

und nicht am Verlust beteiligt sein soll, dann muss das Kapital durch eine Bankbürgschaft abgesichert sein, sonst wird die Unterbeteiligung steuerlich nicht anerkannt.

Die Unterbeteiligung ist für bestimmte Ziele, z.B. die der Einkünfteverlagerung auf steuerlich weniger belastete Familienmitglieder, geeignet. Unterbeteiligungen können ohne Formvorschriften eingeräumt werden. Es ist also bei GmbH-Anteilen im Gegensatz zur Eigentumsübertragung und zum Nießbrauch keine notarielle Beurkundung notwendig.

17.3 Begründung einer Unterbeteiligung

Zur **Gründung einer Unterbeteiligungsgesellschaft** muss zwischen dem Hauptgesellschafter und dem Unterbeteiligten ein Vertrag geschlossen werden. In diesem Vertrag verpflichten sich Hauptgesellschafter und Unterbeteiligter, die Erreichung eines gemeinsamen Zwecks zu fördern. Der gemeinsame Zweck ist es meistens, den Anteil des Hauptgesellschafters gemeinsam zu halten und ihn zur Erzielung möglichst hoher Gewinne zu nutzen. Natürlich aber kann der gemeinsame Zweck auch ein anderer sein, die (strafrechtliche) Grenze dürften Sitte und Anstand bilden.

Wie die Unterbeteiligung genau ausgestaltet ist, hängt häufig davon ab, wie der Hauptgesellschafter seiner GmbH gegenüber verpflichtet ist, und welche vertraglichen Bindungen er dort eingegangen ist. Um es noch einmal zu wiederholen: Mit der Unterbeteiligung ändert sich das Verhältnis des Hauptgesellschafters gegenüber seiner GmbH überhaupt nicht. Alle Verträge und sonstigen Rechtsverhältnisse bleiben genauso, wie sie vor der Unterbeteiligung bestanden haben. Mit anderen Worten: Vor allem die Vorschriften des Hauptgesellschaftsvertrages über Gewinnermittlung und -verteilung, über Auflösung und Liquidation der Haupt-GmbH und das Ausscheiden inklusive Ausschluss von Gesellschaftern bestimmen maßgeblich den Inhalt des Unterbeteiligungsvertrags.

Sind die Regelungen im Unterbeteiligungsvertrag über dessen Dauer und Kündigung, über die Informations- und Kontrollrechte des Unterbeteiligten, über dessen Gewinnanteile sowie den Wertzuwachs nicht auf die Regelungen abgestimmt, die der Hauptgesellschafter mit seiner GmbH getroffen hat oder die in deren Satzung festgeschrieben sind, kann der Unterbeteiligte den Hauptgesellschafter zum Schadenersatz verpflichten. Auch die GmbH kann ihren Gesellschafter zum Schadenersatz verpflichten, wenn er entgegen eines Verbots in der GmbH-Satzung eine Unterbeteiligung eingeht. Je nach Sanktionsregelungen in der GmbH-Satzung kann er für einen solchen Verstoß sogar aus der GmbH ausgeschlossen werden.

Grundsätzlich sind beim Abschluss eines Unterbeteiligungsvertrags keine Formvorschriften zu beachten. Auch mündlich geschlossene Verträge über eine Unterbeteiligung sind rechtlich ohne Einschränkung gültig.

Praxis-Tipp!

Trotz der Formfreiheit dürfte es sinnvoll sein, eine Unterbeteiligung mit Angehörigen schriftlich zu fixieren, um Nachweisschwierigkeiten mit dem Finanzamt aus dem Weg zu gehen. Aber: Verspricht der Hauptgesellschafter die Unterbeteiligung als Schenkung, muss dies notariell beurkundet werden (§ 518 BGB) nicht wegen der Unterbeteiligung, sondern wegen des Schenkungsversprechens. Ein möglicher Formmangel aber kann durch die Leistung geheilt werden. Sicherer aber ist es auf jeden Fall, den Vertrag notariell beurkunden zu lassen, vor allem wenn die schenkweise Unterbeteiligung unter Angehörigen erfolgt.

