

Jessica Schleicher

#steuern**kompakt**

smart &
fokussiert

Personen- gesellschaften



Leseprobe
shop.deubner.de
Bestellcoupon letzte Seite

SCHÄFFER
POESCHEL

1 Zivilrechtliche und gesellschaftsrechtliche Grundlagen

Auf den Punkt gebracht

Im Zivil- bzw. Gesellschaftsrecht wird zwischen verschiedenen Rechtsformen unterschieden. Gleichwohl ist der Gesellschaftstyp der Personengesellschaft im Unterschied zur Kapitalgesellschaft nicht maßgeblich für deren steuerrechtliche Behandlung (BFH vom 25.06.1984, GrS 4/82, BStBl II 1984, 751).

1.1 Grundzüge

Im Zivilrecht wird zwischen Kapitalgesellschaften, wie beispielsweise der Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) und der Aktiengesellschaft (AG), und Personengesellschaften, wie beispielsweise der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) und der Offenen Handelsgesellschaft (OHG), unterschieden. Die Unterscheidung zwischen diesen beiden Rechtsformen erfolgt ausschließlich unter Berücksichtigung von zivilrechtlichen Vorschriften und ist insoweit auch für das Steuerrecht entscheidend (BFH vom 25.06.1984, GrS 4/82, BStBl II 1984, 751; Montag in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 13, Rn. 1 ff. und Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 1, Rn. 35).

Unabhängig davon kann aber grundsätzlich nicht von einem Vorrang oder einer Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Steuerrecht ausgegangen werden (BVerfG vom 27.12.1991, 2 BvR 72/90, BStBl II 1992, 212; Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 1, Rn. 31 ff.). Vielmehr stehen beide Rechtsgebiete gleichrangig nebeneinander. Die Begriffe, die in steuerrechtlichen Vorschriften verwendet werden, sind autonom »nach dem steuerrechtlichen Bedeutungszusammenhang, nach dem Zweck des jeweiligen Steuergesetzes und dem Inhalt der einschlägigen Einzelregelung« unter Berücksichtigung einer »wirtschaftlichen Betrachtungsweise« auszulegen (BVerfG vom 27.12.1991, 2 BvR 72/90, BStBl II 1992, 212).

1.2 Begriffsverständnis Personengesellschaft

Eine Personengesellschaft i. S. d. Zivilrechts ist der private Zusammenschluss von mindestens zwei oder mehr Personen durch ein Rechtsgeschäft, dem sogenannten Gesellschaftsvertrag, zur Erreichung eines gemeinschaftlichen Zwecks. Mit dem Zusammenschluss soll in vertraglich festgelegter Art und Weise ein gemeinsamer Zweck gefördert werden.

Folgende Voraussetzungen müssen also für das Vorliegen einer Personengesellschaft i. S. d. Zivilrechts erfüllt sein:

1. Beteiligung von mehr als zwei Personen,
2. Abschluss eines Gesellschaftsvertrags durch rechtsgeschäftliche Vereinbarung,
3. Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks in festgelegter Art und Weise.

Diese Merkmale sind sowohl bei einer GbR als auch bei Personenhandelsgesellschaften zu berücksichtigen. Auf die Unterschiede und die speziellen Anforderungen der einzelnen Gesellschaftsformen wird in Kapitel 1.3 eingegangen. Die Entstehung einer Personengesellschaft durch Umwandlung bleibt unberücksichtigt.

1. Beteiligung von mehr als zwei Personen

Zusammenschließen können sich natürliche und juristische Personen, aber auch Personengesellschaften selbst (Entstehung von doppel- oder mehrstöckigen Personengesellschaftsstrukturen). Eine einzelne Person kann keine Personengesellschaft gründen (Sprau in Palandt, BGB, § 705, Rn. 1); im Gegensatz zur Kapitalgesellschaft, bei der ein einzelner Anteilseigner ausreicht. Das Entstehen einer Einmann-Personengesellschaft ist ausgeschlossen, auch wenn der vorletzte Gesellschafter beispielsweise durch Tod oder Ausscheiden wegfällt (Sprau in Palandt, BGB, § 705, Rn. 1; BGH vom 10.07.1975, II ZR 154/72, BGHZ 65, 79); in diesen Fällen kommt es zur Vollbeendigung der Personengesellschaft kraft Gesetzes. Das Vermögen der Gesellschaft wächst automatisch gemäß § 738 BGB dem letzten verbliebenen Gesellschafter an (BGH vom 07.07.2008, II ZR 37/07, NJW 2008, 2992).

2. Abschluss eines Gesellschaftsvertrags durch rechtsgeschäftliche Vereinbarung

Grundsätzlich kann der Gründungsvertrag gemäß § 705 BGB formfrei, also konkludent durch schlüssiges Verhalten, mündlich oder schriftlich, durch übereinstimmende Willenserklärungen aller Beteiligten abgeschlossen werden. Wird jedoch im Rahmen der Gründung beispielsweise das Eigentum an einem Grundstück durch den zukünftigen Gesellschafter auf die Personengesellschaft übertragen, ist die Formvorschrift § 311b Abs. 1 Satz 1 BGB zwingend zu beachten (Folge: Pflicht zur notariellen Beurkundung des Gründungsvertrags).

In der Praxis sollte davon abgesehen werden, Gesellschaftsverträge mündlich abzuschließen. Zivilrechtlich ist dies zwar unproblematisch, aber zu Nachweiszwecken empfiehlt sich die schriftliche Fixierung der Vereinbarungen; um insbesondere bei zukünftigen Streitigkeiten Rechtssicherheit und Klarheit über das Vereinbarte zu erlangen.

3. Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks in festgelegter Art und Weise

Der Gesellschaftsvertrag muss **zumindest** die Verpflichtung der Gesellschafter enthalten, mit ihren Beiträgen, Geld- oder Sacheinlagen, den gemeinsamen Gesellschaftszweck zu fördern: dies stellt den Mindestinhalt des Gesellschaftsvertrags dar (Sprau in Palandt, BGB, § 705, Rn. 20, 21; für die Innengesellschaft entschieden: BGH vom 12.11.2007, II R 183/06, NJW-RR 2008, 287 und BGH vom 20.10.2008, II R 207/07, NJW-RR 2009, 178). Weist der Gesellschaftsvertrag diesen Mindestinhalt nicht auf, wird zivilrechtlich keine Personengesellschaft gegründet. Mit dem Zusammenschluss kann jeder erlaubte Zweck, auch ideeller oder kultureller Natur, verfolgt werden (BGH vom 02.06.1997, II ZR 81/96, BGHZ 135, 387). Die Grenzen der § 134 und § 138 BGB sind zu beachten; der Gesellschaftszweck darf nicht verboten oder sittenwidrig sein (zum Beispiel Zusammenschluss zum Handel mit Waffen, Betäubungsmitteln oder Menschen). Es spielt hierbei keine Rolle, ob der Zusammenschluss dauerhaft oder nur vorübergehend erfolgen soll.

