

Besteuerung der GmbH & Co. KG

Bearbeitet von
Prof. Dr. Oliver Fehrenbacher, Prof. Dr. Anusch Tavakoli

2. Auflage 2014. Buch. XVIII, 264 S. Kartoniert
ISBN 978 3 658 01009 6
Format (B x L): 16,8 x 24,0 cm
Gewicht: 480 g

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**
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.

§ 2 Die Gründung der GmbH & Co. KG

A. Gesellschafts- und handelsrechtliche Regeln

Wie bei anderen Gesellschaftsformen auch, kommen für die Gründung einer GmbH & Co. KG zwei Varianten in Betracht. Ist bereits ein entsprechender Geschäftsbetrieb im Rahmen einer anderen Gesellschaftsform vorhanden, kann die bisherige Gesellschaftsform in die gewünschte GmbH & Co. KG umgewandelt werden (Umwandlungsfälle). Soll der Geschäftsbetrieb erst aufgenommen werden oder scheitert die Umwandlung einer bestehenden Gesellschaftsform aus steuerlichen Gründen, kann die GmbH & Co. KG im Wege der Neugründung geschaffen werden (Neugründungsfälle).

In beiden Gründungsvarianten ist zu beachten, dass bei Gründung einer GmbH & Co. KG stets mindestens zwei Gesellschaften beteiligt sind. Zu unterscheiden ist zwischen der Errichtung der KG selbst und der Gründung der Komplementär-GmbH.

I. Gründung der KG

Grundvoraussetzung einer jeden GmbH & Co. KG ist der Abschluss eines KG-Gesellschaftsvertrages zwischen mindestens zwei Gesellschaftern, nämlich der GmbH als Komplementärin und einem Kommanditisten. Als Mindestinhalt muss der KG-Vertrag insbesondere Folgendes beinhalten:

- Bestimmung des gemeinsamen Zwecks der Gesellschaft¹
- Benennung der Kommanditisten einschließlich ihrer zu erbringenden Haftsumme sowie der GmbH als persönlich haftenden Gesellschafter
- Die gemeinschaftliche Firma

Für den Abschluss des Gesellschaftsvertrages gelten keine juristischen Besonderheiten. Die für das Zustandekommen von Verträgen geltenden §§ 145 ff. BGB sind auch hier maßgeblich. Der Gesellschaftsvertrag kann auch durch Einschaltung von Stellvertretern geschlossen werden. § 167 Abs. 2 BGB gilt auch hier, sodass die Vollmacht hierfür auch dann formfrei erteilt werden kann, wenn der Abschluss des KG-Vertrages ausnahmsweise² formbedürftig ist.

Ferner kann das Gesellschaftsverhältnis im Innenverhältnis bedingt oder befristet sein. So kann etwa das Entstehen der Gesellschaft vom Eintritt bestimmter Umstände abhängig gemacht

1 Dieser kann auf den gemeinsamen Betrieb eines Handelsgewerbes (§ 105 Abs. 1 HGB) oder auf die Verwaltung des eigenen Vermögens (§ 105 Abs. 2 HGB) gerichtet sein.

2 Etwa aufgrund § 311 b Abs. 1 BGB.

werden oder die Gesellschaft zu einem bestimmten Zeitpunkt erlöschen. Ist die Gesellschaft aber **bereits nach außen als solche aufgetreten**, kommt eine rückwirkende Auflösung nicht mehr in Betracht. Eine solche ist dann nur noch mit Wirkung **ex nunc** möglich.³ Umgekehrt scheidet aber auch das Entstehen einer Gesellschaft mit Rückwirkung aus; die Gesellschafter können sich lediglich im Innenverhältnis so stellen, als ob die Gesellschaft bereits in der Vergangenheit bestanden hätte.⁴

