

# Die Besteuerung der GmbH

Bearbeitet von  
Prof. Dr. Uwe Grobshäuser, Prof. Dr. Dr. hc. Michael Preißer

3., vollständig überarbeitete und aktualisierte Auflage 2013. Buch. XXXIV, 821 S. Gebunden  
ISBN 978 3 7910 3108 8

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.

978-3-7910-3108-8 Grobshäuser/Preißer (Hrsg.), Die Besteuerung der GmbH/  
3., vollständig überarbeitete und aktualisierte Auflage  
© 2013 Schäffer-Poeschel Verlag ([www.schaeffer-poeschel.de](http://www.schaeffer-poeschel.de))

**SCHÄFFER**  
**POESCHEL**

---

# Teil I Einführung

## 1 Gründe für die Wahl der GmbH als Rechtsform

### 1.1 Allgemeines

Bei der Überlegung, welche Rechtsform optimal auf ein Unternehmen abgestimmt ist, müssen zahlreiche Faktoren berücksichtigt werden (z. B. Art der Geschäftstätigkeit, Umfang des Unternehmens, Anzahl der Gesellschafter, Kapitalbedarf etc.). Jede Gesellschaftsform (GbR, OHG, KG, GmbH & Co. KG sowie die GmbH) hat ihre spezifischen Vor- und Nachteile (siehe die Übersicht in *Grobshäuser/Maier/Kies*, Besteuerung der Gesellschaften, 3 ff.). Für die GmbH sprechen insbesondere folgende Gesichtspunkte:

### 1.2 Haftung

Als eine der wesentlichen Vorteile der GmbH gegenüber dem Einzelunternehmen bzw. der PersGes ist an erster Stelle die Beschränkung der Haftung auf das Gesellschaftsvermögen zu nennen. Dieser Aspekt ist nicht nur für die Risiken aus der normalen Geschäftstätigkeit von Bedeutung. Die Gefahr, Schadenersatzansprüchen aus Produkthaftung, falscher Beratung etc. ausgesetzt zu sein, steigt durch die Rechtsprechung der Zivilgerichte ständig. Zum Teil sind die Haftungssummen zu vertretbaren Versicherungsbeiträgen nicht mehr abdeckbar. In diesem Zusammenhang wird immer wieder das Argument vertreten, auch bei der GmbH & Co. KG sei die Haftung letztlich auf das Vermögen der Komplementär-GmbH beschränkt. Dies ist natürlich grundsätzlich richtig. Aber die Haftungsbeschränkung beruht auch bei der GmbH & Co. KG auf der Einschaltung einer GmbH.

### 1.3 Anzahl der Gesellschafter

Die GmbH bietet dem Einzelunternehmer bzw. Freiberufler die Möglichkeit, auch ohne Beteiligung weiterer Gesellschafter eine Gesellschaft zu gründen (Einpersonen-GmbH). Daher erfreut sich die Rechtsform der GmbH insbesondere bei Freiberuflern einer steigenden Beliebtheit.

### 1.4 Geschäftsführervergütung

Ist der Gesellschafter aufgrund eines Dienstvertrags bzw. Arbeitsvertrags für die Gesellschaft tätig, so muss er bei einer PersGes seine Vergütung stets als Sonderbetriebseinnahme (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) versteuern. Dies wirkt sich nicht nur nachteilig bei der GewSt aus (die Sonderbetriebseinnahme unterliegt der GewSt). Der Gesellschafter verliert auch zahlreiche Vorteile, die der Gesetzgeber Arbeitnehmern gewährt. Beispielhaft sei hier nur auf die Vorschriften der § 3 Nr. 62 (Steuerfreiheit der Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung), § 3 Nr. 63 (Steuerfreiheit bei Gehaltsumwandlung), § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a (Arbeitnehmer-

Pauschbetrag) oder § 79 ff. EStG (Riester-Zulage) verwiesen. Da der Gesellschafter einer GmbH Einkünfte nach § 19 EStG bezieht, stehen ihm diese steuerlichen Vergünstigungen stets zu.

Von ganz entscheidender Bedeutung ist in diesem Zusammenhang die Versteuerung von **Pensionszusagen**. Der Gesellschafter einer PersGes muss nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG den jährlichen Zuwachs seiner Pensionsansprüche in einer Sonderbilanz aktivieren und damit versteuern. Der Gesellschafter einer PersGes muss während seiner aktiven beruflichen Tätigkeit die Pensionsansprüche aus einer Direktzusage nicht versteuern, da er über sie wirtschaftlich noch nicht verfügen kann (§ 11 Abs. 1 EStG). Die Leistungen aus der betrieblichen Altersversorgung müssen vom Gesellschafter der GmbH erst nachgelagert – also im Alter – nach §§ 19, 24 Nr. 2 EStG versteuert werden. Hieraus resultiert ein erheblicher Finanzierungsvorteil.

## 1.5 Versteuerung der Gewinnanteile

Seit der Einführung der **Abgeltungsteuer** ab VZ 2009 (§ 32d Abs. 1 EStG) versteuert der Gesellschafter die Dividenden grds. nur noch mit 25% ESt zzgl. 5,5% SolZ und eventuell KiSt. Isoliert betrachtet steht der Gesellschafter der KapGes – verglichen mit dem Gesellschafter einer PersGes – steuerlich günstiger da, weil dieser seinen Gewinnanteil mit dem individuellen Steuersatz (bis zu 45% zzgl. SolZ) versteuern muss.

Bezieht man aber die steuerliche Belastung der Gesellschaft mit ein, sieht die Betrachtung anders aus. Da die KapGes mit 15% KSt, 5,5% SolZ sowie ca. 14% GewSt belastet ist, ergibt sich eine **Gesamtbelastung** (Gesellschaft + Gesellschafter) von **über 48%** (siehe Belastungsvergleich unten).

Da der Gesellschafter der PersGes seinen Gewinn grundsätzlich unabhängig davon versteuern muss, ob er ihn entnimmt, ist die GmbH aus steuerlicher Sicht insbesondere dann interessant, wenn der Gewinn für längere Zeit thesauriert wird.