BEISPIELE

Erlaubte Gesellschaftszwecke:

- Unterhaltung eines Reitpferds (Pflege und Versorgung des Pferds, Teilnahme an Turnieren)
- Projekt für eine Messe im Januar 2021 (nur vorübergehend, nach Abschluss der Messe löst sich die Gesellschaft wegen Wegfall des Gesellschaftszwecks auf)
- Betrieb einer Kfz-Werkstatt
- Zusammenschluss von Ärzten, Tierärzten oder Steuerberatern
- Gemeinsame Organisation eines Chorauftritts zu Weihnachten
- Betrieb eines Produktionsbetriebs, eines Friseurstudios, einer Reinigung oder eines Kosmetikstudios
- Betrieb eines Buchladens oder einer Boutique

Zivilrechtlich als Personengesellschaften anerkannt sind die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), die Offene Handelsgesellschaft (OHG), die Kommanditgesellschaft (KG), die stille Gesellschaft, die Partnerschaftsgesellschaft (PartG), deren Spezialform die Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung (PartG mbB), und die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV).

Davon abzugrenzen sind die sogenannten Gemeinschaften, wie die eheliche Gütergemeinschaft (§§ 1415 ff. BGB), die Erbengemeinschaft (§§ 2032 ff. BGB) und die Bruchteilsgemeinschaft (§§ 741 ff. BGB), die keine Personengesellschaften i. S. d. Zivilrechts darstellen. Die Gemeinschaft entsteht durch Gesetz oder auch durch rechtsgeschäftliche oder tatsächliche Handlungen (Sprau in Palandt, BGB, § 741, Rn. 2). Außerdem verfolgen die Gemeinschaftler gerade kein gemeinschaftliches Ziel; sondern der Zweck dieser Ver-

bindung beschränkt sich auf das gemeinsame Anschaffen, Halten und Verwalten eines Gegenstands (Saenger, Gesellschaftsrecht, §2, Rn. 6).

Dabei ist zu beachten, dass der steuerrechtliche Begriff der »Mitunternehmerschaft« nicht mit dem zivilrechtlichen Begriff der Personengesellschaft gleichgesetzt werden kann. Aus steuerrechtlicher Sicht können die o. g. Gemeinschaften aufgrund eines wirtschaftlich vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnisses ausnahmsweise Mitunternehmerschaften i. S. v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG darstellen (BFH vom 25.06.1984, GrS 4/81, BStBl II 1984, 751 m.w.N.). Vorrangig ist allerdings die konkludente Gründung einer GbR durch die Gemeinschaftler, die ebenfalls eine Mitunternehmerschaft gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG darstellen kann, zu prüfen (Haep in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 15, Rn. 411; BFH vom 29.08.2001, VIII R 34/00, BFH/NV 2002, 185; BFH vom 18.08.2005, IV R 59/04, BStBl II 2005, 830 bei der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung).

1.3 Formen von Personengesellschaften i. S. d. Zivilrechts

1.3.1 Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR)

Bei der GbR, die auch als BGB-Gesellschaft bezeichnet wird, handelt es sich um die Grundform der Personengesellschaft. Regelungen zu dieser Gesellschaftsform sind in den Vorschriften § 705 bis § 740 BGB zu finden. Alle anderen Formen der Personengesellschaft, wie die Personenhandelsgesellschaften OHG oder KG, werden von dieser Grundform abgeleitet. Dies zeigt sich auch daran, dass in § 105 Abs. 3 HGB und mittelbar in § 161 Abs. 2 HGB auf die allgemeinen Regelungen zur Grundform im BGB verwiesen wird, sofern im HGB keine spezielleren Vorschriften zu finden sind (Subsidiaritätsprinzip).

Eine GbR wird durch einen Gesellschaftsvertrag i. S. v. § 705 BGB durch zwei oder mehr Personen gegründet, in dem sich die Gesellschafter gegenseitig dazu verpflichten, die Erreichung eines gemeinsamen Zwecks in der vertraglich festgelegten Art und Weise zu fördern. Insbesondere müssen die Gesellschafter den vereinbarten Beitrag, eine Sach- oder Bareinlage, an die Gesellschaft leisten (§ 706 BGB). Nur so kann die Gesellschaft tätig werden und am Wirtschafts- und Rechtsverkehr teilnehmen; wie zum Beispiel Waren oder Büroausstattung kaufen, Mitarbeiter einstellen oder Fahrzeuge erwerben oder leasen.

Die Eintragung der GbR ins Handelsregister ist gesetzlich nicht vorgesehen. Die GbR kann allerdings nicht zu dem Zweck, ein Handelsgewerbe i. S. v. § 1 Abs. 2 HGB zu betreiben, gegründet werden. Dafür sieht das Gesetz in § 105 Abs. 1, § 161 Abs. 1 HGB besondere Gesellschaftsformen, nämlich die OHG und KG, vor. Bei Betrieb eines kaufmännischen

Gewerbes i. S. v. § 1 Abs. 2 HGB wird unabhängig vom Willen der Gesellschafter eine OHG anstatt einer GbR gegründet. Der Betrieb eines Handelsgewerbes, das nicht unter § 1 Abs. 2 HGB fällt, ist jedoch ohne Probleme in der Rechtsform einer GbR möglich.

BEISPIEL

A und B schließen sich zusammen und eröffnen in Köln ein Fachgeschäft. Aufgrund ihres Verwandtschaftsverhältnisses sehen die beiden Gründungsgesellschafter von einem mündlichen und einem schriftlichen Gesellschaftsvertrag ab. Nach drei Jahren erwirtschaftet der Betrieb einen jährlichen Umsatz von mehr als 850.000 €. Da die beiden Gesellschafter die Nachfrage nicht mehr alleine bewältigen konnten, wurden mittlerweile acht Mitarbeiter eingestellt.

Lösung

A und B schließen sich durch konkludentes Vorgehen zum Betrieb eines gemeinsamen Fachgeschäfts, also einer Personengesellschaft, zusammen. Aufgrund der Unterschiedlichkeit der angebotenen Leistungen, der hohen Umsatzzahlen und der Zahl der Beschäftigten betreiben A und B ein Handelsgewerbe i. S. v. § 1 Abs. 2 HGB (zu den Abgrenzungsmerkmalen: Hopt in Baumbach/Hopt, HGB, § 1, Rn. 22 ff.). Nach Art und Umfang des Unternehmens ist hier ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb erforderlich. Somit wurde durch A und B keine GbR gegründet, sondern eine OHG und zwar ohne Publizitätsakt, also Eintragung ins Handelsregister (abweichend zu § 106 HGB). Der Wille der beiden Gesellschafter ist dabei unerheblich (siehe Saenger, Gesellschaftsrecht, § 3, Rn. 62). Mit der GbR kann also nicht jeder beliebige Zweck verfolgt werden.

Zur Geschäftsführung, der Vertretung der Gesellschaft nach außen und der Gewinnverteilung beispielsweise muss der Gesellschaftsvertrag nicht zwingend Ausführungen und Vereinbarungen enthalten. Ohne explizite vertragliche Regelungen sind die allgemeinen gesetzlichen Vorschriften des BGB zu berücksichtigen.