- 6 Grundsätzlich bedarf der **Abschluss eines KG-Vertrages keiner Form**. Er kann sogar durch schlüssiges Verhalten vereinbart werden, indem die Gesellschafter mit dem Betrieb eines Handelsgewerbes beginnen. Bereits aus Gründen der Rechtssicherheit und Beweisbarkeit empfiehlt sich aber zumindest die schriftliche Fixierung des Gesellschaftsvertrages. Enthält der KG-Vertrag aber Verpflichtungen der Gesellschafter, die einem Formerfordernis unterliegen, ist für den gesamten KG-Vertrag zwingend dieses Formerfordernis zu erfüllen. Praktisch wichtigste Fälle sind **gesellschaftsvertragliche Verpflichtungen zur Einbringung eines Grundstücks** (§ 311 b Abs. 1 S. 1 BGB)⁵ oder eines GmbH-Geschäftsanteils (§ 15 Abs. 4 GmbHG). Häufig enthält der Gesellschaftsvertrag auch Regelungen dergestalt, dass bei Ausscheiden aus der KG auch die Anteile an der Komplementär-GmbH abzutreten sind; auch in diesem Fall ist das Formerfordernis des § 15 Abs. 4 GmbHG für den KG-Vertrag zu beachten.⁶ Keine notarielle Beurkundung des KG-Vertrages ist hingegen erforderlich, wenn der Zweck der Gesellschaft ausschließlich auf den Erwerb und die Veräußerung von Grundstücken gerichtet ist, der Vertrag aber keine Verpflichtung der Gesellschafter zur Einbringung von Grundstücken beinhaltet.⁷ Steht die **Gründung der GmbH in innerem Zusammenhang mit der Gründung der GmbH & Co. KG**, kann die Gründung beider Gesellschaften als ein einheitlicher Vorgang betrachtet werden, auf den dann einheitlich die Formvorschrift des § 2 Abs. 1 S. 1 GmbHG Anwendung findet. Wegen des inneren Zusammenhangs mit der GmbH-Gründung wäre somit auch der KG-Vertrag notariell zu beurkunden.⁸
- 7 Ist nach vorgenannten Grundsätzen der Abschluss eines KG-Vertrages ausnahmsweise formbedürftig, kann die Nichteinhaltung der entsprechenden Formvorschrift nach allgemeinen Grundsätzen zur Gesamtnichtigkeit des Gesellschaftsvertrages führen, § 139 BGB.⁹ Der Wille der Parteien kann hiernach aber auch ergeben, dass sich die Nichtigkeitsfolge lediglich auf den Teil des Gesellschaftsvertrages erstreckt, der die Formbedürftigkeit begründet.¹⁰
- 8 Der Zeitpunkt des Entstehens der GmbH & Co. KG hängt grundsätzlich nicht von der Eintragung im Handelsregister ab. Die Eintragung ist nur deklaratorischer Natur. Entscheidend

3 Hierzu Sudhoff/Ihrig § 9 Rn. 16.

4 Hierzu BGH NJW 1978, 264; Müko/K. Schmidt HGB § 105 Rn. 127.

5 Vgl. Müko/K. Schmidt HGB § 105 Rn. 133 ff.

6 Vgl. hierzu Baumbach/Hueck/Fastrich GmbHG § 15 Rn. 33.

7 Hierzu BGH NJW 1996, 1279; NJW 1978, 2505; zur Frage einer Umgehung der Formvorschrift des § 311 b Abs. 1 BGB vgl. nur den Meinungsstand bei GK/Ulmer HGB § 105 Rn. 174 f.

8 Hierzu Leutner/Stenzel NZG 2012, 1406; Binz/Mayer NJW 2002, 3054; Wiesner NJW 1984, 95.

9 Wurde die Gesellschaft bereits in Vollzug gesetzt, kann aber eine „fehlerhafte Gesellschaft“ vorliegen, vgl. Müko/K. Schmidt HGB § 105 Rn. 137.

10 Hierzu Müko/K. Schmidt HGB § 105 Rn. 137. Nach Koller/Roth/Morck HGB § 105 Rn. 276 ist vorrangig eine Umdeutung im Wege der Vertragsauslegung vorzunehmen.

für das Entstehen der Gesellschaft im Außenverhältnis ist die Aufnahme der Geschäftstätigkeit.¹¹ Voraussetzung dafür, dass die GmbH & Co. KG ohne Eintragung im Handelsregister mit Aufnahme ihrer Tätigkeit im Außenverhältnis entsteht, ist die Ausübung eines Handelsgewerbes (§ 1 Abs. 2 HGB). Betreibt die Gesellschaft lediglich einen kleingewerblichen Betrieb oder beschränkt sich ihre Tätigkeit auf die Verwaltung des eigenen Vermögens, wirkt die Eintragung im Handelsregister hingegen konstitutiv.¹²

Eine GmbH & Co. KG, die nur vermögensverwaltend oder kleingewerblich tätig ist, stellt bis zu ihrer Eintragung im Handelsregister im Außenverhältnis eine GbR dar.

Hiervon zu unterscheiden ist der Fall, dass eine GmbH & Co. KG lediglich freiberufliche Tätigkeiten erbringt (z.B. Steuerberatung, Rechtsberatung). Mit Urteil vom 18.7.2011 hat der BGH¹³ entschieden, dass eine Rechtsanwalts-gesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG unzulässig ist. In diesem Fall fehlt es nach Ansicht des BGH bereits an dem Merkmal der gewerblichen Tätigkeit i.S.d. § 1 Abs. 2 HGB. Die Handelsregistereintragung kann nur dann rechtsbegründend für die Gesellschaft wirken, wenn überhaupt ein Gewerbebetrieb vorliegt. Erfordert dieser Gewerbebetrieb nach Art oder Umfang keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb, hilft die Handelsregistereintragung hierüber hinweg. Die Eintragung ermöglicht das Entstehen der GmbH & Co. KG. Fehlt aber bereits die Gewerblichkeit, kann hierüber auch eine Handelsregistereintragung nicht hinweghelfen. Selbst wenn eine freiberufliche GmbH & Co. KG im Handelsregister (unzulässigerweise) eingetragen worden sein sollte, kann mangels Handelsgewerbes keine Handelsgesellschaft im Sinne des HGB und somit keine GmbH & Co. KG entstanden sein. Vielmehr liegt in Wirklichkeit eine GbR vor, bestehend aus den Kommanditisten und der Komplementär-GmbH als Gesellschaftern. Die eigentlich als Kommanditisten geführten Gesellschafter haften somit als GbR-Gesellschafter für alle Verbindlichkeiten unbeschränkt und gesamtschuldnerisch mit dem Privatvermögen (§ 128 HGB).¹⁴