Im folgenden Beispiel wird davon ausgegangen, dass nur ein Gesellschafter vorhanden ist, dessen durchschnittlicher Steuersatz 40% beträgt, und dass der GewSt-Hebesatz bei 400% liegt.

<b>Steuerlicher Belastungsvergleich Personengesellschaft/GmbH</b>			
	PersGes ohne Thesaurierung	PersGes mit Thesaurierung	KapGes
Stpfl. Gewinn (§ 4 Abs. 1 EStG zzgl. nicht abzugsfähige GewSt)	100.000 €	100.000 €	100.000 €
GewSt	10.570 €	10.570 € <sup>1)</sup>	14.000 € <sup>2)</sup>
Gewinn gem. § 4 Abs. 1 EStG (Begünstigungsbetrag nach § 34a Abs. 1 EStG)	-	89.430 €	-
ESt/KSt	40.000 €	25.264 € <sup>3)</sup>	15.000 €
ESt auf GewSt	-	4.228 € <sup>4)</sup>	-
Anrechnung der GewSt (§ 35 EStG)	./. 10.043 € <sup>5)</sup>	./. 10.043 € <sup>5)</sup>	0 €
SolZ	1.648 € <sup>6)</sup>	1.070 € <sup>7)</sup>	825 €
<b>Steuerbelastung vorläufig</b>	<b>42.175 €</b>	<b>31.089 €</b>	<b>29.825 €</b>
Nachversteuerungspflichtiger Betrag <sup>8)</sup>	-	62.776 €	-
ESt auf den nachversteuerungs- pflichtigen Betrag (25%)	-	15.694 €	-
ESt auf Dividende (25%) <sup>9)</sup>			17.544 €
SolZ 5,5 %		863 €	965 €
<b>Gesamtsteuerbelastung</b>	<b>42.175 €</b>	<b>47.646 €</b>	<b>48.334 €</b>

**Erläuterungen:**

- 1)  $(100.000 \text{ €} \text{ abzüglich Freibetrag } 24.500 \text{ €} =) 75.500 \text{ €} \times 3,5\% \times 400\% = 10.570 \text{ €}$
- 2)  $(100.000 \text{ €} \times 3,5\% \times 400\% =) 14.000 \text{ €}$
- 3) Thesaurierungssteuersatz nur auf Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG (nach Abzug der GewSt)
- 4) Die GewSt unterliegt dem regulären Steuersatz (hier: angenommene 40%), da § 34a EStG an § 4 Abs. 1 EStG anknüpft
- 5)  $(75.500 \text{ €} \times 3,5\% \times 3,8 =) 10.042 \text{ €}$
- 6)  $(40.000 \text{ €} \text{ ./} . 10.043 \text{ €} =) 29.957 \text{ €} \times 5,5\% = 1.648 \text{ €}$
- 7)  $(25.264 \text{ €} + 4.228 \text{ €} \text{ ./} . 10.043 \text{ €} =) 19.449 \text{ €} \times 5,5\% = 1.070 \text{ €}$
- 8) Begünstigungsbetrag (89.430 €) abzüglich Thesaurierungsteuer (25.264 €) und SolZ (1.390 €), somit 62.776 €
- 9) maximale Dividende  $(100.000 \text{ €} \text{ ./} . 29.825 \text{ €} =) 70.175 \text{ €}$

**1.6 Gesellschafter-Finanzierung**

Gewährt der Gesellschafter einer PersGes dieser ein Darlehen, so muss der Gesellschafter die Zinsen als Sonderbetriebseinnahme (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) mit seinem individuellen Steuersatz (also bis maximal 45% zzgl. SolZ) versteuern. Die Sonderbetriebseinnahmen unterliegen darüber hinaus der GewSt.

Beim Gesellschafter einer GmbH unterliegen die Zinsen nach §§ 20 Abs. 1 Nr. 7, 32d Abs. 1 EStG grundsätzlich der 25 %igen Abgeltungsteuer. Ist der Gesellschafter allerdings zu mindestens 10 % an der GmbH beteiligt, so schließt § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c EStG die Anwendung der Abgeltungsteuer aus. Die Zinsen sind dann mit der tariflichen ESt zu versteuern.

## 1.7 Vermietung von Wirtschaftsgütern durch den Gesellschafter

Vermietet der Gesellschafter einer PersGes Wirtschaftsgüter an die Gesellschaft, so sind diese als Sonderbetriebsvermögen in der Sonderbilanz des Gesellschafters zu aktivieren. Die Mieteinnahmen sind als Sonderbetriebseinnahmen (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) zu erfassen und unterliegen der GewSt.

Demgegenüber bleiben die Wirtschaftsgüter, die der Gesellschafter einer GmbH vermietet, grundsätzlich Privatvermögen. Die Mieteinnahmen unterliegen grundsätzlich der Besteuerung nach § 21 EStG. Eine Ausnahme gilt allerdings, wenn durch die Vermietung eine Betriebsaufspaltung entsteht. In diesem Fall sind die vermieteten Wirtschaftsgüter notwendiges Betriebsvermögen und die Mieteinnahmen zwingend gewerbliche Einnahmen.

## 1.8 Gründungsaufwand

In der Vergangenheit wurde es stets als ein Negativum angesehen, dass die Gründung einer GmbH streng formalisiert und durch die Notwendigkeit der notariellen Beurkundung der Satzung (§ 2 Abs. 1 GmbHG) kompliziert und teuer ist. Hier hat das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts (MoMiG) eine erhebliche Erleichterung geschaffen, indem nun die Möglichkeit einer **vereinfachten Gründung** besteht (§ 2 Abs. 1a GmbHG). Die vereinfachte Gründung ist möglich, wenn die Gesellschaft höchstens drei Gesellschafter und einen Geschäftsführer hat. Für die Gründung im vereinfachten Verfahren ist ein Musterprotokoll zu verwenden (siehe Anlage zum GmbHG). Dieses ist nur für einfache Standardgründungen geeignet und kann nicht auf die Wünsche der Gesellschafter zugeschnitten werden. Durch die Verwendung des Musterprotokolls können Notarkosten eingespart und die Gründung beschleunigt werden. Das Musterprotokoll kann zu einem späteren Zeitpunkt jederzeit durch eine individuell ausformulierte Satzung ersetzt werden, wobei hierfür wieder eine notarielle Beglaubigung erforderlich ist.