Bis auf die Außenhaftung der Gesellschafter, die ein kennzeichnendes Merkmal der Personengesellschaft darstellt, handelt es sich bei den gesetzlichen Regelungen zur GbR um dispositives Recht. Ohne Probleme kann im Gesellschaftsvertrag durch besondere Vereinbarung vom Gesetz abgewichen werden. Die Haftung der Gesellschafter gegenüber den Gläubigern der GbR kann im Gesellschaftsvertrag jedoch nicht abbedungen werden; es handelt sich insofern um zwingendes Recht (so auch BGH vom 27.11.2012, XI ZR 144/11, NJW 2013, 1089). Nur durch individualvertragliche Vereinbarung mit dem Gläubiger kann ein Gesellschafter den entsprechenden Haftungsausschluss oder -beschränkung erreichen (BGH vom 27.11.2012, XI ZR 144/11, NJW 2013, 1089).

Zusammenfassung der wichtigsten Rechte und Pflichten der Gesellschafter aus dem Gesellschaftsverhältnis bzw. der Mitgliedschaft an einer GbR

Geschäftsführungsbefugnis

= Unter der Geschäftsführungsbefugnis versteht man die Befugnis von Gesellschaftern, Tätigkeiten, also rechtsgeschäftliche oder tatsächliche Handlungen, die zur Erreichung des gemeinsamen Gesellschaftszwecks erforderlich sind, vorzunehmen. Die Geschäftsführungsbefugnis bezieht sich ausschließlich auf das Innenverhältnis (Verhältnis der Gesellschafter untereinander oder der Gesellschafter zur Gesellschaft); vgl. Sprau in Palandt, BGB, Vorb. v. §§ 709-715, Rn. 3. Derjenige, der zur Geschäftsführung befugt ist, kann für die Gesellschaft handeln; ob er dies auch im Außenverhältnis gegenüber Dritten darf, hängt von den Regelungen zur Vertretungsmacht ab (Grunewald, Gesellschaftsrecht, 1. Teil, A.IV.1, Rn. 37).

Beispiele:

Überwachung des Personals, Kontrollaufgaben, Managementaufgaben, nicht jedoch Grundlagengeschäfte (wie Änderung des Gesellschaftsvertrags).

Hierbei ist das Prinzip der Selbstorganschaft zu beachten; es dürfen nicht alle Gesellschafter von der Geschäftsführung ausgeschlossen werden und ein fremder Dritter als Geschäftsführer eingesetzt werden (BGH vom 05.10.1981, II ZR 203/80, NJW 1982, 1817; BGH vom 08.02.2011, II ZR 263/09, BGHZ 188, 233 m. w. N.; Sprau in Palandt, BGB, Vorb. §§ 709-715, Rn. 3a).

Obwohl die Geschäftsführungsbefugnis (betrifft das Innenverhältnis der Gesellschaft) und die Vertretungsmacht (betrifft das Außenverhältnis der Gesellschaft) eng miteinander verzahnt sind, sind diese beiden Begriffe nicht identisch.

§ 709 bis § 713 BGB

Die Geschäftsführung obliegt den Gesellschaftern gemeinschaftlich (§ 709 Abs. 1 BGB). Für jede Maßnahme bzw. Tätigkeit ist gemäß § 709 Abs. 1 BGB die Zustimmung aller Gesellschafter erforderlich. Keiner der Gesellschafter kann alleine ohne Mitwirkung der Mitgesellschafter über die Führung der Geschäfte entscheiden (§ 709 Abs. 1 BGB, sogenanntes Einstimmigkeitsprinzip).

= dispositives Recht

Gemäß § 709 Abs. 2 BGB kann beispielsweise ein Mehrheitsgrundsatz nach Köpfen im Gesellschaftsvertrag vereinbart werden.

Zusammenfassung der wichtigsten Rechte und Pflichten der Gesellschafter aus dem Gesellschaftsverhältnis bzw. der Mitgliedschaft an einer GbR

<p>Vertretungsmacht = Unter Vertretungsmacht versteht man die Befugnis des Gesellschafters, im Außenverhältnis gegenüber Dritten rechtsgeschäftliche Erklärungen im Namen der Gesellschaft abzugeben und entgegenzunehmen (Grunewald, Gesellschaftsrecht, 1. Teil, A.IV.2, Rn. 50). Durch Abgabe einer Willenserklärung durch den vertretungsberechtigten Gesellschafter im Namen der Gesellschaft wird gem. § 164 Abs. 1 BGB diese zur Vertragspartnerin und damit zur Verpflichteten oder Berechtigten. Beispiele: Kauf von Briefmarken und Waren/Vorräten, Einstellung von Personal, Kauf eines Fahrzeugs Auch hier gilt das Prinzip der Selbstorganschaft (BGH vom 05.10.1981, II ZR 203/80, NJW 1982, 1817; Sprau in Palandt, BGB, Vorb. §§ 709-715, Rn. 3a).</p>	<p>§ 714, § 715 BGB Gemäß § 714 BGB »folgt« die Vertretungsmacht grundsätzlich der Geschäftsführungsbefugnis. Derjenige, der geschäftsführungsbefugt ist, darf auch im Außenverhältnis im Namen der Gesellschaft handeln. Falls im Gesellschaftsvertrag keine abweichende Regelung aufgenommen wurde, steht den Gesellschaftern die Vertretungsmacht nur gemeinschaftlich zu. Es gilt ebenfalls das Einstimmigkeitsprinzip. = dispositives Recht</p>
<p>Gewinnverteilung/Beteiligung am Gewinn und Verlust</p>	<p>§ 721, § 722 BGB Gemäß § 722 Abs. 1 BGB sind Gewinne und Verluste einer GbR nach Köpfen, also unabhängig von der Beteiligungshöhe und den geleisteten Einlagen, auf die Gesellschafter zu verteilen. Der Zeitpunkt der Gewinn- bzw. Verlustverteilung ergibt sich aus § 721 BGB (Abs. 1 bezieht sich auf die nur für eine kurze Dauer errichtete GbR; Gewinn-/Verlustverteilung erst nach Auflösung der Gesellschaft; Abs. 2 bezieht sich auf die für längere Dauer gegründete GbR; Gewinnverteilung zum Schluss jedes Geschäftsjahrs). = dispositives Recht</p>