Liegt keine freiberufliche Gesellschaftstätigkeit vor, erschöpft sich die Bedeutung der Handelsregistereintragung jedoch nicht in der konstitutiven Wirkung für kleingewerbliche und vermögensverwaltende Gesellschaften; vielmehr ist die Eintragung bei jeder Kommanditgesellschaft Grundvoraussetzung dafür, dass sich die Kommanditisten gegenüber Dritten auf die Beschränkung ihrer persönlichen Haftung berufen können.¹⁵ Gem. § 176 Abs. 1 HGB haften die Kommanditisten für die bis zur Handelsregistereintragung begründeten Verbindlichkeiten der Gesellschaft gleich einem persönlich haftenden Gesellschafter, d.h. persönlich und unbeschränkt mit ihrem Privatvermögen. Voraussetzung für eine persönliche Haftung der Kommanditisten ist jedoch eine zuvor erteilte Zustimmung zur Aufnahme des Geschäftsbetriebs vor Eintragung im Handelsregister. Diese Zustimmung kann bereits im Dulden entsprechender geschäftlicher Aktivitäten liegen.

¹¹ § 123 Abs. 2 i.V.m. § 161 Abs. 2 HGB.

¹² Vgl. Röhrich/Graf von Westphalen HGB § 105 Rn. 10.

¹³ BGH NZG 2011, 1063.

¹⁴ Weiterführend hierzu Potsch NZG 2012, 329.

¹⁵ Die Haftung beschränkt sich gem. § 176 Abs. 1 HGB auf die Erbringung der im Handelsregister eingetragenen Haftsumme.

! Praxishinweis

Zum Schutz der Kommanditisten vor einer persönlichen Haftung gem. § 176 Abs. 1 HGB empfiehlt es sich, im Gesellschaftsvertrag ein Verbot zur Aufnahme geschäftlicher Aktivitäten vor der Handelsregistereintragung vorzusehen.

- 12 Eine Haftung nach dieser Vorschrift ist aber dann nicht gegeben, wenn die Beteiligung als Kommanditist dem Gläubiger bekannt war (§ 176 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 HGB). Nach h.M.¹⁶ genügt für diese haftungsausschließende Kenntnis bereits das Auftreten der Gesellschaft als GmbH & Co. KG.¹⁷ Der BGH hat zumindest angedeutet, dass er diese Rechtsauffassung teilt.¹⁸
- 13 Von dem Entstehen der Gesellschaft im Außenverhältnis zu unterscheiden ist die Entstehung der KG im Verhältnis der Gesellschafter untereinander. Im Innenverhältnis entsteht die Gesellschaft grundsätzlich mit Abschluss des Gesellschaftsvertrages. Ist die Gesellschaft lediglich auf den Betrieb eines kleingewerblichen Unternehmens oder auf die Verwaltung des eigenen Vermögens gerichtet, gelten im Innenverhältnis die im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Regelungen sofort und unmittelbar.¹⁹ Denn nach dem Grundsatz der Vertragsfreiheit können die Gesellschafter unabhängig von den Vorgaben des HGB zur Kommanditgesellschaft Vereinbarungen treffen, die inhaltlich einer Kommanditgesellschaft wesenseigen sind. Auf das Rechtsverhältnis der Gesellschafter untereinander finden dann mit sofortiger Wirkung die gesetzlichen Regelungen des KG-Rechts Anwendung²⁰ und nicht die der GbR.²¹ Voraussetzung für eine solche Auslegung des Gesellschaftsvertrages ist jedoch ein entsprechender Wille der Parteien, der durch Auslegung zu ermitteln ist.

II. Gründung der GmbH

1. Abschluss des Gesellschaftsvertrages

- 14 Grundvoraussetzung für die Gründung einer GmbH ist der Abschluss eines notariell beurkundeten GmbH-Vertrages (Satzung).²² Der GmbH-Vertrag wird durch sämtliche Gründer, d.h. die Gesellschafter, abgeschlossen. Der Gesellschaftsvertrag enthält Angaben zum Stammkapital, der Firma, dem Sitz der Gesellschaft sowie dem Gegenstand des Unternehmens.²³ Mit Abschluss

16 Vgl. nur MüKo/K. Schmidt HGB § 176 Rn. 50 m.w.N.

17 LG Lübeck DZWIR 2004, 390; Müko/K. Schmidt HGB § 176 HGB Rn. 15; ders. GmbHR 2002, 341. Auch wenn der Gläubiger überhaupt nicht wusste, dass der Kommanditist irgendwie an der Gesellschaft beteiligt ist, haftet der Kommanditist nach § 176 HGB, BGH NJW 1982, 883 (884).