17.4 Leistung und Gegenleistung

Bei einer Unterbeteiligung besteht die Leistung des Hauptgesellschafters in der wirtschaftlichen(!) Abtretung seines Gesellschaftsanteils bzw. eines Teils des Gesellschaftsanteils. Folge: Im Unterbeteiligungsvertrag muss Klarheit über die Beteiligung des Hauptgesellschafters geschaffen werden und darüber, zu welchem Teil bzw. welchem Prozentsatz der Unterbeteiligte am GmbH-Anteil unterbeteiligt werden soll. Im Extremfall kann die Unterbeteiligung sogar 100 % betragen.

Da eine Unterbeteiligung ein „normales“ Vertragsverhältnis ist, dürfte es selbstverständlich sein, dass der Vertrag Regelungen über die Dauer, die Kündigungsfristen und über außerordentliche, fristlose Kündigungsgründe enthält.

Weiter ist festzulegen, wie viel Gewinn dem Unterbeteiligten zusteht, bzw. wie viel Verlust er zu tragen hat. Vor allem muss eine Regelung darüber getroffen werden, dass der Hauptgesellschafter an den Unterbeteiligten die Gewinnausschüttungen, die er aus der Beteiligung an der Hauptgesellschaft erhält, ganz oder teilweise abzuführen hat. Im Unterbeteiligungsvertrag kann auch festgelegt werden, wie der Hauptgesellschafter in der Gesellschafter-Versammlung, in der über die Gewinnverwendung beschlossen wird, zu stimmen hat.

Als Gegenleistung für die Einräumung eines Gewinn- und Verlustanteils an der Beteiligung, wird der Unterbeteiligte meist einen bestimmten Geldbetrag bezahlen.

Ob und wie der Hauptgesellschafter den Unterbeteiligten zu informieren hat, sollte ebenfalls im Vertrag festgelegt werden. Ebenso sollten Regelungen darüber getroffen werden, wie das Stimmverhalten des Hauptgesellschafters bei wichtigen Beschlüssen zu sein hat und ob der den Unterbeteiligten vorher hören muss. Ob die Wünsche des Unterbeteiligten als reine Empfehlung anzusehen sind, oder ob der Hauptgesellschafter an dessen Wünsche gebunden ist, (Stimmbindung) ist ebenfalls eine Frage der vertraglichen Gestaltung.

Ob eine Stimmbindung des Hauptgesellschafters vom Unterbeteiligten, z.B. über eine einstweilige Verfügung auch tatsächlich durchgesetzt werden kann, ist zweifelhaft. Deshalb sollten unbedingt in den Unterbeteiligungsvertrag Regelungen darüber aufgenommen werden, welche Sanktionen für den Verstoß des Hauptgesellschafters gegen die Stimmbindungsvereinbarung mit dem Unterbeteiligten greifen sollen.

Da es auf den Unterbeteiligungsvertrag nicht „automatisch durchschlägt“, wenn sich die Verhältnisse in der GmbH ändern, wenn beispielsweise das Kapital erhöht oder herabgesetzt werden soll, oder wenn zusätzliche Pflichteinlagen zu leisten sind, empfiehlt es sich, die Auswirkungen und die „Durchschlagskraft“ im Unterbeteiligungsvertrag zu regeln.

Da es eine Vielzahl von möglichen Änderungen bei der GmbH gibt, die auch die Verhältnisse in der Unterbeteiligung beeinflussen, ist es sinnvoll, im Unterbeteiligungsvertrag eine Generalklausel zu fixieren, nach der bei Umgestaltungen in der Hauptgesellschaft Haupt- und Unterbeteiligter eine neue Regelung zu treffen haben, die sich an die im alten Unterbeteiligungsvertrag getroffenen Bestimmungen möglichst weit anlehnt.