Zusammenfassung der wichtigsten Rechte und Pflichten der Gesellschafter aus dem Gesellschaftsverhältnis bzw. der Mitgliedschaft an einer GbR	
Haftung Außenverhältnis	<p>§ 128 HGB analog</p> <p>Grundsätzlich haftet die (Außen-)GbR selbst mit ihrem Gesellschaftsvermögen für eigene Verbindlichkeiten (Grundsatzurteil: BGH vom 29.01.2001, II ZR 331/00, BGHZ 146, 341), wie beispielsweise Schulden infolge eines Kaufs von Waren oder Lohnkosten. Gleichzeitig haftet jedoch jeder Gesellschafter</p> <ul style="list-style-type: none"> • persönlich (mit dem gesamten Privatvermögen; BGH vom 27.09.1999, II ZR 371/98, BGHZ 142, 315), • unmittelbar (sofort und gleichzeitig neben der GbR; es besteht keine gesetzliche Verpflichtung des Schuldners, zunächst die GbR oder einen bestimmten Gesellschafter in Anspruch zu nehmen, vgl. Saenger, Gesellschaftsrecht, § 3, Rn. 195) und gesamtschuldnerisch gemäß § 128 HGB analog, § 421 BGB und • grundsätzlich unbeschränkt (Wesen der GbR: keine Haftungsbeschränkung). <p>Diese Haftung der Gesellschafter als Gesamtschuldner gegenüber Gläubigern der GbR ergibt sich aus § 128 HGB analog (BGH vom 07.04.2003, II ZR 56/02, BGHZ 154, 370). Die Haftung des Gesellschafters ist also akzessorisch; das heißt »der Bestand der Gesellschaftsschuld ist auch für die persönliche Haftung maßgebend« (BGH vom 29.01.2001, II ZR 331/00, BGHZ 146, 341). Wurde die Gesellschaftsschuld bereits getilgt oder aufgerechnet, kann auch der Gesellschafter nicht mehr in Anspruch genommen werden. § 129 HGB analog ist zu beachten. = kein dispositives Recht</p>
Haftung im Innenverhältnis	<p>§ 708 BGB</p> <p>Bei der Haftung eines Gesellschafters gegenüber seinen Mitgesellschaftern oder der GbR ist gemäß § 708 BGB ein besonderer Sorgfaltsmaßstab zu beachten.</p>
Entnahmerechte	<p>In den Vorschriften §§ 705 ff. BGB ist keine Regelung zu einem unterjährigen Entnahmerecht der Gesellschafter enthalten.</p>

Die Erscheinungsformen einer GbR in der Praxis sind sehr vielfältig:

Sozitäten, Arbeitsgemeinschaften, Bauherrengemeinschaften, Ehegatten-/Lebenspartner-GbR, ggf. Vorgründungsgesellschaft einer GmbH etc.

1.3.2 Offene Handelsgesellschaft (OHG)

Gesetzliche Regelungen zur OHG sind in den Vorschriften § 105 bis § 160 HGB zu finden. Bei der OHG handelt es sich um eine Unterform der GbR; weshalb subsidiär für die OHG auch die Regelungen §§ 705 ff. BGB anwendbar sind, falls das HGB keine spezielleren Regelungen vorsieht (expliziter Verweis in § 105 Abs. 3 HGB).

Gemäß § 105 Abs. 1 HGB handelt es sich bei der OHG um eine Gesellschaft, »deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet ist« und bei der alle Gesellschafter gegenüber Gläubigern der Gesellschaft unbeschränkt haften.

Bei der OHG schließen sich also mindestens zwei Personen zusammen, um ein Handelsgewerbe i. S. v. § 1 Abs. 2 HGB unter gemeinschaftlicher Firma zu betreiben (= der gesetzlich vorgeschriebene gemeinsame Gesellschaftszweck). Unter einem Handelsgewerbe versteht man gemäß § 1 Abs. 2 HGB einen Gewerbebetrieb, der nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb bedarf. Eine weitergehende Definition des Begriffs Gewerbe ist im HGB nicht zu finden. Auch wenn der handelsrechtliche Begriff »Gewerbe« stark dem des Steuerrechts in § 15 Abs. 2 EStG ähnelt, ist das Begriffsverständnis der beiden Rechtsgebiete dennoch unterschiedlich (Hopt in Baumbach/Hopt, HGB, § 1, Rn. 11). Ein Gewerbe i. S. d. Handelsrechts ist jede planmäßige, selbstständige und nach außen gerichtete Tätigkeit, die auf Gewinnerzielung abzielt und keinen freien Beruf darstellt (Brox/Henssler, Handelsrecht, § 2, Rn. 25 ff.; Hopt in Baumbach/Hopt, HGB, § 1, Rn. 12 ff.). Das Gewerbe darf auch sitten- und gesetzeswidrigen Zwecken (§ 134 und § 138 BGB) dienen (jedoch umstritten; Hopt in Baumbach/Hopt, HGB, § 1, Rn. 21; Ries in Röhrich/Graf von Westphalen/Haas, HGB, § 1, Rn. 57).

Bei der OHG handelt es sich bei Betrieb eines Handelsgewerbes kraft Rechtsform gemäß § 6 Abs. 1 HGB um eine Handelsgesellschaft (vgl. Hopt in Baumbach/Hopt, HGB, § 1, Rn. 2); die Vorschriften, die für Kaufleute gelten, sind für Personenhandelsgesellschaften ebenfalls anzuwenden (wie zum Beispiel die Buchführungspflicht gemäß § 238 HGB). Die Eintragung ins Handelsregister hat bei Betrieb eines Handelsgewerbes i. S. v. § 1 Abs. 2 HGB nur deklaratorische Wirkung; die Eigenschaft als Kaufmann erlangt die OHG bereits

mit Aufnahme der entsprechenden Tätigkeit (Hopt in Baumbach/Hopt, HGB, § 1, Rn. 9 und Roth in Baumbach/Hopt, HGB, § 105, Rn. 7).

Aber auch ohne Betrieb eines Handelsgewerbes i. S. v. § 1 Abs. 2 HGB kann ausnahmsweise eine OHG gegründet werden. Kleingewerbetreibende oder Vermögensverwaltende können durch Eintragung ins Handelsregister gemäß § 105 Abs. 2 Satz 1 HGB eine OHG gründen. Die Eintragung hat insofern konstitutive Wirkung (Hopt in Baumbach/Hopt, HGB, § 1, Rn. 9). Die Kaufmannseigenschaft des § 6 Abs. 1 HGB wird in diesen Fällen erst durch Eintragung ins Handelsregister erlangt und nicht schon mit Aufnahme der Tätigkeit.

Zusammenfassung der wichtigsten Rechte und Pflichten der Gesellschafter aus dem Gesellschaftsverhältnis bzw. der Mitgliedschaft an einer OHG	
Geschäftsführungsbefugnis	<p>§ 114 bis § 117 HGB</p> <p>Die Geschäftsführung obliegt gemäß § 114 Abs. 1 HGB allen Gesellschaftern (Einzelgeschäftsführungsbefugnis). = dispositives Recht</p> <p>Gemäß § 114 Abs. 2 HGB kann die Geschäftsführungsbefugnis gesellschaftsvertraglich einem oder mehreren Gesellschaftern übertragen werden.</p>
Vertretungsmacht	<p>§ 125 bis § 127 HGB</p> <p>Gemäß § 125 Abs. 1 HGB ist jeder Gesellschafter zur Vertretung der Gesellschaft berechtigt (Einzelvertretungsmacht). = dispositives Recht</p>
Gewinnverteilung/Beteiligung am Gewinn und Verlust	<p>§ 120, § 121 HGB</p> <p>Nach § 121 Abs. 1 Satz 1 HGB erhält jeder Gesellschafter vom Jahresgewinn zunächst einen Anteil in Höhe von 4% seines Kapitalanteils. Der restliche Teil des Jahresgewinns wird genau wie ein Verlust gemäß § 121 Abs. 3 HGB nach Köpfen auf die Gesellschafter verteilt. = dispositives Recht</p>
Haftung Außenverhältnis	<p>§ 128 HGB</p> <p>Grundsätzlich haftet auch die OHG selbst mit ihrem Gesellschaftsvermögen für eigene Verbindlichkeiten. Gleichzeitig haftet jedoch jeder Gesellschafter</p> <ul style="list-style-type: none"> • persönlich gemäß § 128 Satz 1 HGB, • unmittelbar, • primär (der Gläubiger der Gesellschaft kann sich mit seinem Anspruch sofort an den Gesellschafter wenden), • gesamtschuldnerisch und • grundsätzlich unbeschränkt (§ 105 Abs. 1 HGB). <p>Die Haftung des Gesellschafters ist akzessorisch. § 129 HGB ist insofern zu beachten. = kein dispositives Recht (vgl. § 128 Satz 2 HGB)</p>