Damit ist der Gründungsaufwand kein Argument mehr, das gegen die Wahl der GmbH sprechen sollte, zumal bei der in der Praxis häufigen Rechtsform der GmbH & Co. KG ebenfalls die Komplementär-GmbH gegründet werden muss, sodass der Vorteil der einfacheren Gründung der KG insoweit in den Hintergrund tritt.

## 1.9 Kapitalaufbringung

Für die Frage, wie viel Kapital die zu gründende Gesellschaft für die Aufnahme ihres Geschäftsbetriebs benötigt, muss der Kapitalbedarf in der Startphase ermittelt werden. Können die Gesellschafter diesen erforderlichen Kapitalbedarf schon bei der Gründung nicht aufbringen, sollten sie von einer Unternehmensgründung absehen. Es hilft insoweit wenig, dass die Gründung einer PersGes ohne ein festes Kapital möglich ist. Insofern ist es auch nicht zu be-

grüßen, dass der Gesetzgeber zwar grundsätzlich ein Mindeststammkapital i.H.v. 25.000 € vorsieht (§ 5 Abs. 1 GmbHG), durch das MoMiG aber in § 5a Abs. 1 GmbHG die Möglichkeit geschaffen hat, eine GmbH mit einem Stammkapital von 1 € zu gründen (UG (haftungsbeschränkt); § 5a Abs. 1 GmbHG).

Die Kapitalaufbringung durch Einbringung von Wirtschaftsgütern (Sachgründung) ist bei der GmbH – mit Ausnahme der Unternehmergesellschaft – grundsätzlich ebenso wie bei der PersGes möglich. Allerdings werden an die Bewertung der Sacheinlagen strenge Anforderungen gestellt (vgl. § 9 GmbHG).

### **1.10 Verluste**

Entstehen bei der Gesellschaft Verluste, so spricht vordergründig einiges für die PersGes, da deren Verluste über die einheitliche und gesonderte Feststellung unmittelbar den Gesellschaftern zugewiesen werden (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Bei der GmbH können die Verluste grundsätzlich nur i.R.d. § 8 KStG und § 10d EStG zurückgetragen bzw. vorgetragen werden. Bei einer Veräußerung der Anteile besteht darüber hinaus die Gefahr, dass der Verlust nach § 8c KStG vollständig verloren geht. Dieser Nachteil der GmbH kann jedoch z.B. durch die Konstruktion einer GmbH & atypisch Still ausgeglichen werden. In diesem Fall können die Verluste auf den Gesellschafter über die stille Beteiligung transferiert werden.

### **1.11 Veräußerung der Anteile**

Bei der Veräußerung von Anteilen an einer GmbH unterliegt der Veräußerungsgewinn nach §§ 17, 3 Nr. 40 Buchst. c EStG dem Teileinkünfteverfahren. Das Teileinkünfteverfahren gilt auch dann, wenn sich die Anteile in einem Betriebsvermögen befinden (§ 3 Nr. 40 Buchst. a und b EStG). Das Teileinkünfteverfahren ist nicht an das Alter des Veräußerers gebunden und kann beliebig oft in Anspruch genommen werden.

Demgegenüber bietet die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen nach § 16 EStG nur dann einen steuerlichen Vorteil (§ 34 Abs. 3 EStG; 56% des durchschnittlichen Steuersatzes), wenn der Stpfl. entweder das 55. Lebensjahr vollendet hat oder dauernd berufsunfähig ist. Die Vergünstigung des § 34 Abs. 3 EStG kann der Stpfl. nur einmal im Leben in Anspruch nehmen.

## 2 Gesellschaftsrechtliche Grundlagen

### LITERATURHINWEIS:

*Bunneumann/Zirngibl*, Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung in der Praxis, 2. Aufl. 2010.

### 2.1 Rechtsnatur der GmbH

Die GmbH ist gem. § 13 Abs. 1 GmbHG eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit (juristische Person des Privatrechts), die ein in Stammeinlagen zerlegtes Stammkapital aufweist (§ 5 GmbHG) und für deren Verbindlichkeiten dem Gläubiger (grds.) nur das Gesellschaftsvermögen haftet. Die GmbH ist selbst Inhaberin von Rechten und Pflichten und nicht der jeweilige einzelne Gesellschafter. Sie kann Eigentum und andere dingliche Rechte an Grundstücken erwerben, vor Gericht klagen und verklagt werden. Die GmbH ist als juristische Person auch parteifähig (z. B. § 50 Abs. 1 ZPO; § 61 Nr. 1 VwGO; § 58 Abs. 1 Nr. 1 FGO), wobei sie durch die Geschäftsführer gerichtlich und außergerichtlich vertreten wird (§ 35 Abs. 1 GmbHG).

Für die Verbindlichkeiten der GmbH haftet gem. § 13 Abs. 2 GmbHG den Gläubigern gegenüber grds. nur das Gesellschaftsvermögen. Zur Zwangsvollstreckung in das Vermögen der GmbH ist ein gegen die Gesellschaft gerichteter vollstreckbarer Schuldtitel erforderlich. Über ihr Vermögen kann gem. § 11 Abs. 1 InsO das Insolvenzverfahren eröffnet werden.

Die GmbH ist eine KapGes mit im Außenverhältnis wirkenden strengen und unabdingbaren Regeln zum Gläubigerschutz. Im Innenverhältnis, also dem Verhältnis der Gesellschafter untereinander, besteht weitgehend **Satzungsautonomie**, d. h. dass die Gesellschafter weitgehend die Rechtsbeziehungen untereinander mittels des Gesellschaftsvertrags eigenverantwortlich regeln können (vgl. § 45 Abs. 2 GmbHG). Die Organisation der GmbH besteht im Regelfall nur aus **zwei Organen**, dem **Geschäftsführer** und der **Gesellschafterversammlung**. Da der Geschäftsführer nicht zugleich auch Gesellschafter zu sein braucht, ist die GmbH von dem Grundsatz der **Fremdorganschaft** bzw. Drittorganschaft gem. § 6 Abs. 3 Satz 1 GmbHG geprägt. Dem Geschäftsführer obliegt gem. § 35 Abs. 1 GmbHG die gerichtliche und außergerichtliche Vertretung der Gesellschaft. Die Gesellschafterversammlung ist ein dem Geschäftsführer übergeordnetes Organ, da sie durch Gesellschafterbeschlüsse in nahezu unbegrenztem Umfang auf den Geschäftsführer Einfluss nehmen kann.