18 BGH NJW 1983, 2258.

19 Dasselbe gilt u.E. auch bei Vorliegen einer freiberuflich tätigen Gesellschaft.

20 Insbesondere die Regelung zur Stimmrechtsausübung, zur Gewinn- und Verlustverteilung und zur Geschäftsführung.

21 Voraussetzung für die sofortige Geltung der KG-Regelungen ist jedoch, dass die Gesellschafter auch tatsächlich die Geltung des KG-Rechts wünschen. Ein Indiz hierfür ist die zeitnahe Anmeldung der Gesellschaft beim Handelsregister. Vgl. hierzu Binz/Sorg § 3 Rn. 66.

22 § 2 Abs. 1 GmbHG.

23 § 3 Abs. 1 S. 2 GmbHG.

des notariell beurkundeten GmbH-Vertrages entsteht die sog. Vor-GmbH,²⁴ die bereits die Stellung als Komplementär übernehmen kann.²⁵ Die Eintragung der KG im Handelsregister kann bereits erfolgen, auch wenn die Komplementär-GmbH selbst noch nicht im Handelsregister eingetragen ist.²⁶ Mit Eintragung der Gesellschaft im Handelsregister gelangt die GmbH schließlich zur Entstehung. Allerdings besteht für die Gesellschafter der noch nicht eingetragenen Vor-GmbH das Risiko einer persönlichen Haftung. Ist das Vermögen der Gesellschaft im Zeitpunkt der Handelsregistereintragung durch vorherige geschäftliche Aktivitäten bilanziell belastet, müssen die Gesellschafter nach den vom BGH²⁷ entwickelten Grundsätzen persönlich haften. Es kommt zu einer Haftung in Höhe der Differenz zwischen dem Stammkapital und dem tatsächlichen Vermögen der GmbH im Zeitpunkt der Handelsregistereintragung.²⁸ Für diese Differenz haften die Gesellschafter persönlich und unbeschränkt.

! Praxishinweis:

Wegen der vor Handelsregistereintragung der GmbH bestehenden Haftungsrisiken empfiehlt es sich, mit der Aufnahme der Geschäftstätigkeit bis zur Eintragung zu warten.

2. Der Unternehmensgegenstand

a) Sinn und Zweck

Mit der Angabe des Unternehmensgegenstandes soll sichergestellt werden, dass sich die Geschäftsführer der Gesellschaft lediglich im vorgegebenen Geschäftsbereich betätigen. Die Gesellschafter geben somit den Geschäftsführern vor, in welchen Geschäftszweigen und in welchem Umfang die Gesellschaft tätig sein darf. Mit der Verlautbarung des Unternehmensgegenstandes im Handelsregister ist auch für den Geschäftsverkehr erkennbar, in welchem Bereich die Gesellschaft tätig ist; das Registergericht selbst wird in die Lage versetzt, zu überprüfen, ob die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft erlaubt ist.²⁹ Bei der Formulierung des Unternehmensgegenstandes ist auf eine möglichst detaillierte und individualisierte Beschreibung zu achten.

15

24 Vor Abschluss des notariellen GmbH-Vertrages besteht zwischen den Gründern der GmbH ggf. eine GbR, deren Gesellschaftszweck auf die Gründung der GmbH gerichtet ist. Verpflichten sich die Gründer bereits (bspw. im Rahmen der Vorgründungsgesellschaft) zur gemeinsamen Gründung der GmbH, ist auch dieser Vertrag formbedürftig gem. § 2 Abs. 1 GmbHG; vgl. hierzu BGH BB 1988, 159; Michalski/Michalski GmbHG § 2 Rn. 75.

25 BGHZ 80, 129.

26 BGH NJW 1985, 736.

27 Es handelt sich um eine Innenhaftung der Gesellschafter gegenüber der GmbH; BGH NJW 1981, 1452; 1982, 932.

28 Zum Ganzen nur MüKo/Merkel GmbHG § 11 Rn. 70 ff.

29 Michalski/Michalski GmbHG § 3 Rn. 7. Die Genehmigungsbedürftigkeit der Geschäftstätigkeit prüft das Gericht nach Wegfall des § 8 Abs. 1 Nr. 6 GmbHG a.F. durch das MoMiG zwecks Beschleunigung des Eintragungsverfahrens nicht mehr.