Zusammenfassung der wichtigsten Rechte und Pflichten der Gesellschafter aus dem Gesellschaftsverhältnis bzw. der Mitgliedschaft an einer OHG

Entnahme-rechte	<p>§ 122 HGB</p> <p>Die Vorschrift § 122 Abs. 1 HGB sieht ein Entnahmerecht der Gesellschafter vor. Bis zu einem Betrag von 4% seines für das letzte Geschäftsjahr festgestellten Kapitalanteils kann der Gesellschafter Geldentnahmen tätigen. Im Übrigen sind Entnahmen ohne Einwilligung der anderen Gesellschafter nach § 122 Abs. 2 HGB nicht zulässig.</p> <p>= dispositives Recht</p>
------------------------	--

1.3.3 Kommanditgesellschaft (KG)

In § 161 bis § 177a HGB sind die gesetzlichen Regelungen zur KG zu finden. Subsidiär sind gemäß § 161 Abs. 2 HGB die Vorschriften zur OHG, also §§ 105 ff. HGB, anzuwenden, wenn in den Normen §§ 161 ff. HGB keine Sonderregelungen speziell für die KG zu finden sind. Mittelbar sind über den Verweis des § 161 Abs. 2 HGB auf § 105 Abs. 3 HGB auch bei der KG ggf. die allgemeinen Vorschriften zur GbR (§§ 705 ff. BGB) einschlägig.

Bei der KG handelt es sich genau wie bei der OHG um eine Gesellschaft, »deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet ist« (§ 161 Abs. 1 HGB). Die Gesellschaftsform der KG unterscheidet sich von der OHG im Wesentlichen in Bezug auf die besondere Gesellschafterkonstellation. Deshalb kann an dieser Stelle zum Teil auf die allgemeinen Ausführungen zur OHG verwiesen werden (siehe ausführlich Kapitel 1.3.2). An der KG müssen gemäß § 161 Abs. 1 HGB mindestens ein Kommanditist, dessen Haftung gegenüber von Gesellschaftsgläubigern betragsmäßig beschränkt ist, und ein Komplementär, der unbeschränkt gegenüber Gläubigern der Gesellschaft haftet, beteiligt sein. Der Komplementär, also Vollhafter, unterscheidet sich nicht vom Gesellschafter einer OHG. Über den Verweis in § 161 Abs. 1 HGB findet § 128 HGB Anwendung. Der Kommanditist hingegen nimmt gemäß § 171 Abs. 1, § 172 Abs. 1 HGB eine besondere Rolle ein und unterscheidet sich erheblich vom vollhaftenden Gesellschafter.

Die Vorschrift § 171 Abs. 1 HGB, die nicht durch eine abweichende vertragliche Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag abbedungen werden kann, sieht für den Kommanditisten eine **summenmäßige** Haftungsbeschränkung vor (Schäfer, Gesellschaftsrecht, § 13, Rn.2). Der Kommanditist haftet gegenüber Gesellschaftsgläubigern, also im Außenverhältnis, nur bis zu seiner gemäß § 162 Abs. 1 Satz 1 HGB ins Handelsregister eingetragenen Einlage (sogenannte Hafteinlage oder Haftsumme). Trotz dieser gesetzlichen Beschränkung haftet der Kommanditist jedoch genau wie der Komplementär den Gläubigern der Gesellschaft gegenüber unmittelbar und primär (Schäfer, Gesellschaftsrecht,

§ 13, Rn. 4). Bei der Haftsumme handelt es sich zwingend um einen Geldbetrag (Schäfer, Gesellschaftsrecht, § 13, Rn. 2). Nur wenn die Haftsumme noch nicht bzw. noch nicht vollständig vom Kommanditisten in das Gesellschaftsvermögen geleistet wurde, haftet er auch gegenüber Gläubigern der Gesellschaft (§ 171 Abs. 1 HS 1 HGB, § 172 Abs. 4 HGB für den Fall der Rückzahlung der Einlage an den Kommanditisten). Entscheidend für die Außenhaftung ist also die tatsächlich geleistete Einlage des Kommanditisten. Die Haftung des Kommanditisten ist hingegen ausgeschlossen, soweit er seine Hafteinlage geleistet hat (§ 171 Abs. 1 HS 2 HGB). Dann kann der Kommanditist von Gläubigern der Gesellschaft nicht in Anspruch genommen werden.

BEISPIEL

Die beiden natürlichen Personen A und B gründen zum 01.01.2019 eine Kommanditgesellschaft, an der beide zu gleichen Teilen beteiligt sind. Der Kommanditist A soll laut Gesellschaftsvertrag eine Einlage in Höhe von 25.000 € leisten. Diese Einlage wird auch ins Handelsregister eingetragen.

- a) A leistet den Geldbetrag sofort bei Gründung der Gesellschaft.
- b) A leistet bei Gründung nur einen Teilbetrag von 10.000 €.

Lösung

Die Haftsumme beträgt bei beiden Fallvarianten 25.000 €.

Bei Variante a) haftet der Kommanditist A gegenüber Gläubigern der Gesellschaft im Außenverhältnis nicht, da er seine Hafteinlage bereits vollständig erbracht hat (§ 171 Abs. 1 HS 2 HGB).

Bei Variante b) hingegen haftet der Kommanditist A im Außenverhältnis gegenüber Gläubigern der Gesellschaft in Höhe von 15.000 €. Die Einlage von 25.000 € wurde von A noch nicht vollständig eingezahlt, so dass die Außenhaftung, wenn auch nur in begrenzter Höhe, bestehen bleibt. Die tatsächlich geleistete Einlage beträgt nur 10.000 €.

Die Außenhaftung des Kommanditisten hängt also gemäß § 171 Abs. 1 HGB von der Haftsumme ab.

Von der Hafteinlage zwingend zu unterscheiden, ist die sogenannte Pflichteinlage. Im Gesellschaftsvertrag vereinbaren die Gesellschafter, welche Einlage jeder Gesellschafter in das Gesellschaftsvermögen zu leisten hat. Diese Einlagen werden zu gesamthänderisch gebundenem Gesellschaftsvermögen, mit dem die KG ihren Geschäftsbetrieb aufnehmen und am Wirtschaftsverkehr teilnehmen kann (vgl. § 718 Abs. 1 BGB). Typischerweise entspricht die Pflichteinlage in der Praxis der Hafteinlage. Dies ist gesetzlich aber nicht vorgeschrieben. Der Kommanditist kann sich im Innenverhältnis dazu verpflichten,

eine höhere Einlage zu leisten. Die vertraglich vereinbarte »Mehr«-Einlage wird nicht ins Handelsregister eingetragen. Folglich können sich auch die Gläubiger der Gesellschaft nicht auf eine höhere Haftung des Kommanditisten im Außenverhältnis berufen. Die Pflichteinlage kann im Gegensatz zur Haftsumme als Sacheinlage ausgestaltet sein, wie beispielsweise die gesellschaftsvertragliche Verpflichtung zur Übertragung eines Einzelunternehmens, von Vermögensgegenständen oder von Rechten.