### 2.2 Vor- und Nachteile der GmbH

Die GmbH ist keine Publikumsgesellschaft, sondern als Organisationsform für kleinere bis mittlere Unternehmen mit geringem Kapitalbedarf und einer beschränkten Anzahl von Gesellschaftern konzipiert.

Der Hauptvorteil der GmbH wird oftmals darin gesehen, dass die Gesellschafter nicht mit ihrem Privatvermögen haften. Es treten aber weitere Vorteile hinzu. Da das Verhältnis der Gesellschafter untereinander nur durch wenige zwingende Vorschriften geprägt ist, kann mittels der weitgehend dispositiven GmbH-Vorschriften über den Gesellschaftsvertrag den Besonderheiten des jeweiligen Einzelfalles entsprechend Rechnung getragen werden. Insofern ist die GmbH flexibler als eine AG. Bei dieser gilt Satzungsstrenge. Aber auch der Wechsel im Gesellschafterbestand ist im Verhältnis zur einer OHG oder KG erheblich einfacher. Im Hinblick auf § 15 Abs. 1 GmbHG sind die Geschäftsanteile veräußerlich und vererblich. Einer Rege-



lung wie die der §§ 131 Abs. 3 Nr. 1, 139 HGB oder des § 177 HGB bedarf es im GmbH-Recht nicht. Aufgrund der »personalistischen« Struktur der GmbH wird die Übertragbarkeit der Gesellschaftsanteile gem. § 15 Abs. 3 GmbHG jedoch dadurch erschwert, dass hierfür ein notarieller Vertrag erforderlich ist. Auch sehen viele GmbH-Satzungen die Möglichkeit der Einziehung (Amortisation) von Geschäftsanteilen im Hinblick auf § 34 Abs. 1 GmbHG, Zustimmungs- oder Abtretungsklauseln u. a. für den Todesfall eines Gesellschafters vor, um genau diese »personalistische« Struktur der GmbH mit den verbleibenden bzw. mit den neu eintretenden Gesellschaftern zu erhalten. Aber auch bei Familiengesellschaften ist der Vorteil der GmbH aufgrund der möglichen Fremdorganschaft darin zu sehen, dass mögliche Unternehmensnachfolger schrittweise an die vielseitigen Aufgaben eines Geschäftsführers herangeführt werden können. Aus diesem Grund bietet es sich z. B. auch an, eine Unternehmensnachfolge mit dem Instrumentarium der Umwandlung eines Einzelunternehmens bzw. PersGes in eine GmbH zu planen.

Verschwiegen werden soll jedoch nicht, dass die Gesellschaftsform der GmbH auch Nachteile mit sich bringen kann. So genießt die Rechtsform der GmbH und insbesondere die UG haftungsbeschränkt aufgrund der grundsätzlichen Haftungsbeschränkung auf das vorhandene Gesellschaftsvermögen keinen guten Ruf. Die Kreditwürdigkeit, insbes. bei Banken und Kreditinstituten, ist daher – bei vergleichbarer Größe und Branche – gegenüber einer PersGes bzw. einer Aktiengesellschaft geringer einzuschätzen. Des Weiteren wird der Vorteil der Haftungsbeschränkung in der Praxis dadurch ausgehöhlt, dass Gläubiger von den Gesellschaftern eine Bürgschaft oder andere adäquate Sicherheiten verlangen.

## 2.3 Errichtung der Gesellschaft

### 2.3.1 Gesellschaftszweck

Die GmbH kann gem. § 1 GmbHG zu jedem gesetzlich zulässigen Zweck durch eine oder mehrere Personen errichtet werden. Der Zweck der GmbH kann einen wirtschaftlichen, politischen, sportlichen oder auch ideellen Hintergrund aufweisen. Die Zweckverfolgung muss demnach nicht auf ein kaufmännisches Gewerbe gerichtet sein. Aus diesem Grund kann auch die öffentliche Hand i.R.d. Daseinsvorsorge (z. B. städtische Versorgungsbetriebe) oder das Handwerk und Kleingewerbetreibende sich der Rechtsform der GmbH bedienen. Da die GmbH gem. § 13 Abs. 3 GmbHG i.V.m. § 6 Abs. 1 HGB als Formkaufmann gilt, gelten sämtliche Vorschriften, die für Kaufleute nach dem HGB anzuwenden sind, auch für jede GmbH. Demnach sind ihre Geschäfte stets Handelsgeschäfte i.S.d. § 343 Abs. 1 HGB.

Ein unzulässiger Gesellschaftszweck liegt nicht nur bei einem Verstoß gegen ein gesetzliches Verbot (§ 134 BGB), sondern auch bei Sittenwidrigkeit (§ 138 BGB) vor.

Hierunter fallen Zweckbestimmungen mit dem Ziel des Umsturzes der verfassungsmäßigen Ordnung, des unerlaubten Glücksspiels, der Steuerhinterziehung, der Wechselreiterei, des Verstoßes gegen das Rechtsberatungs- und Steuerberatungsgesetzes usw.

Daneben gibt es erlaubte Tätigkeiten, die nicht von einer GmbH ausgeübt werden dürfen. So darf z. B. eine Versicherung, eine private Bausparkasse oder eine Hypothekbank nicht in Form der GmbH geführt bzw. neu errichtet werden (vgl. § 7 Abs. 1 VAG, § 2 Abs. 1 BauspG, § 2 HypBankG), wohl aber eine Investmentgesellschaft (vgl. § 1 Abs. 3 KAGG). Auch Notare oder Apotheker dürfen sich in Bezug auf ihre Notars- bzw. Apothekertätigkeit nicht zu einer GmbH zusammenschließen (vgl. für die Apotheker § 8 ApothekenG).