b) Inhaltliche Anforderungen

- 16 Weitgefasste Generalklauseln, die praktisch jede Geschäftstätigkeit umfassen, vereiteln die mit der Angabe des Unternehmensgegenstandes bezweckte Information des Rechtsverkehrs und die Absicherung der Gesellschafter gegenüber den Geschäftsführern.³⁰ Umstritten ist, **ob im Unternehmensgegenstand einer Komplementär-GmbH auch die von der KG ausgeübte Geschäftstätigkeit zum Ausdruck kommen muss.**³¹ Dies wird heute überwiegend zu Recht abgelehnt.³² Denn die GmbH ohne eigenen Geschäftsbetrieb übt faktisch den Unternehmensgegenstand der KG als deren Geschäftsführerin aus und haftet hierfür auch mittelbar mit ihrem Vermögen; eine Wiedergabe der Geschäftstätigkeit der KG im Unternehmensgegenstand der GmbH würde die rechtliche Selbständigkeit der Komplementär-GmbH ignorieren und qualifizierte deren (Fremd-) Geschäftsführungsmaßnahmen zu Unrecht als Eigengeschäfte.³³ Ferner würde die KG mittelbar – entgegen §§ 162, 106 Abs. 2 HGB – zur Anmeldung ihres Gegenstandes verpflichtet.³⁴

! Praxishinweis:

Um in der Praxis nicht Gefahr zu laufen, dass ein Registergericht eine Handelsregistereintragung versagt, weil es vorstehender Rechtsauffassung nicht folgt, könnte der Unternehmensgegenstand einer Komplementär-GmbH vorsorglich wie folgt gefasst werden:

„Gegenstand des Unternehmens ist die Beteiligung als persönlich haftender Gesellschafter an der X GmbH & Co. KG³⁵ mit Sitz in . . . , deren Unternehmensgegenstand . . . ist.“

- 17 Übt die Komplementär-GmbH nicht nur die Geschäftsführung für die KG aus, sondern verfügt darüber hinaus auch über einen eigenen Geschäftsbetrieb, muss diese Tätigkeit im Unternehmensgegenstand genannt sein. Umgekehrt muss der Unternehmensgegenstand auch die Stellung als Komplementär zum Ausdruck bringen. Die Übernahme der persönlichen Haftung für eine andere Gesellschaft stellt regelmäßig eine nicht nur unwesentliche Erweiterung des Unternehmensgegenstandes dar. Eine wesentliche Änderung des Unternehmensgegenstandes bedarf somit der Satzungsänderung, für die mindestens eine $\frac{3}{4}$ -Mehrheit erforderlich ist.³⁶

c) Überschreitungen des Unternehmensgegenstandes

- 18 Vereinbaren die Geschäftsführer der GmbH trotz fehlender Satzungsänderung einen Beitritt der GmbH als persönlich haftenden Gesellschafter zu einer KG, machen sich die Geschäftsführer in

30 Hiernach verbieten sich Formulierungen wie „Handel mit Waren aller Art“ oder „Betreiben von Handelsgeschäften“; BayObLG GmbHR 1996, 360.

31 So zunächst das BayObLG DB 1976, 287; OLG Hamburg BB 1968, 267.

32 Nunmehr so BayObLG DB 1995, 1801; MüKo/Wicke GmbHG § 3 Rn. 20; Scholz/Emmerich, GmbHG § 3 Rn. 17; Lutter/Hommelhoff/Bayer GmbHG § 3 Rn 7; Michalski/Michalski GmbHG § 3 Rn 12.

33 Zum Ganzen auch Binz/Sorg § 3 Rn. 26 ff.

34 Beck OK/Jaeger GmbHG § 3 Rn. 6.

35 Nach MüKo/Wicke GmbHG § 3 Rn. 20 muss der konkrete Name der KG nicht genannt werden; a.A. Michalski/Michalski GmbHG § 3 Rn. 12.

36 §§ 3, 53 Abs. 2 GmbHG.

jedem Fall schadensersatzpflichtig. Weiter stellt sich aber die Frage, ob der Beitritt der GmbH zu der KG überhaupt rechtlich wirksam ist. Grundsätzlich ist zwar jegliches Handeln der Geschäftsführer im Außenverhältnis wirksam, auch wenn die Geschäftsführer Beschränkungen im Innenverhältnis missachtet haben.³⁷ Ist die **Überschreitung der Vertretungsmacht** jedoch für den Vertragspartner **evident**, schlägt die Überschreitung der Befugnisse im Innenverhältnis auf die Wirksamkeit des Rechtsgeschäfts im Außenverhältnis durch. Der Vertragspartner kann sich nicht auf die Unbeschränkbarkeit der Vertretungsmacht im Außenverhältnis berufen, wenn er die Überschreitung der Vertretungsmacht der Geschäftsführer kannte oder sich ihm der Verdacht einer Kompetenzüberschreitung aufdrängen musste.³⁸ Ist nach diesen Grundsätzen ein Beitritt der GmbH nicht wirksam erfolgt, verfügt die KG über keinen Komplementär. Die GmbH & Co. KG ist somit nicht zustande gekommen. Ist die Gesellschaft im Außenverhältnis gleichwohl in Vollzug gesetzt, kommen dort die Grundsätze zur fehlerhaften Gesellschaft zur Anwendung.³⁹ Nach diesen Grundsätzen wird die Gesellschaft als wirksam betrachtet, eine Auflösung kommt nur mit Wirkung für die Zukunft in Frage. **Im Innenverhältnis** der Gesellschafter untereinander ist es im Fall der bewussten und kollusiven Überschreitung der Geschäftsführerkompetenzen hingegen nicht angebracht, die Grundsätze zur **fehlerhaften Gesellschaft** anzuwenden. Vielmehr sind im Innenverhältnis die Geschäftsführer der GmbH gem. § 179 BGB so zu behandeln, als ob sie selbst die Komplementär-Stellung bei der KG übernommen hätten.⁴⁰