EINLAGE DES KOMMANDITISTEN

Beim Kommanditisten ist zu unterscheiden zwischen:

- **Haftsumme** (auch Haftenlage)
Die Haftsumme des Kommanditisten wird gemäß § 162 Abs. 1 Satz 1 HGB ins Handelsregister eingetragen. Der Kommanditist haftet gemäß § 171 Abs. 1 HGB im Außenverhältnis gegenüber Gläubigern der Gesellschaft nur bis zur Höhe der ins Handelsregister eingetragenen Haftenlage. Bei der Haftsumme handelt es sich zwingend um einen Geldbetrag (Schäfer, Gesellschaftsrecht, § 13, Rn. 2).
- **Pflichteinlage**
Bei der Pflichteinlage handelt es sich um die Einlage, die der Kommanditist laut Gesellschaftsvertrag leisten muss. § 162 Abs. 1 Satz 1 HGB bezieht sich ausschließlich auf die Haftsumme; die Pflichteinlage wird nicht ins Handelsregister eingetragen. Diese bezieht sich nur auf das Innenverhältnis des Kommanditisten zur Gesellschaft (Schäfer, Gesellschaftsrecht, § 13, Rn. 2). Die Pflichteinlage entspricht in der Praxis typischerweise der Haftenlage. Dies ist gesetzlich jedoch nicht vorgeschrieben; vereinbart werden kann auch eine Pflichteinlage, die höher als die Haftenlage ist.
- **Tatsächlich geleistete Einlage**
Für die Außenhaftung gemäß § 171 Abs. 1 HGB ist entscheidend, ob und in welcher Höhe die Einlage tatsächlich geleistet wurde.

Im Ergebnis bezieht sich die Haftsumme immer auf das Außenverhältnis des Kommanditisten zu Gesellschaftsgläubigern und die Pflichteinlage auf das Innenverhältnis der Gesellschafter untereinander. Zur Verdeutlichung der verschiedenen Begrifflichkeiten folgendes Beispiel:

BEISPIEL

Abgrenzung Haft- und Pflichteinlage

A und B gründen mit Wirkung zum 01.01.2019 die originär gewerblich tätige AB-KG. Im Handelsregister ist B als Kommanditist mit einer Einlage von 200.000 € eingetragen. Laut gesellschaftsvertraglicher Vereinbarung muss B

sein erfolgreiches Einzelunternehmen (Teilwert: 150.000 €) und eine Bareinlage in Höhe von 200.000 € im Rahmen der Gründung an die Gesellschaft leisten. Der Komplementär A verpflichtet sich dazu, eine Einlage von 350.000 € zu leisten. Sämtliche Verpflichtungen wurden vereinbarungsgemäß am 01.01.2019 von den Gesellschaftern erfüllt.

Wie hoch ist die Hafteinlage? Wie hoch ist die Pflichteinlage? Eröffnungsbilanz der AB-KG zum 01.01.2019?

Lösung

Die Hafteinlage des B beträgt gemäß § 171 Abs. 1, § 172 Abs. 1 HGB 200.000 €.

Die Pflichteinlage des B beträgt laut Gesellschaftsvertrag 350.000 € (= Summe aus zu zahlenden Geldbetrag von 200.000 € und Wert des übertragenen Einzelunternehmens von 150.000 €).

Aktiva		Eröffnungsbilanz der AB-KG zum 01.01.2019		Passiva	
Wirtschaftsgüter Einzelunternehmen	150.000 €	Kapitalkonto I A			350.000 €
Bank	550.000 €	Kapitalkonto I B			350.000 €
	700.000 €				700.000 €

Die Ermittlung des Gewinns einer KG erfolgt wie bei der OHG gemäß § 120 Abs. 1 HGB (Roth in Baumbach/Hopt, HGB, § 167, Rn. 1). Für den Kommanditisten verweist § 167 Abs. 1 HGB explizit auf die vorgehante Vorschrift. Für den Komplementär ist über den Verweis in § 161 Abs. 2 HGB die Vorschrift § 120 Abs. 1 HGB zu beachten. Besonderheiten, die sich aus der Rechtsform der KG ergeben, sind nicht zu berücksichtigen.

Die Gewinn- und Verlustverteilung der KG ist in den Vorschriften des § 167 Abs. 2 und Abs. 3 und des § 168 HGB besonders geregelt. Wobei § 168 Abs. 1 HGB insoweit auf die Regelung des § 121 Abs. 1 und 2 HGB verweist. Genau wie bei der OHG erhält also jeder Gesellschafter der KG vom Jahresgewinn einen Anteil in Höhe von 4% seines Kapitalanteils, wenn keine abweichende gesellschaftsvertragliche Vereinbarung getroffen wurde. Zwischen Komplementär und Kommanditist wird zunächst nicht unterschieden (Schäfer, Gesellschaftsrecht, § 15, Rn. 3). Verbleibt nach dieser quotalen Verteilung ein Restgewinn, kann jedoch keine Verteilung nach Köpfen, wie sie in § 121 Abs. 3 HGB vorgesehen ist, erfolgen. Dies schließt § 168 Abs. 1 HGB explizit durch den eingeschränkten Verweis aus. Für den übersteigenden Betrag ist vielmehr § 168 Abs. 2 HGB einschlägig, der eine Aufteilung nach einem den Umständen angemessenen Verhältnis der Anteile

vorsieht. Die Verteilung nach einem angemessenen Verhältnis i. S. v. § 168 Abs. 2 HGB gilt auch für Verluste (Roth in Baumbach/Hopt, HGB, § 168, Rn. 3). Bei § 168 HGB handelt es sich um dispositives Recht, so dass eine abweichende Regelung in den Gesellschaftsvertrag aufgenommen werden kann und aufgrund der Typisierung zur Klarstellung auch aufgenommen werden sollte.

Jedem Gesellschafter der KG, also sowohl den Komplementären als auch den Kommanditisten, wird ein Gewinn-/Verlustanteil entsprechend dem handelsrechtlichen Verteilungsschlüssel (§ 168 Abs. 1 und Abs. 2 HGB i. V. m. § 121 Abs. 1 und 2 HGB) bzw. der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung zugewiesen. Dabei spielt es keine Rolle, dass der Kommanditist nur beschränkt im Außenverhältnis haftet. Auch die besondere Vorschrift § 167 Abs. 2 und Abs. 3 HGB widerspricht diesem Vorgehen nicht. Wird der in § 167 Abs. 2 HGB genannte Betrag der bedungenen Einlage erreicht, wird der entsprechende Gewinnanteil nicht mehr dem Kapitalkonto des Kommanditisten gutgeschrieben, sondern seinem Privatkonto, so dass eine Forderung gegen die Gesellschaft entsteht (Roth in Baumbach/Hopt, HGB, § 167, Rn. 3).