Denkbar sind auch zusätzliche besondere Erlaubnisvoraussetzungen für die wirksame Zweckverfolgung einer GmbH. Gerade im Handwerk ist hier die Eintragung in die Handwerksrolle gem. § 1 Abs. 1 i.V.m. § 7 Abs. 4 HandwO erforderlich. Aber auch i.R.d. freien Berufe sind berufsspezifische Regelungen für die Zulassung einer GmbH zu berücksichtigen. So enthalten z. B. für Rechtsanwälte §§ 59c ff. BRAO, für Steuerberater §§ 49 ff. StBerG und für Wirtschaftsprüfer §§ 27 WPO berufsrechtliche Regelungen für die Gründung einer GmbH.

## 2.3.2 Form des Gesellschaftsvertrags

### 2.3.2.1 Notarielle Beurkundung

Der Gesellschaftsvertrag (Satzung) bedarf gem. § 2 Abs. 1 GmbHG i.V.m. § 128 BGB und § 6 BeurkG der **notariellen Form** und ist von sämtlichen Gesellschaftern zu unterzeichnen. Die Unterzeichnung durch Bevollmächtigte ist gem. § 2 Abs. 2 GmbHG nur aufgrund einer notariell errichteten oder beglaubigten Vollmacht (s. §§ 128, 129 BGB) zulässig. Nicht nur die erstmalige Errichtung des Gesellschaftsvertrags, sondern auch die spätere Änderung aufgrund eines Beschlusses der Gesellschafter ist notariell zu beurkunden (§ 53 Abs. 1, 2 GmbHG).

Notarielle Beurkundung ist ebenfalls erforderlich, sofern eine GmbH mittels einer Umwandlung entsteht (vgl. §§ 6, 36 Abs. 2, 152 ff., 197 UmwG).

### 2.3.2.2 Musterprotokoll im vereinfachten Verfahren

Es gibt seit dem MoMiG auch die Möglichkeit die GmbH im vereinfachten Verfahren gem. § 2 Abs. 1a, Satz 1 GmbHG zu gründen, wenn sie höchstens drei Gesellschafter und einen Geschäftsführer hat. Für die Gründung im vereinfachten Verfahren ist das in der Anlage zum GmbHG bestimmte Musterprotokoll zu verwenden. Darüber hinaus dürfen keine vom Gesetz abweichenden Bestimmungen getroffen werden. Das Musterprotokoll gilt zugleich als Gesellschafterliste. Im Übrigen finden auf das Musterprotokoll die Vorschriften des GmbHG über den Gesellschaftsvertrag entsprechende Anwendung.

Die wesentlichen Vorteile der vereinfachten Gründung sind:

- die kostenrechtliche Privilegierung (§ 41 d KostO),
- die Beschleunigung des Eintragsverfahrens (das Registergericht muss nämlich nur überprüfen, ob das Musterprotokoll ohne unzulässige Abweichung beurkundet wurde).

In der Anlage zum GmbHG sind Musterprotokolle sowohl für die Gründung einer Einpersonengesellschaft, als auch für die Gründung einer Mehrpersonengesellschaft mit bis zu drei Gesellschaftern dem Gesetz beigelegt. Die Musterprotokolle enthalten jeweils die Zusammenfassung von Gesellschaftsvertrag, Geschäftsführerbestellung und Gesellschafterliste.

Zu beachten ist, dass in den Musterprotokollen nur eine Bargründung vorgesehen ist. Eine Sachgründung scheidet demnach als vereinfachte Gründung aus. (vgl. jeweils Ziffer 3 der Musterprotokolle).

Wird eine UG haftungsbeschränkt im vereinfachten Verfahren gegründet, so ist diese auch so im Musterprotokoll zu bezeichnen. Dann sind die Bareinlagen in voller Höhe zu erbringen gem. § 5a Abs. 2 GmbHG.

Inwieweit Abweichungen vom Musterprotokoll erlaubt sind, ist umstritten.

Einigkeit besteht wohl darin, dass Erweiterungen des Musterprotokolls nicht erlaubt sind.

Das OLG München hat in seinem Urteil vom 12.05.2010, Az: 31 Wx 19/10, zu der Problematik der Änderung des Musterprotokolls entschieden. Im entschiedenen Fall wies die Gründungsurkunde in Ziffer 5 anstelle des im Musterprotokoll vorgesehenen Nennbetrags für die Kostenhaftung i.H.v. 300 € einen solchen i.H.v. 1.500 € auf. Nach Auffassung des OLG München verstößt die vorgelegte Gründungsurkunde gegen das Postulat des § 2 Abs. 1a Satz 3 GmbHG insofern, als das in der Anlage zu § 2 Abs. 1a GmbHG bestimmte Musterprotokoll über die dort zugelassenen Alternativen hinaus weder abgeändert noch ergänzt werden darf. Dies hat zur Folge, dass die Voraussetzungen für eine Gründung der GmbH im vereinfachten Verfahren nicht vorliegen und daher die beantragte Eintragung nicht vollzogen werden kann.

Erfährt das Musterprotokoll aber entgegen § 2 Abs. 1a Satz 3 GmbHG Abänderungen und Ergänzungen, so liegt eine »normale GmbH-Gründung« vor, für die die Erleichterungen i.S.d. § 2 Abs. 1a GmbHG nicht gelten, sondern die allgemeinen Regelungen für die Gründung einer GmbH Anwendung finden.

Es bedarf also auch der Einreichung einer Satzung, die die Anforderungen an die Gründung einer GmbH im »normalen Verfahren« erfüllt. Die Vorlage eines (geänderten) Musterprotokolls i.S.d. § 2a Abs. 1 GmbHG ist hierfür nicht ausreichend.

