverhältnisse	59
III. Pachtverhältnisse	60
IV. Lizenzverträge	60
V. Darlehensgewährungen	60

§9 Kündigung der stillen Gesellschaft und Auseinandersetzung	61
I. Auflösung durch Kündigung	61
1. Sofortige Wirkung der Kündigung	62
2. Rückzahlungsansprüche im Falle der Beendigung der stillen Gesellschaft	62
3. Zahlung noch ausstehender Einlagen	62
II. Auflösung des stillen Gesellschaftsverhältnisses durch Zeitablauf	63
III. Kündigung aus wichtigem Grund	63
IV. Auflösung einer mehrgliedrigen GmbH & atypisch Still	65
V. Rückabwicklung einer stillen Beteiligung an einer mehrgliedrigen GmbH & atypisch Still beim Anteilerwerb	67
VI. Tod des stillen Gesellschafters	71
VII. Auflösung der stillen Gesellschaft im Falle der Insolvenz des Geschäftsinhabers	71
VIII. Auseinandersetzung	72
IX. Beendigung der stillen Beteiligung durch Umwandlung in Stammkapital	74
 §10 Stille Beteiligung im Insolvenzfall	 75
I. Stiller Beteiligter als Insolvenzgläubiger	75
II. Weitere Darlehen und stille Beteiligungen eines stillen Gesellschafters . .	76
III. Die atypisch stille Beteiligung in der Insolvenz	76
IV. Die typisch stille Beteiligung bei gleichzeitiger unmittelbarer Beteiligung an der GmbH als Stammgesellschafter	78
V. Stiller Beteiligter als Schuldner	78
VI. Anfechtung der Rückzahlung der Einlage eines stillen Gesellschafters durch den Insolvenzverwalter	79
 §11 Gründung einer GmbH & Still	 81
I. Abschluss des Vertrages durch Geschäftsführer	81
II. Mangel im Innenverhältnis	81
III. Eintragungspflicht der GmbH & Still	83
IV. Unwirksamkeit des stillen Beteiligungsvertrages	84
V. Einräumung einer stillen Beteiligung an Gesellschafter und Treuepflicht	84
VI. Schadenersatzverpflichtung der Gesellschafter gegenüber Gesellschaft aus der Gründung	85
 §12 Entstehung und Beendigung einer GmbH & Still durch Vorgänge, die unter das Umwandlungsrecht fallen	 86
I. Grundsätze	86
II. Übergang des Vermögens auf eine GmbH & Still	86
1. Verschmelzung	86
2. Übergang durch Spaltung	86
3. Übergang eines Einzelunternehmens durch Ausgliederung	87
4. Formwechsel	87
III. Beendigung der GmbH & Still durch Umwandlung	87
 §13 Die Aktiengesellschaft & atypisch Still	 88
I. Grundsätze	88
II. Vertragsabschluss	88
III. Satzungsregelungen	88
IV. Die Begründung einer atypisch stillen Beteiligung als Unternehmens- und Teilgewinnabführungsvertrag	89
V. Schlussbetrachtung	90