3. Erbringung des Stammkapitals

Das Stammkapital einer GmbH muss mindestens EUR 25.000,- betragen.⁴¹ Der Mindestnennbetrag eines jeden Geschäftsanteils beträgt EUR 1,-. Jeder Gesellschafter kann bereits bei der Gründung mehrere Geschäftsanteile übernehmen.⁴² Gem. § 7 GmbHG hat bei einer Bargründung jeder Gesellschafter mindestens **ein Viertel** seiner Stammeinlage zu erbringen, **mindestens jedoch EUR 12.500,-**. Sacheinlagen sind sofort voll zu erbringen.⁴³ In der Variante einer UG (haftungsbeschränkt) beträgt das Mindeststammkapital lediglich EUR 1,-; allerdings muss dieses vollständig eingezahlt sein und Sacheinlagen sind von vornherein ausgeschlossen.⁴⁴

4. Erhalt des Stammkapitals

Übernimmt eine GmbH wirksam und mit Einverständnis aller Gesellschafter die Komplementär-Stellung bei einer KG, bildet diese Tätigkeit regelmäßig den alleinigen Unternehmensgegenstand

37 Gem. § 37 Abs. 2 GmbHG ist selbst eine satzungsmäßige Beschränkung der Vertretungsmacht gegenüber Dritten unwirksam.

38 BGH DB 1976, 1278; DB 1984, 661; NJW 1988, 3012; OLG Stuttgart GmbHR 1999, 1295.

39 Hierzu K. Schmidt Gesellschaftsrecht § 6.

40 So Binz/Sorg § 3 Rn. 41.

41 § 5 Abs. 1 GmbHG.

42 § 5 Abs. 2 GmbHG.

43 Die strengeren Vorschriften zur Kapitalaufbringung bei einer Einmann-Gründung wurden durch das MoMiG aufgehoben.

44 § 5 a GmbHG.

der Gesellschaft; ein eigener Geschäftsbetrieb wird von der Komplementär-GmbH meist nicht unterhalten. Das in der GmbH zwingend vorhandene **Stammkapital steht somit für das operative Geschäft nicht zur Verfügung**. Die im Rahmen der Geschäftstätigkeit anfallenden Aufwendungen und Kosten der GmbH werden dieser von der KG ersetzt, sodass das einmal eingezahlte Stammkapital nahezu unangetastet bleiben kann. Soll das Stammkapital der GmbH für das operative Geschäft (der KG) nutzbar gemacht werden, könnte der Betrag **darlehensweise von der GmbH an die KG überlassen werden**.

- 21 Vor Inkrafttreten des MoMiG wurde eine solche Darlehensgewährung als **Einlagenrückgewähr** angesehen, wenn die GmbH-Gesellschafter auch die KG gemeinschaftlich beherrschten.⁴⁵ Wirtschaftlich stellte sich die Auszahlung des Darlehensbetrages an die KG so dar, als ob der Betrag direkt an die Gesellschafter der GmbH (zurück-) geflossen wäre.⁴⁶ War die Darlehensauszahlung an die GmbH & Co. KG von vornherein geplant,⁴⁷ wurde hierin ein „Hin- und Herzahlen“ gesehen mit der Konsequenz, dass das Stammkapital von den Gesellschaftern gar nicht erbracht worden war.
- 22 Durch das MoMiG hat der Gesetzgeber sowohl die verdeckte Sacheinlage als auch den Fall des Hin- und Herzahlens in § 19 Abs. 4 und Abs. 5 GmbHG gesetzlich normiert.

Ob eine verdeckte Sacheinlage oder ein Hin- und Herzahlen vorliegt, entscheidet sich danach, ob nach dem wirtschaftlichen Ergebnis des vereinbarten Leistungsaustausches die Gesellschaft anstatt der formal vereinbarten Bareinlage einen per se **sacheinlagefähigen** Gegenstand erlangt. In diesem Fall liegt eine Umgehung der Vorschriften über die Sachgründung und damit eine verdeckte Sacheinlage im Sinne des Abs. 4 vor. Erlangt die Gesellschaft an Stelle der Barleistung einen **nicht sacheinlagefähigen** Gegenstand – etwa eine Darlehensrückzahlungsforderung gegen den Einleger selbst –, liegt keine verdeckte Sacheinlage, sondern ein Hin- und Herzahlen vor im Sinne des Abs. 5. Dass eine Forderung gegen den Einleger selbst nicht sacheinlagefähig ist, ergibt sich aus der systematischen Stellung des Abs. 5 neben dem Abs. 4; wäre die Forderung einlagefähig, liefe der Anwendungsbereich des Abs. 5 leer.⁴⁸