Am Verlust nimmt der Kommanditist gemäß § 167 Abs. 3 HGB »nur bis zum Betrage seines Kapitalanteils und seiner noch rückständigen Einlage teil«. Der »Verbrauch« des Kapitalanteils und der geleisteten Einlagen führt also nicht dazu, dass dem Kommanditisten kein weiterer Verlustanteil zuzuweisen ist (Roth in Baumbach/Hopt, HGB, § 167, Rn. 5). Vielmehr muss der Kommanditist Verluste, die über den oben genannten Betrag hinausgehen, nur wirtschaftlich nicht tragen (Schäfer, Gesellschaftsrecht, § 15, Rn. 4). Es besteht keine Nachschusspflicht des Kommanditisten (Roth in Baumbach/Hopt, HGB, § 167, Rn. 4). Auch wenn der Kommanditist beispielsweise aus der Gesellschaft ausscheidet oder die Gesellschaft liquidiert wird, besteht keine Nachschusspflicht. Dies wird nach herrschender Ansicht durch § 167 Abs. 3 HGB klargestellt (BFH vom 10.11.1980, GrS 1/79, BStBl II 1981, 164; Schäfer, Gesellschaftsrecht, § 15, Rn. 4). Die Verluste, die über die Einlage des Kommanditisten hinausgehen, muss er nicht tragen, sondern allenfalls mit zukünftigen Gewinnanteilen verrechnen (§ 169 Abs. 1 Satz 2 HGB). Der Kommanditist kann gemäß § 169 Abs. 1 Satz 2 HGB die Auszahlung seines Gewinnanteils nämlich nicht fordern, solange sein Kapitalanteil durch Verlust unter den auf die bedungene Einlage geleisteten Betrag herabgemindert ist. Dennoch kann der Kapitalanteil des Kommanditisten negativ werden; die Vorschrift des § 167 Abs. 3 HGB stellt lediglich sicher, dass der Kommanditist diese nicht wirtschaftlich tragen muss. Im Ergebnis sind dem Kommanditisten die Verlustanteile entsprechend dem vorgesehenen Verteilungsschlüssel zuzuweisen, auch wenn sein Kapitalanteil und damit sein Kapitalkonto dadurch negativ

werden (BFH vom 10.11.1980, GrS 1/79, BStBl II 1981, 164; Schäfer, Gesellschaftsrecht, § 15, Rn. 4 m.w.N.; Roth in Baumbach/Hopt, HGB, § 167, Rn. 5).

§ 169 Abs. 1 HGB verdeutlicht, dass dem Kommanditisten kein gewinnunabhängiges Entnahmerecht zusteht. § 122 HGB, der über den Verweis in § 161 Abs. 2 HGB für den Komplementär gilt, ist beim Kommanditisten nicht einschlägig, vgl. explizite Regelung in § 169 Abs. 1 Satz 1 HGB (Schäfer, Gesellschaftsrecht, § 15, Rn. 5).

Die Haftungsbeschränkung gemäß § 171 Abs. 1 HGB und die Beschränkung der Nachschusspflicht gemäß § 167 Abs. 3 HGB sind die kennzeichnenden Merkmale der Rechtsstellung eines Kommanditisten. Aufgrund dieser Besonderheiten ist der Kommanditist eher ein Investor und Geldgeber als ein klassischer Gesellschafter. Er stellt seiner Gesellschaft Geld zur Verfügung und wartet die zukünftigen Entwicklungen ab. Bei wirtschaftlichem Erfolg der Gesellschaft kann der Kommanditist Gewinnanteile entnehmen. Bei wirtschaftlichem Misserfolg hingegen kann er maximal seine Einlage verlieren; eine Nachschusspflicht besteht hingegen nicht. Seine Haftung gegenüber von Gesellschaftsgläubigern ist exakt einschätzbar.

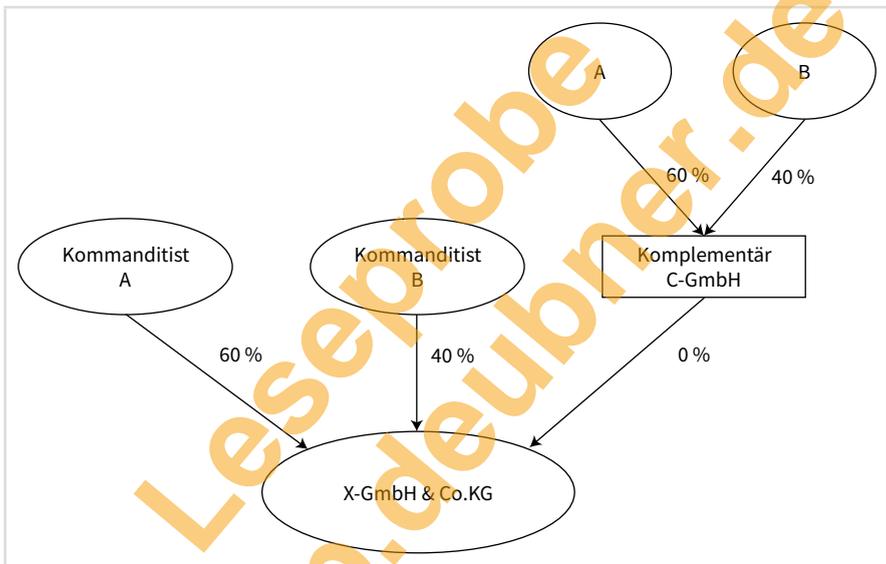
1.3.4 GmbH & Co.KG

Bei der GmbH & Co.KG handelt es sich nicht um eine eigenständige Rechtsform, sondern um eine Kommanditgesellschaft mit besonderer Gesellschafterstruktur (Schäfer, Gesellschaftsrecht, § 45, Rn. 1; Saenger, Gesellschaftsrecht, § 9, Rn. 420). Einziger Komplementär dieser Gesellschaft ist eine GmbH und gerade keine natürliche Person (siehe § 19 Abs. 2 HGB oder § 125a Abs. 1 Satz 2 HGB) (vgl. Schäfer, Gesellschaftsrecht, § 45, Rn. 1).