Inhaltsverzeichnis

§ 14 Stille Beteiligungen an einer Unternehmungsgesellschaft mit beschränkter Haftung	91
Teil 2	
Steuerliche Behandlung der GmbH & Still	93
§ 1 Einleitung	93
§ 2 Steuerliche Anerkennung der GmbH & Still	94
I. Grundsätze für die steuerliche Anerkennung	94
II. Stille Beteiligung von Gesellschaftern der GmbH an dieser	94
III. Gesellschaftsvertrag als Grundlage für ein stilles Beteiligungsverhältnis	95
IV. Steuerliche Anerkennung der Einräumung von stillen Beteiligungen an minderjährige Familienangehörige eines Gesellschafters einer GmbH	97
1. Begriff der Schenkung	98
2. Bürgerlich-rechtliche Wirksamkeit des Vertrages	99
3. Ernsthaftigkeit der Vereinbarungen	100
4. Eindeutigkeit der Vereinbarungen	100
5. Tatsächliche Durchführung des Gesellschaftsverhältnisses	101
6. Vertragsabschluss unter Bedingungen wie mit Dritten	103
7. Konsequenzen aus der Nichtanerkennung der Vermögensübertragung	104
§ 3 Typische und atypische stille Beteiligung	106
I. Grundsätze	106
II. Beteiligung am Risiko	109
1. Beteiligung am Gewinn	110
2. Beteiligung am Verlust	111
3. Beteiligung am Vermögen	112
4. Beteiligung am Geschäftswert	113
III. Mitbestimmung	114
IV. Gesamtbetrachtung	118
V. Einpersonen-GmbH & Still	123
VI. Die Vermögen-verwaltende GmbH & atypisch Still	124
VII. Zusammenfassung	125
§ 4 Typische stille Beteiligung im EStG	126
I. Grundsätze	126
II. Behandlung der stillen Beteiligung bei der GmbH	127
1. Gewinnbeteiligung als Betriebsausgabe	127
2. Höhe des Gewinnanspruchs	128
3. Die Zinsschranke des § 4h	129
a) Grundsätze	129
b) Betrieb iSd § 4h EStG	130
c) Kapitalforderungen/Fremdkapital	130
d) Zinsaufwendungen/Zinserträge	130
e) Steuerliches EBITDA	131
f) Zinsvortrag	131
g) Konzernzugehörigkeit	132
h) Gesellschafterfremdfinanzierung	133
4. Zeitpunkt der Verausgabung	133
5. Verlustbeteiligung	134

III.	Behandlung des Gewinnanspruchs des stillen Gesellschafters beim Gesellschafter selbst	136
	1. Zurechnung der Einkünfte	136
	2. Zufluss des Gewinnanspruchs	137
	3. Zeitpunkt des Zuflusses	137
	4. Kapitalertragsteuer als Abgeltungssteuer	138
	a) Behandlung der Gesellschafter, die nicht oder nur mit einem Anteil von unter 10 vH beteiligt und gleichzeitig Stammgesell- schafter sind	139
	b) Stille Beteiligung bei mindestens 10 vH Beteiligung am Stamm- kapital	141
	c) Die stille Beteiligung am Betrieb einer GmbH im Betriebsvermögen	142
	5. Behandlung von Verlusten	144
	a) Verlust der Einlage	144
	b) Verlustbeteiligung als Werbungskosten	145
	c) Verlustausgleich im Jahr der Entstehung des Verlustes	149
	d) Berücksichtigung von Verlusten bei beschränkt Steuerpflichtigen	149
	e) Einschränkung des Verlustabzuges bei Kapitalgesellschaften als stille Gesellschafter	150
	f) Beschränkung des Verlustausgleichs und des Verlustabzuges nach § 15a EStG	150
	aa) Allgemeine Grundsätze	150
	bb) Das Kapitalkonto als Bestimmung des Verlustausgleichsvolu- mens	150
	cc) Berücksichtigung von Sonderbetriebsvermögen	152
	dd) Eigene Werbungskosten des stillen Gesellschafters	153
	ee) Erweiterter Verlustausgleich	154
	ff) Einlage des stillen Gesellschafters	154
	gg) Verrechnung von Verlusten mit künftigen Gewinnen	154
	hh) Behandlung von Einlageminderungen	155
	6. Behandlung von Schuldzinsen	155
	7. Sparerfreibetrag	155
IV.	Vergütungen aus anderen Rechtsbeziehungen seitens der GmbH	156
	1. Anstellungsvertrag	156
	2. Darlehensgewährungen	157
	3. Nutzungsüberlassungen	157
V.	Verdeckte Gewinnausschüttung	158
	1. Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung	158
	2. Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung	159
	a) Grundsätze	159
	b) Zurechnung zum körperschaftsteuerpflichtigen Einkommen	160
	c) Tarifbesteuerung	160
	3. Einzelfälle der verdeckten Gewinnausschüttung	161
	a) Verdeckte Gewinnausschüttung bei Nichtanerkennung des Gesellschaftsverhältnisses	161
	b) Stille Beteiligung als verdecktes Eigenkapital	161
	c) Verdeckte Gewinnausschüttung durch Höherbewertung von Ein- lagen	163
	d) Verdeckte Gewinnausschüttung in der Form der überhöhten Ge- winnbeteiligung	163