Endet die Unterbeteiligung durch Kündigung oder z.B. durch Vertragsablauf, sind grundsätzlich die Regelungen, die für Auseinandersetzungen bei Gesellschaften bürgerlichen Rechts gelten, nicht anwendbar. Stattdessen entsteht zwischen Haupt- und Unterbeteiligtem ein reines Abrechnungsverhältnis. Wenn keine vertraglichen Regelungen getroffen wurden, gelten hier die Regelungen entsprechend, wie sie für stille Gesellschaften gelten. Nach § 235 Abs. 1 HGB hat demnach der Hauptbeteiligte sich mit dem Unterbeteiligten auseinanderzusetzen und dessen Guthaben in Geld zu berichtigen. Zur Auseinandersetzung gehören dabei alle Maßnahmen, die erforderlich sind, um zu ermitteln, was dem Unterbeteiligten unter Berücksichtigung seiner Einlage nach Ermittlung von Gewinn und Verlust zusteht.

Praxis-Tipp!

Sie können jedoch die Auseinandersetzung im Unterbeteiligungsvertrag so regeln, wie Sie wollen und sind nicht an die Regeln der stillen Gesellschaft gebunden. Vor allem kann dem Unterbeteiligten eine Abfindung eingeräumt werden. Dann aber sollte im Vertrag geregelt werden, wie das Abfindungsguthaben errechnet wird.

17.5 Steuerliche Behandlung der Einkünfte aus einer Unterbeteiligung

Der Unterbeteiligte nimmt lediglich am Gewinn und Verlust des Hauptgesellschafters teil. Die Verlustbeteiligung kann vertraglich ausgeschlossen werden. Bei Beendigung des Beteiligungsverhältnisses besteht nur ein Anspruch auf Rückgewähr der nominellen Einlage, erhöht um etwaige nicht entnommene Gewinnanteile sowie vermindert um etwaige Verlustanteile.

Die Gewinnanteile des typischen Unterbeteiligten gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Bei einer Auszahlung des Gewinnanteils an den Unterbeteiligten ist vom Hauptgesellschafter Kapitalertragsteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Verlustanteile kann der Unterbeteiligte als Werbungskosten abziehen. Ist der Anteil an der Unterbeteiligung veräußerbar, und wird durch die Veräußerung ein Gewinn erzielt, so ist dieser – wenn kein Spekulationsgeschäft vorliegt – steuerfrei.

Der Hauptgesellschafter kann die Gewinnanteile des Unterbeteiligten als Betriebsausgaben bzw. als Werbungskosten abziehen.

Wird aber die typische Unterbeteiligung in einem Betriebsvermögen gehalten, erzielt der Unterbeteiligte keine Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Einkünfte aus selbstständiger Arbeit.

Ist der Unterbeteiligte nicht nur am Gewinn und Verlust, sondern auch an dem Wertzuwachs des GmbH-Anteils beteiligt, ist er ein atypisch Unterbeteiligter und damit im Innenverhältnis zum Hauptgesellschafter Mitunternehmer. Die Gewinnanteile des Unterbeteiligten zählen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, im Ausnahmefall zu den Einkünften aus selbstständiger Arbeit.

Auf den Gewinnanteil, der auf den Unterbeteiligten entfällt, muss keine Kapitalertragsteuer abgezogen werden. Wird der Anteil verkauft und entsteht beim Unterbeteiligten ein Gewinn, dann ist dieser nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu versteuern.

Ein weiteres Kriterium für die steuerliche Anerkennung der Unterbeteiligung ist die angemessene Gewinn- und Verlustverteilung, wenn die Unterbeteiligung einem nahen Angehörigen eingeräumt wird. Nach ständiger Rechtsprechung wird bei einer Vermögenseinlage des Unterbeteiligten, die dieser aus eigenen Mitteln erbringt, eine Gewinnverteilung als angemessen erachtet, die etwa eine durchschnittliche Rendite von bis zu 25 % der Einlage erwarten lässt, wenn der Unterbeteiligte nicht am Verlust beteiligt ist. Ist der Unterbeteiligte auch am Verlust beteiligt, so wird eine Rendite bis zu 35 % als angemessen angesehen.

