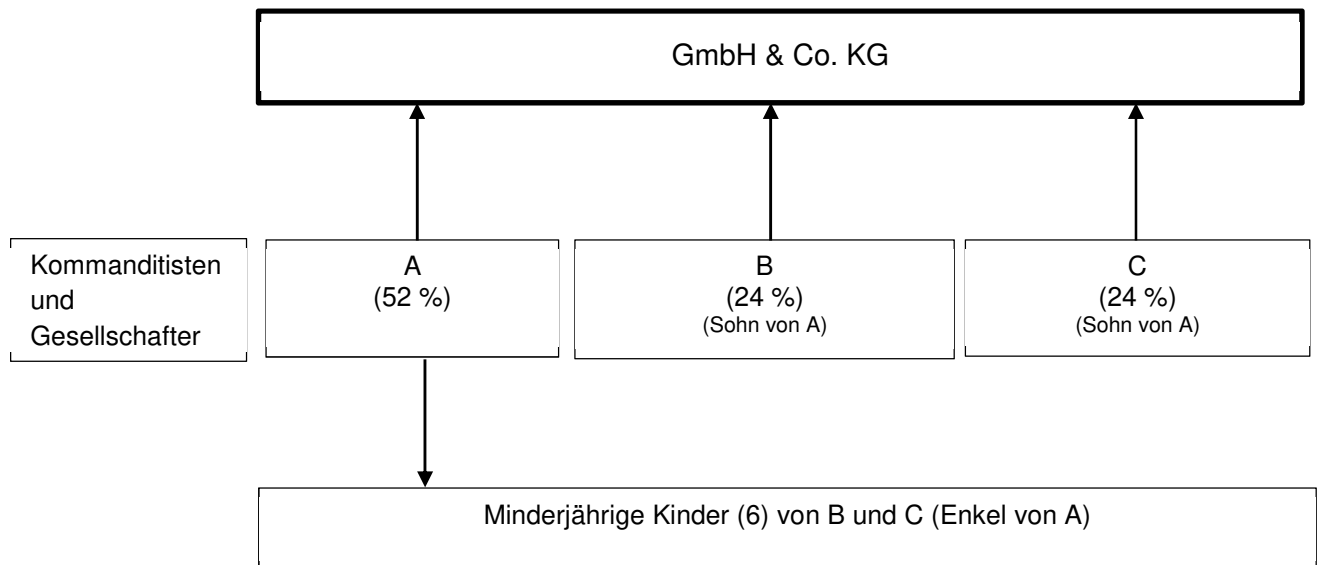


Arbeitspapier Nr. 1 :

Steuerliche Anerkennung der Schenkung von typisch stillen Beteiligungen an minderjährige Enkelkinder

I. Sachverhalt



A beabsichtigt Schenkungen von jeweils 100.000,00 EUR an seine Enkel. Das Geld soll als typisch stille Beteiligung in der KG angelegt werden. Die Enkel sollen keine Mitunternehmer werden.

II. Annahmen:

- B und C sind auch vertretungsberechtigte Geschäftsführer der GmbH & Co. KG.
- Die Eltern der Enkel haben das gemeinsame Sorgerecht.
- Die Schenkungen werden notariell beurkundet.

III. Fragen:

Wird eine Schenkung unter der Auflage steuerlich anerkannt und falls ja, unter welchen Voraussetzungen?

IV. Stellungnahme

1. Zivilrechtliche Anerkennung

Voraussetzung für eine steuerrechtliche Anerkennung ist, dass die schenkweise Einräumung der stillen Beteiligung an die minderjährigen Kinder zivilrechtlich wirksam zu Stande gekommen ist.

Grundsätzlich können die Eltern ihre minderjährigen Kinder bei der Schenkung vom Großvater vertreten.

Anders sieht es aus, wenn die Eltern oder auch nur ein Elternteil auch die GmbH & Co. KG vertreten. In diesen Fällen könnte ein Vertretungsausschluss vorliegen (§ 1643 BGB, § 1822 BGB), weshalb dann die Beantragung der Bestellung eines Ergänzungspflegers erforderlich wird. Das Familiengericht wird eine Überprüfung der Notwendigkeit der Bestellung vornehmen. Ist für die beschenkten Enkel bei dem Vorgang ein „lediglich rechtlicher Vorteil“ gegeben, würde auf die Bestellung eines Ergänzungspflegers von Gerichtsseite verzichtet.

Eine vormundschaftliche Genehmigung wird im jeden Fall erforderlich sein, da ein Elternteil, der Vater Kommanditist und Gesellschafter der GmbH & Co. KG ist, und wir nehmen an auch bei der GmbH & Co. KG vertretungsberechtigter Geschäftsführer.

Hinsichtlich der Genehmigungspflicht gibt es nur eine alte BGH-Entscheidung aus dem Jahr 1957. Daraus wird oft (etwas vereinfacht) abgeleitet, dass nur die stille Beteiligung genehmigungspflichtig sei, in der es zu einer Verlustbeteiligung und/oder zu einem Einfluss auf die Geschäftsführung kommen soll. Dieser Punkt ist aber sehr umstritten (s.u. Kommentierung aus dem MüKo HGB, der MüKo zu § 1822 Nr. 3 BGB vertritt aber die Auffassung, dass jede stille Beteiligung der Genehmigung bedarf).