Inhaltsverzeichnis

e) Unangemessene Gewinnbeteiligung bei Gesellschaftsverhältnissen mit Angehörigen	165
f) Verdeckte Gewinnausschüttungen in anderen Fällen	167
VI. Stille Beteiligung von beschränkt Steuerpflichtigen	167
VII. Kapitalersetzende Leistung als verdecktes Eigenkapital	167
VIII. GmbH & Co KG und fehlgeschlagene Mitunternehmerschaft	168
§ 5 Atypische stille Beteiligung an einer GmbH	171
I. Grundlagen der atypisch stillen Beteiligung	171
1. Betrieb der GmbH als Betrieb der Mitunternehmerschaft	171
2. Die Person des atypisch stillen Gesellschafters	173
II. Umfang der gewerblichen Einkünfte	174
1. Grundsätze, gesetzliche Grundlagen	174
2. Beschränkung der stillen Beteiligung auf eine bestimmte Tätigkeit	175
3. Gewinnermittlung bei einer Vielzahl von stillen Beteiligungen am selben Unternehmen	178
4. Behandlung der Sondervergütungen eines Gesellschafters im Rahmen der Mitunternehmerschaft	181
5. Behandlung der Vergütungen beim atypischen stillen Gesellschafter einer GmbH	183
III. Gewinnermittlung und Betriebsvermögen	185
1. Grundzüge der Gewinnermittlung	185
2. Betriebsvermögen der GmbH & Still	187
a) Grundsätze	187
b) Der Betrieb der GmbH als Grundlage für die Mitunternehmer- schaft	188
c) Sonderbetriebsvermögen	188
aa) Sonderbetriebsvermögen I	188
bb) Sonderbetriebsvermögen II	188
cc) Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit der Beteiligung	189
dd) Behandlung der GmbH-Anteile als Sonderbetriebsvermögen	189
ee) Wertansatz des Sonderbetriebsvermögens	196
3. Gewinnermittlung	196
a) Grundsätze	196
b) Bilanz der GmbH	197
aa) Handelsbilanz als Grundlage	197
bb) Gewerbesteuer	199
cc) Die Zinsschranke § 4h EStG (→ R.n. 221 ff.)	200
dd) Überentnahmen durch den atypisch stillen Gesellschafter	201
ee) Behandlung der Rechtsgeschäfte mit Gesellschaftern	202
ff) Ergänzungsbilanzen	203
c) Behandlung der stillen Gesellschaftern gewährten Sondervergütungen	203
aa) Grundsätze	203
bb) Gewinnausschüttungen der GmbH	205
cc) Geschäftsführergehalt	206
dd) Pensionszusagen	208
ee) Miet- und Pachteinahmen	210
ff) Darlehen	211
gg) Lizenzen	212
d) Die Doppel- bzw. mehrstöckige GmbH & atypisch Still	213

Inhaltsverzeichnis

aa) Anteile an atypisch stiller Gesellschaft im Betriebsvermögen einer GmbH & atypisch Still	213
bb) Sondervergütungen an Gesellschafter der GmbH & atypisch Still als Obergesellschaft	213
cc) Die atypisch stille Beteiligung an einer Komplementär-GmbH	214
dd) Die GmbH & Co KG atypisch stille Gesellschaft	215
ee) Sonderbetriebsvermögen der Obergesellschaft	218
ff) Sonderbetriebsvermögen des mittelbaren Gesellschafters bei der Untergesellschaft	218
(1) Sachleistungen	218
(2) Gesellschafterdarlehen	219
(3) Vereinbarung eines Cashpools	220
(4) Der Geschäftsführer einer GmbH & Co KG als stiller Gesellschafter der KG	221
(5) GmbH & Co KG und stille Beteiligung an diesen zwei Mitunternehmenschaften	222
(6) Gewinnfeststellung durch das Betriebsfinanzamt	223
IV. Gewinnverteilung auf die Gesellschafter	224
1. Grundsätze	224
2. Unangemessene Gewinnverteilung innerhalb der atypischen stillen Beteiligung	226
a) Gewinnverzicht der GmbH als verdeckte Gewinnausschüttung	227
b) Unangemessene Gewinnverteilung aufgrund von Verzichten anderer Mitgesellschafter	229
3. Verteilung außerbilanzieller Gewinnzurechnung	230
4. Gewinnfeststellung und Gewinnverteilung anhand eines Beispiels	230
5. Der Gewinnanteil als Grundlage für die Besteuerung der Mitunternehmer	232
V. Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttungen	232
VI. Verlustübernahme durch den atypisch stillen Gesellschafter	233
1. Grundsätze	233
2. Das Kapitalkonto des atypischen stillen Gesellschafters	234
3. Behandlung von Sonderbetriebsausgaben	235
4. Verrechnung mit künftigen Gewinnen	235
5. Behandlung von Kapitalherabsetzungen iSd § 15a Abs. 3 EStG	235
6. Fortschreibung des verrechenbaren Verlustes	236
VII. Vergünstigungen des nicht entnommenen Gewinnes, § 34a EStG	236
1. Grundsätze	236
2. Nicht entnommener Gewinn	237
3. Der Begünstigungsbetrag	238
4. Der nachversteuerungspflichtige Betrag	238
5. Durchführung der Nachversteuerung	239
VIII. Steuerermäßigung nach § 35 EStG bei gewerblichen Personengesellschaften	240
IX. Beschränkt Steuerpflichtiger als atypischer stiller Gesellschafter	243
§ 6 Stille Beteiligung und Betriebsaufspaltung	244
I. Betriebsaufspaltung	244
II. Stille Beteiligung eines beherrschenden Gesellschafters als Betriebsaufspaltung	245
1. Stille Beteiligung in Form einer Bareinlage	245
2. Stille Beteiligung durch Überlassung von Wirtschaftsgütern	245