Allerdings sind Änderungen und Ergänzungen des Musterprotokolls, die durch das Beurkundungsgesetz geboten sind, stets zulässig (*Wachter EWiR* 2010, 19 f. mit Nachweis). Auch stellen völlig unbedeutende Abwandlungen bei Zeichensetzung, Satzstellung und Wortwahl, die keinerlei Auswirkungen auf den Inhalt haben, nach der Auffassung des OLG München in seinem Urteil vom 12.05.2010 (Az: 31 Wx 19/10) keine unzulässigen Änderungen und Ergänzungen des Musterprotokolls dar.

Es ist daher dringend anzuraten, sich bei der vereinfachten Gründung an den Wortlaut der Musterprotokolle bzw. der dazu ergangenen Hinweise zu halten und Änderungen nur dann vorzunehmen, wenn diese in der Zukunft höchststrichlerlich bestätigt werden.

### 2.3.3 Mindestinhalt des Gesellschaftsvertrags

Der Gesellschaftsvertrag muss die in § 3 GmbHG geforderten Inhalte aufweisen. Er muss demnach enthalten

1. die Firma und den Sitz der Gesellschaft,
2. den Gegenstand des Unternehmens,
3. den Betrag des Stammkapitals,
4. die Zahl und die Nennbeträge der Geschäftsanteile, die jeder Gesellschafter gegen Einlage auf das Stammkapital übernimmt.

Enthält der Gesellschaftsvertrag keine Bestimmungen über die Höhe des Stammkapitals oder über den Gegenstand des Unternehmens oder sind die Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags über den Gegenstand des Unternehmens nichtig, so kann jeder Gesellschafter, jeder Geschäftsführer und, wenn ein Aufsichtsrat bestellt ist, jedes Mitglied des Aufsichtsrats im Wege der Klage gem. § 75 Abs. 1 GmbHG beantragen, dass die Gesellschaft für nichtig erklärt werde. Darüber hinaus können nichtige Satzungsklauseln zur Verweigerung der Eintragung durch das Registergericht führen (s. §§ 9c, 57a GmbHG).

Soll das Unternehmen auf eine gewisse Zeit beschränkt sein oder sollen den Gesellschaftern außer der Leistung von Kapitaleinlagen noch andere Verpflichtungen gegenüber der Gesellschaft auferlegt werden, so müssen auch diese Bestimmungen gem. § 3 Abs. 2 GmbHG in den Gesellschaftsvertrag aufgenommen werden.

### 2.3.4 Firma und Sitz der Gesellschaft

Um einen möglichst großen Gläubigerschutz zu erhalten, muss der Firmenname jeder GmbH gem. § 4 GmbHG auch einen entsprechenden Zusatz bezüglich der Rechtsform enthalten. Dies gilt selbst dann, wenn die Gesellschaft gem. § 22 HGB fortgeführt wird.

Die Firma ist der Name (§ 17 Abs. 1 HGB), unter dem die Gesellschaft ihre Geschäfte betreibt und die Unterschrift abgibt. Die Firma muss gem. § 18 Abs. 1 HGB kennzeichnungs- und unterscheidungsfähig sein. Des Weiteren darf gem. § 18 Abs. 2 HGB der Name der GmbH keine Angaben enthalten, die irreführend sind.

Sitz der Gesellschaft ist der Ort, im Inland den der Gesellschaftsvertrag gem. § 4a GmbHG bestimmt. Durch den Ort des Sitzes der Gesellschaft wird gem. § 17 Abs. 1 ZPO auch der allgemeine Gerichtsstand der GmbH bestimmt. Dies hat Auswirkungen auf eine Vielzahl von steuerrechtlichen Vorschriften. So führt z. B. der inländische Sitz der GmbH für sich schon zur unbeschränkten KSt-Pflicht gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG i.V.m. § 11 AO.

### 2.3.5 Stammkapital, Stammeinlage, Geschäftsanteil, Gesellschafterliste

Das Stammkapital der Gesellschaft muss gem. § 5 Abs. 1 GmbHG mindestens 25.000 €, der Nennbetrag jedes Geschäftsanteils muss auf volle Euro lauten.

Der Begriff des Stammkapitals entspricht dem des Grundkapitals bei einer AG. Er bezeichnet den in der Satzung (vgl. § 3 Abs. 1 Nr. 3 GmbHG) festgelegten Betrag, der bei Gründung der GmbH von den Gesellschaftern aufzubringen ist. Das Stammkapital ist bilanziell gem. § 42 Abs. 1 GmbHG i.V.m. § 264 HGB als gezeichnetes Kapital auszuweisen. Es bildet einen Teilbetrag des EK (s. § 266 Abs. 3 Buchst. A HGB) und es ist seinerseits in Geschäftsanteile der jeweiligen Gesellschafter zerlegt (vgl. § 3 Abs. 1 Nr. 4 und § 5 Abs. 3 Satz 2 GmbHG). Gem. § 5 Abs. 3 Satz 1 GmbHG kann die Höhe der Nennbeträge der einzelnen Geschäftsanteile verschieden bestimmt werden. Der Nennbetrag eines Geschäftsanteils muss gem. § 5 Abs. 2 Satz 1 GmbHG lediglich auf volle Euro lauten. Jeder Gesellschafter kann mehrere Geschäftsanteile übernehmen gem. § 5 Abs. 2 Satz 2 GmbHG.

Der Geschäftsanteil repräsentiert die mitgliedschaftsrechtlichen Rechte und Pflichten des jeweiligen Gesellschafters.

So richtet sich ein möglicher Gewinnanspruch nach § 29 Abs. 3 Satz 1 GmbHG – vorbehaltlich der Regelung im Gesellschaftsvertrag – nach dem Verhältnis der Geschäftsanteile. Auch die Stimmengewichtung ist gem. § 45 Abs. 2 i.V.m. § 47 Abs. 2 GmbHG vom Geschäftsanteil abhängig, sofern der Gesellschaftsvertrag nichts anderes vorsieht. Gem. § 8 Abs. 1 Nr. 3 GmbHG muss der Anmeldung der GmbH zum Handelsregister eine Gesellschafterliste beigefügt werden. Aus der Liste müssen Namen, Geburtsdatum und Wohnort aller Gesellschafter sowie die Nennbeträge und die laufenden Nummern der von ihnen übernommenen Geschäftsanteile ersichtlich werden. Im vereinfachten Verfahren gilt das Musterprotokoll gleichzeitig als Gesellschafterliste (§ 2 Abs. 1a Satz 4 GmbHG).