- 23 Nach Abs. 5 kann Befreiung von der Einlageverpflichtung eintreten, selbst wenn ein von Anfang an geplantes Hin- und Herzahlen vorliegt; Voraussetzung ist, dass die Leistung an den Gesellschafter durch einen vollwertigen Rückgewähranspruch gedeckt ist, der jederzeit fällig ist oder durch fristlose Kündigung durch die Gesellschaft fällig werden kann. Ferner muss die an den Gesellschafter erbrachte Leistung gegenüber dem Handelsregister in der Anmeldung offengelegt werden. Überlässt die GmbH das Stammkapital darlehensweise der KG, muss dies – wie bisher – einer Zahlung an die GmbH-Gesellschafter gleichgesetzt werden, wenn diese gemeinsam als Kommanditisten die KG beherrschen.⁴⁹ Die Werthaltigkeit der Rückgewährforderung muss sich jedoch auf die KG selbst – als Empfänger des Darlehensbetrags – beziehen.⁵⁰ Maßgeblich hierfür

45 BGH NZG 2008, 143. Eine Beteiligungsidentität war nicht erforderlich.

46 Hierzu auch OLG Koblenz GmbHR 1989, 377.

47 Zur Vermeidung dieses Anscheins bemühte man sich in der Praxis um eine „Schamfrist“, die zwischen sechs Monaten (Scholz/Winter GmbHG § 5 Rn. 80) bis zu zwei Jahren (D. Mayer NJW 1990, 2593) gesehen wurde.

48 So MüKo/Märtens GmbHG § 19 Rn. 295 f.; Wälzholz GmbHR 2008, 841 (845); a.A. Gummert DStR 2008, 976 (982).

49 BGH NZG 2008, 143.

50 Theiselmann GmbHR 2008, 521 (523); Binz/Sorg § 3 Rn. 17.

ist eine bilanzielle Betrachtungsweise. Der Rückgewähranspruch muss entsprechend der Bewertung von Forderungen aus Drittgeschäften im Rahmen der Bilanzierung gemäß § 253 HGB auf der Grundlage einer vernünftigen kaufmännischen Beurteilung in voller Höhe des Nennbetrages aktiviert werden können. Es darf also bilanziell kein Abwertungsbedarf bestehen.⁵¹ Darüber hinaus verlangt § 19 Abs. 5 GmbHG die jederzeitige Fälligkeit bzw. Fälligkeitstellbarkeit des Rückgewähranspruchs durch fristlose Kündigung seitens der Gesellschaft.⁵² Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, werden die Gesellschafter aufgrund des Hin- und Herzahlens nicht von ihrer Einlageverpflichtung befreit. Dasselbe gilt auch, wenn, bei Vorliegen der Voraussetzungen im Übrigen, der Rückgewähranspruch lediglich (in geringer Höhe) nicht vollwertig ist, er etwa geringfügig abgeschrieben werden muss. In diesem Fall ist nach dem „**Alles-oder-Nichts-Prinzip**“ der Rückgewähranspruch insgesamt untauglich die Einlageforderung zu erfüllen.⁵³

Fehlt es bei der Darlehensgewährung von der GmbH an die KG am sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit der Einlageleistung, liegt kein Hin- und Herzahlen vor. Es gilt dann nicht § 19, sondern § 30 GmbHG, der die Pflicht zur Erhaltung des Stammkapitals regelt.⁵⁴ Ob durch die Zahlung an die KG das Stammkapital der GmbH angegriffen wurde, ist wiederum anhand einer bilanziellen Betrachtungsweise zu beantworten.⁵⁵

24

B. Ertragsteuerrecht

Eine GmbH & Co. KG gelangt in steuerlicher Hinsicht als Mitunternehmerschaft gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zur Entstehung, sobald erstmals gemeinsam eine gewerbliche Betätigung ausgeübt wird. Hingegen ist nicht von Belang, zu welchem Zeitpunkt der Gesellschaftsvertrag abgeschlossen oder die Gesellschaft im Handelsregister eingetragen wurde.⁵⁶ Maßgeblich für den Beginn der (steuerlichen) Mitunternehmerschaft ist das **Handeln in gesellschaftsrechtlicher Verbundenheit**. Unabhängig davon, ob die GmbH & Co. KG handelsrechtlich bereits zur Entstehung gelangt ist, stellen vorbereitende Aufwendungen vorweggenommene Betriebsausgaben der Mitunternehmerschaft dar.⁵⁷ Selbst wenn die KG als solche – etwa mangels einer Komplementär-GmbH – noch nicht bestanden hat, können in diesem Stadium anfallende Gründungskosten als Aufwendungen in der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der späteren GmbH & Co. KG berücksichtigt werden.⁵⁸ Ein rückwirkender Abschluss des Gesellschaftsvertrages wird

25

51 MüKo/Märtens GmbHG § 19 Rn. 304; Winter DStR 2007, 1484, 1486; gegen bilanzielle Betrachtungsweise Baumbach/Hueck/Fastrich GmbHG § 19 Rn. 76.