Inhaltsverzeichnis

III.	Stille Beteiligung bei gleichzeitiger Nutzungsüberlassung	247
IV.	Betriebsaufspaltung und atypische stille Beteiligung	247
V.	Konkurrenz zwischen Betriebsaufspaltung und Sonderbetriebsvermögen	249
VI.	Organschaft und GmbH & atypisch Still	250
	1. Grundsätze	250
	2. Die GmbH & atypisch Still als Organgesellschaft	251
	3. Die GmbH & atypisch Still als Organträger	253
	4. Organschaft und Gewerbesteuer	256
	5. Schlussbetrachtung	257
§ 7	Die Unterbeteiligung an einem GmbH-Anteil	258
I.	Die Unterbeteiligung an einem Gesellschaftsanteil	258
II.	Die typische Unterbeteiligung	258
	1. Behandlung des Stammgesellschafters	258
	2. Behandlung des Unterbeteiligten	258
III.	Die atypisch stille Unterbeteiligung an einem GmbH-Anteil	259
	1. Grundsätze	259
	2. Wirtschaftliche Inhaberschaft	259
	a) Voraussetzungen	259
	b) Vermögensrechte	260
	c) Verwaltungsrechte	260
	d) Kündigung durch den Hauptbeteiligten	262
	3. Folgerungen	262
	a) Der Unterbeteiligte als wirtschaftlicher Eigentümer	262
	b) Veräußerungsgewinne aus Veräußerung einer Unterbeteiligung	262
	4. Einzelfälle: Typische und atypische Unterbeteiligung an einem Kapitalanteil	263
	a) Laufender Gewinn	263
	b) Ausschüttungen aus einer Rücklage nach § 27 KStG	264
	c) Veräußerung der Unterbeteiligung	264
§ 8	Begründung und Beendigung einer GmbH & Still	266
I.	Die Gründung einer typischen GmbH & Still, bei der der Stille nicht als Mitunternehmer anzusehen ist	266
	1. Grundsätze	266
	2. Umwandlung von Gewinnvorträgen und Rücklagen	266
	3. Behandlung eines Agio im Zusammenhang mit einer Sacheinlage	267
II.	Die Aufnahme eines atypisch stillen Gesellschafters in eine bereits tätige GmbH	267
	1. Die Einlage der GmbH bei Bareinlage des stillen Gesellschafters	268
	a) Übertragung iSd §§ 3 ff. UmwStG	268
	b) Einbringung iSd § 24 UmwStG in eine atypisch stille Gesellschaft	269
	aa) Behandlung der GmbH als Einbringender	270
	bb) Behandlung des stillen Gesellschafters	271
	(1) Sacheinlage des stillen Gesellschafters	272
	(2) Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile als Sacheinlage der atypisch stillen Gesellschaft	272
	(3) Die Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in das Gesellschaftsvermögen als atypisch stille Beteiligung	273
	(4) Einbringung der GmbH-Anteile als Sonderbetriebsvermögen	276