Die Geschäftsführer haben unverzüglich nach Wirksamwerden jeder Veränderung in den Personen der Gesellschafter oder des Umfangs ihrer Beteiligung eine von ihnen unterschriebene Liste der Gesellschafter zum Handelsregister einzureichen, aus welcher Name, Vorname, Geburtsdatum und Wohnort der Gesellschafter sowie die Nennbeträge und die laufenden Nummern der von diesen jeweils übernommenen Geschäftsanteile zu entnehmen sind. Die Änderung der Liste durch die Geschäftsführer erfolgt auf Mitteilung und Nachweis gem. § 40 Abs. 1 GmbHG. Die Geschäftsführer, welche diese Pflicht verletzen, haften denjenigen,

deren Beteiligung sich geändert hat, und den Gläubigern der Gesellschaft für den daraus entstandenen Schaden als Gesamtschuldner gem. § 40 Abs. 3 GmbHG.

Hat ein Notar an den Veränderungen mitgewirkt, hat er gem. § 40 Abs. 2 GmbHG unverzüglich nach deren Wirksamwerden ohne Rücksicht auf etwaige später eintretende Unwirksamkeitsgründe die Liste anstelle der Geschäftsführer zu unterschreiben, zum Handelsregister einzureichen und eine Abschrift der geänderten Liste an die Gesellschaft zu übermitteln. Die Liste muss mit der Bescheinigung des Notars versehen sein, dass die geänderten Eintragungen den Veränderungen entsprechen, an denen er mitgewirkt hat, und die übrigen Eintragungen mit dem Inhalt der zuletzt im Handelsregister aufgenommenen Liste übereinstimmen.

## 2.4 Gründung der GmbH

### 2.4.1 Gründungsphasen

Vor der Eintragung des Sitzes der Gesellschaft in das HR besteht die GmbH gem. § 11 Abs. 1 GmbHG als solche nicht. Die Eintragung in das HR ist demnach konstitutiv und nicht nur deklaratorisch.

Demnach werden drei Gründungsphasen unterschieden und zwar:

1. die Vorgründungsgesellschaft,
2. die Vorgesellschaft bzw. die Vor-GmbH und
3. die eingetragene GmbH.

**Zu 1.:** Mit der formlosen Absprache der späteren Gesellschafter, eine GmbH gründen zu wollen, entsteht die **Vorgründungsgesellschaft**. Sie ist eine GbR gem. §§ 705 ff. BGB, mit dem (wesentlichen) Gesellschaftszweck der Gründung der späteren GmbH. Betreibt die Vorgründungsgesellschaft bereits ein eigenes Handelsgewerbe gem. § 1 HGB, ist sie eine OHG. In diesem Fall sind dann die Vorschriften der §§ 105 ff. HGB auf die Vorgründungsgesellschaft anzuwenden.

Da die Vorgründungsgesellschaft mit der Vorgesellschaft nicht identisch ist, sind vorhandene Forderungen und Rechte einzeln abzutreten, Sachen und Grundstücke jeweils einzeln zu übertragen. Verbindlichkeiten können nur dann auf die Vorgesellschaft (Vor-GmbH) übergehen, wenn die Gläubiger der Schuldübernahme zustimmen (BGH vom 26.10.1981, NJW 1982, 932) oder ein Schuldbeitritt, welcher den Gläubiger ja nicht benachteiligen kann, vereinbart wird.

Bei der Einmann-Gründung entsteht keine Vorgründungsgesellschaft.

**Zu 2.:** Mit Abschluss des gem. § 2 Abs. 1 GmbHG notariell zu beurkundenden GmbH-Vertrags endet die Vorgründungsgesellschaft und es entsteht eine so genannte **Vorgesellschaft** bzw. die **Vor-GmbH**, die wiederum mit Eintrag der GmbH ins HR endet. Die Vorgesellschaft ist eine Gesellschaft sui generis, also eine Gesellschaft eigener Art, die bis auf die fehlende Rechtsfähigkeit der späteren GmbH entspricht und letztlich nicht im Gesetz geregelt ist. Auf sie sind neben dem Gesellschaftsvertrag die GmbH-Regeln anwendbar, soweit diese nicht die Eintragung voraussetzen (Urteil des BGH vom 12.07.1956, BGHZ 21, 242 und vom 02.05.1966, BGHZ 45, 338). Das Vermögen der Vor-GmbH stellt jedoch bis zur Eintragung ins HR Gesamtvermögen der Gesellschafter dar. Da die Vor-GmbH mit der später eingetragenen GmbH im Wesentlichen identisch ist, sind besondere Übertragungsakte von der Vor-GmbH auf die

GmbH nicht erforderlich. Die GmbH übernimmt daher sämtliche Rechte und Pflichten der Vor-GmbH, die diese bereits vor der Eintragung getroffen hat.

Die jeweiligen Gründungsphasen lassen sich daher wie folgt skizzieren:

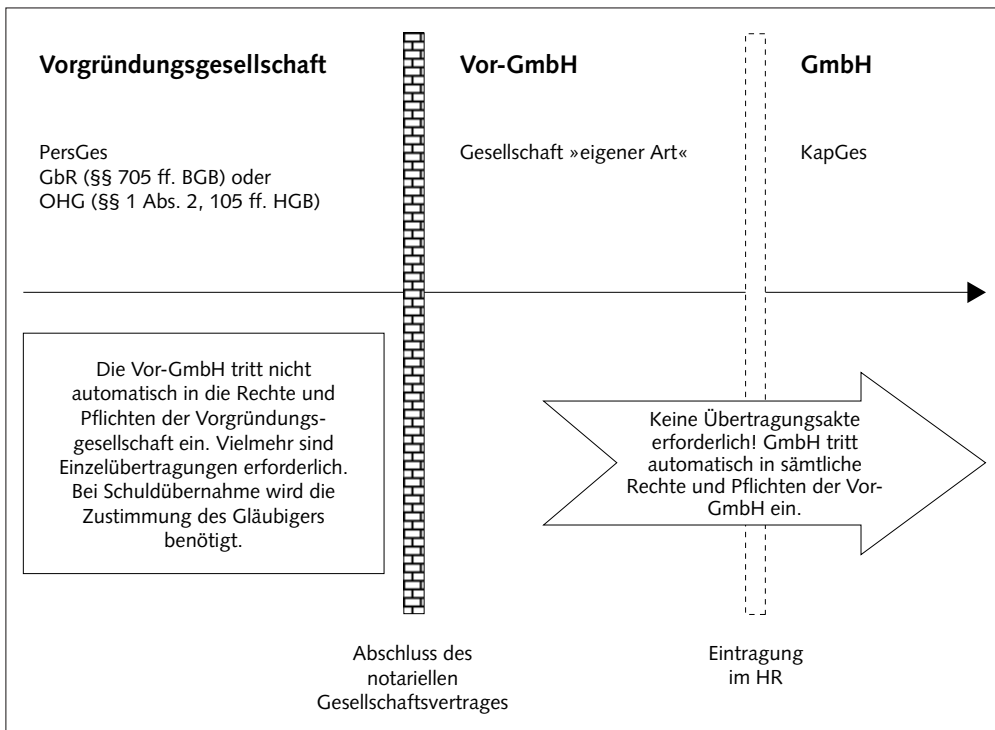


Abbildung 1: Gründungsphasen der GmbH

Von einer sog. unechten Vor-GmbH spricht man, wenn es nicht zu einer späteren Eintragung im HR kommt. Die Grundsätze der Vor-GmbH sind in diesem Fall nicht anzuwenden, da letztlich keine KapGes gegründet worden ist. Aus diesem Grund, sind trotz Abschlusses des notariellen Gesellschaftsvertrag weiterhin die Grundsätze der Vorgründungsgesellschaft auf die unechte Vor-GmbH anzuwenden (BGH vom 24.10.1968, BGHZ 51, 30, 32). Steuerlich hat dies insbesondere zur Folge, dass für die unechte Vor-GmbH keine KSt festzusetzen ist, sondern die jeweiligen Einkünfte auf die Gesellschafter gem. §§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Nr. 2 AO einheitlich und gesondert festzustellen sind.

## 2.4.2 Gründungsvarianten

Die Gründung als solche kann entweder als Bar-, Sach- oder als gemischte Gründung, also als Kombination zwischen einer Bar- und Sachgründung, ausgestaltet werden. Das GmbH-Gesetz geht von einer Bargründung aus und steht einer Sachgründung mit einer gewissen Skepsis gegenüber.

### 2.4.2.1 Bargründung

I.R.d. Bargründung darf die Anmeldung ins HR gem. § 7 Abs. 2 Satz 1 GmbHG erst erfolgen, wenn auf jeden Geschäftsanteil ein Viertel des Nennbetrags eingezahlt ist. Insgesamt muss auf das Stammkapital mindestens so viel eingezahlt sein, dass der Gesamtbetrag der eingezahlten Geldeinlagen zzgl. des Gesamtnennbetrags der Geschäftsanteile, für die Sacheinlagen zu leisten sind, die Hälfte des Mindeststammkapitals (also 12.500 €) erreicht.

Da die Vorgesellschaft als Gesellschaft sui generis bereits kontofähig ist, kann die Leistung der Bareinlage entweder durch Barzahlung oder durch Überweisung und Gutschrift des Betrags auf ein Konto der Vorgesellschaft erfolgen. Zu berücksichtigen ist, dass bei Scheck- oder Wechselzahlung die Zahlung erst mit deren Einlösung bewirkt ist.

Für die **Ein-Mann-GmbH** ist die Sicherung für den übrigen Teil der Geldeinlage gem. § 7 Abs. 2 Satz 3 GmbHG a.F. seit dem MoMiG nicht mehr erforderlich.

#### Beispiel

Bei einer GmbH bestehend aus den Gesellschaftern A, B und C wird ein Stammkapital i.H.v. 25.000 € vereinbart. Dabei übernimmt A einen Geschäftsanteil i.H.v. 12.500 €, B i.H.v. 6.500 € und C i.H.v. 6.000 €.

#### Lösung

Im Hinblick auf § 7 Abs. 2 Satz 1 GmbHG muss auf jeden Geschäftsanteil 1/4 des Nennbetrags eingezahlt sein. Demnach ergibt sich Folgendes:

Stammeinlage des A	12.500 €	davon 1/4	3.125 €
Stammeinlage des B	6.500 €	davon 1/4	1.625 €
Stammeinlage des C	6.000 €	davon 1/4	1.500 €
Gesamt:	25.000 €		6.250 €

Mindestens muss jedoch die Hälfte des Mindeststammkapitals i.H.v. 12.500 € eingezahlt sein.

Da gem. § 7 Abs. 2 Satz 2 GmbHG mindestens die Hälfte des Mindeststammkapitals eingezahlt werden muss, reicht es im vorliegenden Beispiel nicht aus, wenn sämtliche Gesellschafter lediglich 1/4 der übernommenen Stammeinlage vor der Anmeldung der Gesellschaft (genauer dem Geschäftsführer) zur freien Verfügung stellen. Überweist jedoch z. B. der Gesellschafter A der GmbH 12.500 €, reicht dies für eine Anmeldung aus. Andererseits reicht die Überweisung des A i.H.v. 12.500 € nicht aus, wenn einer der beiden anderen Gesellschafter seiner übernommenen Stammeinlage nicht oder zu weniger als 1/4 nachgekommen ist, da insofern die Vorschrift des § 7 Abs. 2 Satz 1 GmbHG nicht eingehalten wäre.

#### Beispiel

Bei einer GmbH bestehend aus den Gesellschaftern A, B und C wird ein Stammkapital i.H.v. 70.000 € vereinbart. Dabei übernimmt A einen Geschäftsanteil i.H.v. 50.000 €, B i.H.v. 500 € und C i.H.v. 19.500 €.