Hier die Kommentierung:

Umstritten ist, ob die stille Beteiligung des gesetzlich Vertretenen nach §§ 1643, 1822 Nr. 3 BGB als ein „Gesellschaftsvertrag, der zum Betrieb eines Erwerbsgeschäfts eingegangen wird“ der familien- bzw. vormundschaftsgerichtlichen Genehmigung bedarf. Manche bejahen dies unbedingt. ^{zur Fussnote 397} Nach anderen fällt die stille Beteiligung niemals unter die Genehmigungspflicht, was meistens damit begründet wird, der stille Gesellschafter werde nicht Mitinhaber. ^{zur Fussnote 398} Bei BGH NJW 1957, 672 = LM Nr. 2 zu § 1643 BGB = JZ 1957, 382 blieb noch offen, ob eine stille Beteiligung auf Seiten des stillen Gesellschafters niemals der familien- bzw. vormundschaftsgerichtlichen Genehmigung bedarf. Es überwiegt aber eine teleologische, auf den gesetzlichen Schutzzweck und das Schutzbedürfnis abhebende Betrachtungsweise. ^{zur Fussnote 399} Dabei muss zwar auch auf Aspekte der Rechtssicherheit gesehen werden, ^{zur Fussnote 400} doch ist dies kein Grund, auf teleologische Auslegungskriterien zu verzichten. ^{zur Fussnote 401} Die Schutzzweckbetrachtung führt zu differenzierenden Lösungen. Da die Eingehung eines KG-Vertrags stets unter § 1822 Nr. 3 fällt, ^{zur Fussnote 402} stellt auch eine atypische stille Beteiligung, insbesondere eine solche als „Innen-Kommanditist“ in einer stillen „Innen-KG“ (vgl. dazu RdNr. 81) auf der Seite des stillen Gesellschafters einen „Gesellschaftsvertrag zum Betrieb eines Handelsgewerbes“ dar. ^{zur Fussnote 403} Dasselbe gilt aber auch für typisch stille Beteiligungen mit Verlustbeteiligung des



stillen Gesellschafters. ^{zur Fussnote 404} *Daran ändert es nichts, wenn die Beteiligung dem Stillen schenkweise zugewendet wird, obwohl dann die Verluste nur aus der geschenkten Einlage getragen werden.* ^{zur Fussnote 405} *Wenn ein typischer stiller Gesellschafter außer der nach § 230 Abs. 2 zu leistenden Einlage keine weiteren Leistungen zu erbringen hat und an den Verlusten nicht beteiligt ist, ist der Gesellschaftsvertrag zwar nicht ausschließlich vorteilhaft nach RdNr. 105, aber nach § 1822 Nr. 3 BGB nicht genehmigungspflichtig.* ^{zur Fussnote 406} *Der Vertrag steht dann in der Risikoabschätzung einem partiarischen Darlehen so nahe, dass er nicht als unternehmerisches Geschäft nach § 1822 Nr. 3 BGB anzusehen ist. Soll allerdings die stille Einlage aus dem Vermögen eines vormundschaftlich vertretenen stillen Gesellschafters geleistet, ihm also nicht eingebucht werden, so kann sich das Genehmigungserfordernis aus § 1811 BGB ergeben.* ^{zur Fussnote 407} *Verpflichtet der Gesellschaftsvertrag den stillen Gesellschafter, ein Grundstück, ein Schiff oder ein Schiffsbauwerk einzulegen, so bedarf das Handeln eines gesetzlichen Vertreters stets der Genehmigung nach §§ 1821 Nr. 5, 1643 BGB.*

Daraus kann man u.E. nur folgern, dass die abzuschließenden Verträge dem Familiengericht zur Genehmigung vorgelegt werden müssen. Entweder man erhält dann ein „Negativattest“, dass eine Genehmigung gar nicht erforderlich ist, oder es wird das Genehmigungsverfahren durchlaufen.

2. Steuerrechtliche Anerkennung

Bei einer typisch stillen Beteiligung aus geschenkten Mitteln und einer Beteiligung **nur** am Gewinn gibt es eine Besonderheit. Hier hat der BFH mit Urteil vom 21.10.1992, BStBl. 1993 II S. 289 entschieden:

*„Wendet ein Steuerpflichtiger seinen **minderjährigen** Kindern Geldbeträge zu mit der Auflage, diese im sogleich wieder als Einlage im Rahmen einer typisch stillen Gesellschaft zur Verfügung zu stellen, sind die Gewinnanteile bei der Ermittlung der Einkünfte jedenfalls dann nicht abziehbare Zuwendungen im Sinne des § 12 Nr. 2 EStG, wenn eine Verlustbeteiligung ausgeschlossen ist.“*

Der BFH hat diese Stille Beteiligung nicht anerkannt.

Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 23.12.2010 in Tz. 15, BStBl. 2011 I S. 37 diese Rechtsprechung übernommen. In der Tz. 15 geht es zwar um Darlehensverträge zwischen nahen Angehörigen, es ist aber am Ende auch zu der nach dem 31.12.1992 schenkweise begründeten stillen Beteiligung Stellung genommen worden.

Die Grundsätze zu schenkweise begründeten Darlehensforderungen gelten auch für partiarische Darlehen und für nach dem 31. Dezember 1992 schenkweise begründete stille Beteiligungen, es sei denn, es ist eine Beteiligung am Verlust vereinbart, oder der stille Beteiligte ist als Mitunternehmer anzusehen. Im Übrigen ist R 15.9 (2) EStR anzuwenden.

Bei der typisch stillen Beteiligung ist Grundlage für die Berechnung des Gewinnanteils der Nominalwert der Beteiligung. Die Höhe des Gewinnanteils wird durch feste Prozentsätze bestimmt. Der Nominalwert der Beteiligung wird deshalb angesetzt, weil der typisch still Beteiligte keinen Anteil an den stillen Reserven des Unternehmens innehat. Seine Beteiligung ist ein schuldrechtlicher Anspruch auf Rückübertragung der Einlage zum Nennwert.

Nach der Rechtsprechung ergibt sich folgender Prozentsatz als Gewinnbeteiligung, der dann ins Verhältnis zum Gesamtgewinn zu setzen ist:

Bei einer typisch stillen Beteiligung aus geschenktem Mitteln und einer Beteiligung am Gewinn und Verlust = 15%, vgl. H 15.9 Abs. 5 (Schenkweise eingeräumte stille Beteiligung) EStH.

Beispiel:

A schenkt E 100.000 EUR E (Enkel), dieser begründet zivilrechtlich wirksam (notarielle Beurkundung + vormundschaftsgerichtliche Genehmigung) eine typisch stille Beteiligung. E erhält 2 % des Gewinns der GmbH & Co. KG, höchstens 15% der Einlage. Der Wert des Betriebsvermögens der GmbH & Co. KG entspricht 4.900.000 EUR, der Buchwert 2.500.000 EUR. E nimmt am Gewinn und Verlust der GmbH & Co. KG teil, der Gewinnanteil ist jeweils am 30.06. des folgenden Jahres fällig. An den stillen Reserven im Falle des Auflösens oder der Veräußerung der Gesellschaft nimmt E nicht teil.

Im Jahr 01 erzielt die GmbH & Co. KG einen Gewinn in Höhe von 900.000 EUR.

Wie hoch ist der Gewinnanteil für E für das Kalenderjahr 01?

Lösung:

Bei der typisch stillen Gesellschaft werden die Gewinnanteile des stillen Gesellschafters insoweit, als sie angemessen sind, als Betriebsausgabe der GmbH & Co. KG erfasst.

Dabei ist zu beachten, dass bei der typischen stillen Gesellschaft der Nominalwert der Einlage des stillen dem Realwert dieser Einlage entspricht. Nach dem Wertverhältnis des wirklichen Kapitaleinsatzes (4.900.000 EUR zu 100.000 EUR, 2,04%) ist der Gewinnverteilungsschlüssel von 2% nicht zu beanstanden. 900.000 EUR Gewinn x 2% = 18.000 EUR.

Bei vorausgegangenem Kapitalschenkung darf jedoch die höchstzulässige Rendite nur 15% der Einlage betragen, somit (100.000 EUR x 15% =) 15.000 EUR. Das sind 1,5% des Gewinns.

Bei einem unterjährigen Eintritt der stillen Gesellschafter wird der Jahresgewinn nur zeitanteilig als Bemessungsgrundlage herangezogen.

Z.B. Begründung der stillen Beteiligung am 01.08.01. Gewinn 900.000 EUR: $12 \times = 375.000$ EUR. Davon 1,5%, somit Gewinnanteil des stillen 5.625 EUR.

In Höhe des Gewinnanteils ist über Aufwand eine sonstige Verbindlichkeit gegenüber dem stillen Gesellschafter einzubuchen.

3. Zusammenfassung

Zivilrechtliche Wirksamkeit

- 1) Die notariellen Schenkungsurkunden (Geldschenkung und Einräumung einer stillen Beteiligung an Minderjährige) müssen dem Familiengericht zur Würdigung vorgelegt werden.
- 2) Das Familiengericht wird entscheiden, ob die Bestellung eines Ergänzungspflegers erforderlich ist. Einer vormundschaftlichen Genehmigung durch das Familiengericht bedarf es in jedem Fall.

Steuerrechtliche Anerkennung

- 3) Wendet ein Steuerpflichtiger seinen **minderjährigen** Kindern Geldbeträge zu mit der Auflage, diese im sogleich wieder als Einlage im Rahmen einer typisch stillen Gesellschaft zur Verfügung zu stellen, ist zur steuerlichen Anerkennung erforderlich, das der typisch stille Gesellschafter am etwaigen Verlust des Unternehmens beteiligt wird.