(5) Eintritt eines Gesellschafters in eine bereits bestehende GmbH & atypisch Still	276
III. Einbringung eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft in eine GmbH & Still	278
1. Problemstellung	278
2. Umwandlung nach dem Umwandlungsgesetz	279
a) Rechtliche Voraussetzungen	279
b) Behandlung der übrigen Rechtsverhältnisse	280
c) Kapital	280
aa) Umwandlung eines Einzelunternehmens	281
bb) Umwandlung einer OHG	281
cc) Umwandlung einer KG in eine GmbH	282
3. Steuerliche Behandlung der Einbringung in eine GmbH & Still (§ 20 Abs. 1 UmwStG)	283
a) Grundlagen	283
b) Einbringung eines Betriebes in eine GmbH nach § 20 UmwStG	284
c) Übertragung von Sonderbetriebsvermögen gegen eine stille Beteiligung	287
d) Darlehens- und Privatkonten	288
e) Vereinbarung weiterer Entgelte neben der Überlassung von Geschäftsanteilen	289
f) Gewährung von stillen Beteiligungen als Teilentgelt für die Einbringung von Betrieben	289
g) Übertragungen von betrieblichen Einheiten gegen Gesellschaftsrechte und sonstigen Leistungen	290
h) Umwandlung von Kapital-, Darlehens- und Privatkonten in eine stille Beteiligung	292
4. Einbringung eines Betriebes bzw. Mitunternehmeranteils in eine atypische GmbH & Still durch den atypisch stillen Gesellschafter § 24 Abs. 1 UmwStG	293
5. Einzelfälle	296
a) Umwandlung einer GmbH & Co KG in eine GmbH & Still	296
aa) Typische stille Beteiligung	296
bb) Umwandlung der Kommanditbeteiligung in eine atypische stille Beteiligung	297
b) Umwandlung einer GmbH & atypisch Still in eine GmbH & Co KG	298
c) Umwandlung von Pachtverhältnissen in ein stilles Beteiligungsverhältnis	298
aa) Allgemeines	298
bb) Umwandlung bei Betriebsaufspaltung	298
cc) Umwandlung des Pachtverhältnisses in eine stille Beteiligung ohne eine vorausgegangene Betriebsaufspaltung	299
d) Übertragung einer GmbH & atypisch still auf die handelsgewerbetreibende GmbH	300
IV. Aufgabe und Veräußerung einer stillen Beteiligung	301
1. Beendigung der Mitunternehmerschaft durch Wegfall der Geschäftsführung	301
2. Veräußerung einer typischen stillen Beteiligung	302
3. Veräußerung einer atypischen stillen Beteiligung	303

Inhaltsverzeichnis

V.	Liquidation der GmbH	304
	1. Ermittlung des Liquidationsgewinns der GmbH	305
	2. Rückwirkende Erfassung eines Einbringungsgewinns bei Erwerb der GmbH durch Einbringung	305
	3. Auseinandersetzung einer typischen stillen Beteiligung	306
	4. Auseinandersetzung einer atypischen stillen Beteiligung	306
VI.	Beendigung durch Rückerstattung der Einlage	308
	1. Typische stille Beteiligung	308
	2. Beendigung der atypischen stillen Beteiligung durch Kapitalrückzahlung	308
VII.	Realteilung	309
	1. Begriff	309
	2. Echte Realteilung	310
	3. Unechte Realteilung	311
VIII.	Beendigung der stillen Beteiligung durch Umwandlung dieser in Stammkapital der GmbH	311
	1. Behandlung der typischen stillen Beteiligung	312
	2. Umwandlung einer atypischen stillen Beteiligung in eine Beteiligung am Stammkapital	312
§ 9	Übrige Steuerarten	317
I.	Gewerbsteuer der GmbH & Still	317
	1. Einleitung	317
	2. Typische stille Beteiligung	317
	a) GmbH als Gewerbesteuerpflichtige	317
	b) Ermittlung des Gewerbeertrags	317
	aa) Körperschaftsteuerlicher Gewinn als Grundlage des Gewerbeertrags	317
	bb) Hinzurechnungen nach § 8 GewStG	318
	cc) Behandlung des Verlustanteils	318
	dd) Steuermesszahl und Steuermessbetrag	319
	3. Atypische stille Gesellschaft	319
	a) Atypische stille Beteiligung als selbständiger Gewerbesteuerpflichtiger	319
	b) Ermittlung des Gewerbeertrags	322
	4. Verluste einer atypisch stillen Beteiligung im Betriebsvermögen	324
	a) Freibeträge für natürliche Personen	326
	b) Beteiligter in einem Verfahren wegen Gewerbesteuer	327
	c) Gewerbesteuerpflicht	327
	d) Gewerbesteuerschuldner	328
II.	Erbschaft- und Schenkungssteuer	329
	1. Grundsätze	329
	2. Die typisch stille Gesellschaft	330
	a) Grundsätze	330
	b) Bewertung des Betriebsvermögens	331
	aa) Bewertungsmethode für Anteile an Großbetrieben	331
	bb) Das vereinfachte Ertragswertverfahren	332
	(1) Ermittlung des Durchschnittsertrages	333
	(2) Betriebsergebnis	333
	(3) Kapitalisierungsfaktor	334
	(4) Anteil am Betriebsvermögen einer Personengesellschaft § 97 Abs. 1a BewG	335