Bei einer „geschenkten“ Unterbeteiligung, soll eine angemessene Gewinnbeteiligung nur bis zu einer durchschnittlichen Rendite von 15 % der Einlage betragen können. Bei einem Ausschluss der Verlustbeteiligung reduziert sich dieser Wert auf 12 % des Werts der Einlage.

In der Höhe, in der die Gewinnanteile als unangemessen anzusehen sind, dürfen sie beim Hauptgesellschafter nicht als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abgezogen werden. Die Besteuerung beim Hauptgesellschafter ist dann so vorzunehmen, als ob eine angemessene Gewinnverteilung getroffen worden wäre. Damit sind die unangemessenen Gewinnanteile dem Unterbeteiligten nicht als steuerpflichtige Einnahmen zuzurechnen.

18. Nießbrauch an Kapitalvermögen

Der Nießbrauch kann auch an Kapitalvermögen (Forderungen) bestellt werden (§§ 1074, 1077 BGB).

Die steuerrechtliche Behandlung regelt das BMF-Schreiben vom 23.11.1984, S 2253.

Liegt ein unentgeltlicher Vorbehaltsnießbrauch vor, werden die Erträge steuerlich dem Nießbraucher zugerechnet, da der Vorbehaltsnießbraucher sich diejenigen Rechte zurückbehalten hat, die ihm schon vorher als Eigentümer zustanden (s. FG Düsseldorf vom 15.02.2000, 14 K 7410/96).

Liegt ein unentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch vor, werden die Erträge steuerlich nicht dem Nießbraucher zugerechnet, weil er das Kapital nicht selbst zur Nutzung überlässt.

Im Rahmen eines entgeltlichen Zuwendungsnießbrauchs an Kapitalvermögen hat der Besteller im Hinblick auf das erhaltene Entgelt Einkünfte aus Kapitalvermögen, wenn er das Kapitalvermögen so nutzt, dass er es anderen gegen Entgelt zeitweilig zur Nutzung überlässt (§ 20 Abs. 5 Satz 3 EStG). Der Nießbraucher erzielt hingegen keine zu versteuernden Einkünfte, weil er lediglich Forderungen einzieht.

19. Vertragsmuster und Checklisten

19.1 Vertragsmuster für den Nießbrauch an einem GbR-Anteil

V schenkt einen GbR-Anteil an seine vier Kinder. Der Gesellschaftsvertrag sieht eine gesamthänderische Rücklage sowie Liquiditätsentnahmen (ohne Vorhandensein entsprechender Überschüsse) vor.

Muster

1. Abtretungen

V tritt von seiner Beteiligung in Höhe von 1.000.000 € eine Teilbeteiligung in Höhe von je 200.000 € an seine die Abtretungen annehmenden Kinder Jan, Niklas, Karin und Marta ab.

Mit der Abtretung wird je ein prozentual entsprechender Anteil an der Rücklage, der gesamthänderisch gebunden ist und je ein prozentual entsprechender Anteil am Verlustvortragskonto abgetreten.

Nicht mit abgetreten werden (anteilige) Guthaben und Verbindlichkeiten auf sonstigen Gesellschafterkonten des V.

2. Zustimmung der Mitgesellschafter

Gemäß § 3 Abs. 4 des Gesellschaftsvertrags bedürfen die Abtretungen nicht der Zustimmung der Mitgesellschafter.

3. Quotaler Nießbrauch

V behält sich an den schenkweise abgetretenen (Teil-)Beteiligungen je einen lebenslangen unentgeltlichen quotalen Nießbrauch i.H.v. je 80 % am entnahmefähigen Ergebnis vor. Der quotaler Nießbrauch bezieht sich demgemäß auch auf etwaige Entnahmen aus der Rücklage und einem Liquiditätsüberschuss.

Der quotaler Nießbrauch bezieht sich nicht auf Gewinne, die zur Abdeckung der Verlustvortragskonten verwendet werden.

4. Stimmrechte

Die Stimmrechte aus den schenkweise abgetretenen (Teil-)Beteiligungen stehen den Beschenkten zu.