52 Teilweise wird darüber hinaus verlangt, dass der Darlehensrückgewähranspruch durch liquide Mittel beim Darlehensempfänger gedeckt sein muss, was jedoch vom Wortlaut der Vorschrift und der bilanziellen Betrachtungsweise nicht gedeckt und u.E. als zu weitgehend abzulehnen ist; so aber MüKo/Märtens GmbHG § 19 Rn. 311.

53 Herrler DB 2008, 2347 (2348); Michalski/Ebbing GmbHG § 19 Rn. 176.

54 Binz/Sorg § 3 Rn. 23.

55 Für die „Vollwertigkeit“ wird nach h.M. nicht eine angemessene Verzinsung und Besicherung des Darlehens verlangt; vgl. nur Baumbach/Hueck/Fastrich GmbHG § 30 Rn. 56.

56 So Hesselmann/Geuenich § 3 Rn. 232.

57 BFH BStBl. II 1993, 538 (542); II 1990, 817 (823).

58 BFH BStBl. II 1988, 992 (994).

steuerlich nicht anerkannt.⁵⁹ Der Beginn der steuerlichen Mitunternehmerschaft einerseits und die gesellschaftsrechtliche Entstehung der GmbH & Co. KG andererseits brauchen also zeitlich nicht zusammenzufallen. Bevor auf die unterschiedlichen Gründungsvarianten und deren ertragsteuerlichen Konsequenzen eingegangen wird, soll zunächst auf das Steuersubjekt und die Mitunternehmerschaft eingegangen werden.

I. Steuersubjekt

- 26 Eine GmbH & Co. KG unterliegt als **Personengesellschaft nicht der Körperschaftsteuer**. Denn sie stellt kein in § 1 KStG genanntes Steuersubjekt dar. Auch unterfällt die GmbH & Co. KG **nicht der Einkommensteuer**, da diese gem. § 1 EStG nur natürliche Personen erfasst. Das Einkommen einer Personengesellschaft wird also nicht bei dieser selbst ertragsteuerlich erfasst, sondern ihren **Gesellschaftern anteilig zugerechnet**. Handelt es sich bei dem Gesellschafter um eine natürliche Person, unterliegt der zugerechnete Gewinnanteil dort der Einkommensteuer. Handelt es sich um eine juristische Person, kommt die Körperschaftsteuer zur Anwendung. Im Hinblick auf die **Gewerbsteuerpflicht ist** die GmbH & Co. KG jedoch selbst als Steuersubjekt anzusehen. Denn gem. § 2 Abs. 1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird.

II. Mitunternehmerschaft

- 27 Dem gesellschaftsrechtlichen Begriff der Personenhandelsgesellschaft entspricht die steuerrechtliche Bezeichnung der Mitunternehmerschaft. Dies bedeutet jedoch nicht, dass beide Begriffe stets bedeutungsidentisch sind. Die Frage, ob eine Personenhandelsgesellschaft eine Mitunternehmerschaft darstellt, ist anhand steuerlicher Kriterien zu prüfen. Das Steuerrecht fordert hierfür insbesondere das Vorliegen von **Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmermerrisiko**.⁶⁰ Nur wer diese beiden Kriterien in seiner Person erfüllt, ist steuerrechtlich als Mitunternehmer anzusehen. Bei Vorliegen von **mindestens zwei Mitunternehmern spricht man dann von einer Mitunternehmerschaft**. Auf der Grundlage und am Maßstab der Kriterien der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmermerrisikos können auch solche Personen als Mitunternehmer gelten, die gesellschaftsrechtlich nicht als Gesellschafter der GmbH & Co. KG gelten. Insbesondere wenn Nichtgesellschafter aufgrund eines Bündels anderweitiger Austauschverträge, anderweitiger Vereinbarungen oder faktischer Verhältnisse über Einwirkungs- und Mitbestimmungsrechte in der Gesellschaft verfügen und darüber hinaus am wirtschaftlichen Risiko der Gesellschaft teilhaben, können sie steuerrechtlich Mitunternehmer sein, auch wenn sie keine Gesellschafterstellung innehaben (sog. verdeckte Mitunternehmerschaft).⁶¹ Umgekehrt kann ein Gesellschafter in seinen Einwirkungsmöglichkeiten auf die Gesellschaft und in seiner Teilhabe am unternehmerischen Risiko derart beschränkt sein, dass er trotz seiner Stellung als

59 Schmidt/Wacker § 15 EStG Rn. 195.

60 BFH BStBl. II 1981, 310; II 1984, 751; II 1989, 722.

61 BFH BStBl. II 1994, 282; II 1998, 480.



<http://www.springer.com/978-3-658-01009-6>

Besteuerung der GmbH & Co. KG
Fehrenbacher, O.; Tavakoli, A
2014, XVIII, 264 S., Softcover
ISBN: 978-3-658-01009-6