Inhaltsverzeichnis

c)	Vorwegabschlag bei Familiengesellschaften (Erlass nach § 13a Abs. 9 ErbStG)	335
d)	Verschonung des Betriebsvermögens	336
aa)	Grundsätze	336
bb)	Begünstigungsfähiges Vermögen (Erlass nach § 13a Abs. 5 ErbStG)	338
cc)	Begünstigtes Vermögen	339
dd)	Verwaltungsvermögen (Erlass § 13a Abs. 3b.12 ErbStG)	340
(1)	Vermögenverwaltender Betrieb	341
(2)	Begriff des Verwaltungsvermögens	341
(3)	Vorratsvermögen (Erlass nach Abschn. 13b.24 ErbStG) [ErbStR R E 13b.23]	343
(4)	Finanzmittel (Erlass nach Abschn. 13b.23 ErbStG) [ErbStR R E 13b.23]	344
(5)	Junge Finanzmittel (Erlass nach Abs. 13b.23 Abs. 3 ErbStG) [ErbStR R E 13b.23 Abs. 3]	344
(6)	Beteiligungen im Betriebsvermögen (Erlass nach Abschnitt 13b 20 ErbStG) [ErbStR R E 13b.20]	345
(7)	Nettowert des schädlichen Verwaltungsvermögens (Erlass nach Abschn. 13b 25 ErbStG) [ErbStR R E 13b.25]	345
(8)	Ermittlung des Begünstigten Vermögens	346
(9)	Kein Begünstigtes Vermögen	347
ee)	Die Verschonungsmaßnahmen	347
(1)	Grundsätze	347
(2)	Lohnsumme als Indikator	347
(3)	Berechnung der Lohnsumme	347
(4)	Betrieb als Grundlage	349
(5)	Der Abzugsbetrag von 150.000 EUR	349
(6)	Verschonungsabzug und Abzugsbetrag bei Verpflichtung zur Übertragung auf einen Dritten	350
ff)	Neufestsetzung der ErbSt bei Unterschreiten der Lohnsummengrenze von 400% bzw. 700%	350
gg)	Nachversteuerung im Falle der Minderung des Betriebsvermögens innerhalb von 5 bzw. 7 Jahren	351
hh)	Steuerfestsetzung, Säumniszuschläge, Verzinsung (Begr. zu § 13a Abs. e Nr. 5–9 ErbStG E, BR–Drs. 8, 9)	355
3.	Tarifbegrenzung beim Erwerb von Betriebsvermögen	355
III.	Grunderwerbsteuerliche Fragen	356
1.	Grundsätze	356
2.	Eintritt eines stillen Gesellschafters gegen Bareinlage	356
3.	Eintritt eines stillen Gesellschafters gegen Einbringung von Grundstücken	356
4.	Nutzungsüberlassung eines Grundstücks als stille Einlage	357
5.	Einbringung eines Betriebs in eine GmbH mit gleichzeitiger stiller Beteiligung	357
IV.	Umsatzsteuer	357
1.	Stiller Beteiligter als Unternehmer	357
2.	Umsatzsteuer im Zusammenhang mit der Errichtung, Umwandlung und Auflösung	358

Inhaltsverzeichnis

§ 10 Steuerbescheide, Rechtsbehelfsverfahren	360
I. Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte	360
II. Zuständigkeit für den Erlass von Steuerbescheiden, Gewinnfeststellungsbescheiden	364
III. Prüfungsanordnung	364
IV. GmbH & atypisch Still im Rechtsbehelfsverfahren	364
1. Gewerbesteuermessbescheid	365
2. Einheitliche Gewinnfeststellung	366
3. Prozessstandschaft	368
4. Klagebefugnis bei der GmbH & atypisch Still, BFH 13.7.2015 – IV R 41/14, DStR 2017, 2104 (Nr. 3)	368
Teil 3	
Vor- und Nachteile der GmbH & Still	371
§ 1 Stille Beteiligung und GmbH	371
I. Bürgerliches Recht	371
1. Haftkapital	371
2. Auswirkung der Gesellschafterrechte aufgrund der stillen Beteiligung auf die Stellung des GmbH-Gesellschafters	372
3. Sacheinlagen	372
4. Rückzahlung der Einlage	373
II. Einkommen- und körperschaftsteuerliche Fragen	374
1. Minderung der Körperschaftsteuer durch eine stille Beteiligung	374
2. Übertragung von Verlusten	375
3. Typische oder atypische stille Beteiligung	375
4. Einbringung von Sonderbetriebsvermögen in Form von stillen Beteiligungen	377
III. Gewerbesteuerliche Behandlung	377
IV. Grunderwerbsteuerliche Vor- und Nachteile	378
V. Erbschaftsfall	378
§ 2 Stille Beteiligung und Darlehen	379
I. Bürgerliches Recht	379
1. Stille Beteiligung und Darlehen als Fremdkapital	379
2. Auswirkung auf die Stellung als Gesellschafter	379
3. Art der Vergütung	379
II. Einkommen- und körperschaftsteuerliche Fragen	380
III. Gewerbesteuerliche Konsequenzen	380
§ 3 Stille Beteiligung oder Betriebsaufspaltung	381
I. Bürgerlich-rechtliche Fragen	381
II. Ertragsteuerliche Fragen	382
III. Gewerbesteuerliche Behandlung	383
IV. Grunderwerbsteuerliche Fragen	383
§ 4 Stille Beteiligung oder GmbH & Co KG	384
I. Stille Beteiligung und GmbH & Co KG nach bürgerlichem Recht	384
1. Stille Gesellschaft und Außengesellschaft	384
2. Bilanz	384
3. Haftkapital	384
4. Auswirkungen auf die Gesellschaft	385
5. Gesellschaftsvermögen	385

Inhaltsverzeichnis

6. Gesellschafterwechsel	385
7. Gründung	386
8. Beendigung der GmbH & atypisch Still	386
II. Einkommensteuerliche und körperschaftsteuerliche Unterschiede zwischen GmbH & Co KG und GmbH & Still	387
1. Typische stille Beteiligung und GmbH & Co KG	387
2. GmbH & Co KG und atypische stille Beteiligung	388
III. Gewerbesteuerliche Unterschiede zwischen der GmbH & Co KG und GmbH & Still	389
IV. Schlussbetrachtung	389
Tabellarische Übersicht: Vor- und Nachteile	390

Teil 4

Vertragsmuster	391
1 Vertragsmuster zur Begründung einer typischen stillen Gesellschaft	391
2 Vertragsmuster zur Begründung einer atypischen stillen Gesellschaft	396
3 Vertragsmuster zur Begründung einer atypischen stillen Gesellschaft be- schränkt auf einen Geschäftsbereich	399
4 Vertragsmuster hinsichtlich der Einbringung eines Betriebes in eine GmbH bei Wertausgleich durch eine stille Beteiligung	401
5 Vertrag über die Gründung einer mehrgliedrigen GmbH & atypisch Still (Innen-KG)	404
6 Klauselvarianten für die Einlage-Beitragsbestimmung	410
7 Klauselvariante für die Gewinn- und Verlustbeteiligung	414
8 Klauselvarianten für die Beendigung des stillen Gesellschaftsverhältnisses	415
9 Klauselvarianten betreffend die Auseinandersetzung	416
10 Klauselvariante zur Regelung des Erbfalls	417
11 Vertragsmuster hinsichtlich einer Innengesellschaft, bei der der Handels- gewerbetreibende weder am Vermögen noch am Gewinn beteiligt ist	418
Sachverzeichnis	419