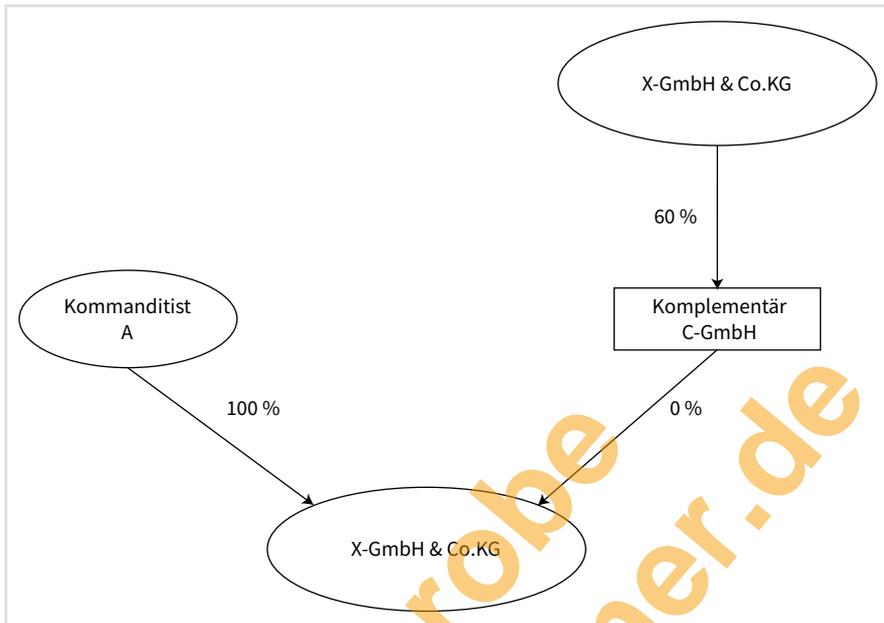
Trotz Beteiligung einer GmbH als einzigen voll haftenden Gesellschafter ist die GmbH & Co.KG eine Personengesellschaft (vgl. BFH vom 25.06.1984, GrS 4/82, BStBl II 1984, 751). Die allgemeinen Vorschriften der § 161 bis § 177a HGB gelten auch für diese besondere Kommanditgesellschaft, inklusive der subsidiären Anwendung der §§ 105 ff. HGB und der §§ 705 ff. BGB. Zum Teil sind Sonderregelungen, die für die GmbH & Co.KG gelten, zu beachten. Gleichzeitig ist auf Ebene der GmbH u. a. das GmbHG zu beachten. Durch Gründung dieser Mischform können die Vorteile der Personen- und der Kapitalgesellschaft kombiniert werden. Trotz Vorliegen einer Personengesellschaft wird durch die GmbH als einzigen Komplementär umgangen, dass eine natürliche Person mittelbar und unmittelbar mit ihrem gesamten Privatvermögen für Verbindlichkeiten der Gesellschaft von deren Gläubiger in Anspruch genommen werden kann.

Die grundlegenden Vorschriften zur Haftung des Komplementärs gemäß § 161 Abs. 2, § 128 HGB gelten auch für die besondere Mischform der GmbH & Co.KG und damit für die GmbH. Gleichzeitig ist aber die besondere Regelung des § 13 Abs. 2 GmbHG überlagernd zu beachten. Für Verbindlichkeiten der GmbH gegenüber Gläubigern haftet nur das Gesellschaftsvermögen der Kapitalgesellschaft. Die Anteilseigner der GmbH haften im Gegensatz zu den Gesellschaftern einer Personengesellschaft nicht mit ihrem Privatvermögen für Schulden der Kapitalgesellschaft. Im Ergebnis wird der Grundsatz des § 161 Abs. 1, § 128 HGB durch § 13 Abs. 2 GmbHG überlagert und damit letztendlich umgangen.

Folgende Beteiligungsstruktur der GmbH & Co.KG ist möglich:

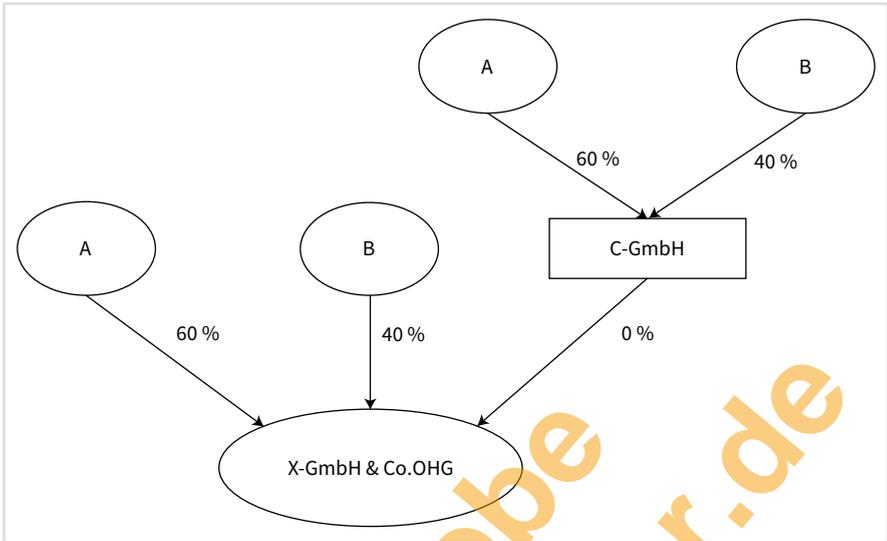


Im Zusammenhang mit der GmbH & Co.KG ist auch die sogenannte Einheitsgesellschaft anzutreffen. Bei der Einheitsgesellschaft ist die KG selbst alleiniger Anteilseigner der GmbH, die als Komplementär an dieser KG beteiligt ist (Schäfer, Gesellschaftsrecht, § 48, Rn. 18; BGH vom 16.07.2007, II ZR 109/06, ZIP 2007, 1658). Die Beteiligungsstruktur einer Einheitsgesellschaft kann sich beispielsweise wie folgt darstellen:

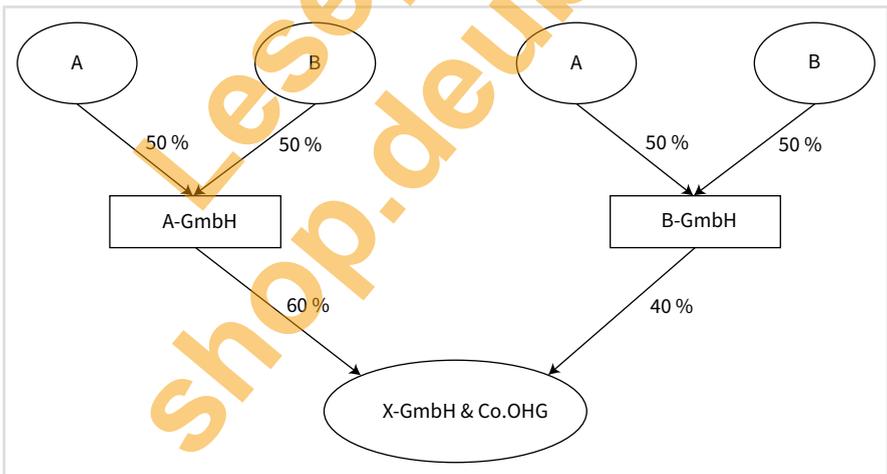


Auch eine AG kann die Stellung des Komplementärs einnehmen; dann wird die Gesellschaft als AG & Co.KG bezeichnet. U.a. die besonderen Regelungen des AktG sind auf Ebene des Komplementärs zu berücksichtigen.

Ergänzend wird an dieser Stelle noch kurz auf Mischformen zwischen OHG und GmbH hingewiesen. Möglich ist ebenfalls die Gründung einer GmbH & Co. OHG. Mindestens einer der Gesellschafter dieser OHG ist eine GmbH, bei der die besondere Regelung des § 13 Abs. 2 GmbHG zu beachten ist. Dennoch handelt es sich auch bei dieser Mischform um eine Personengesellschaft, für die die Vorschriften §§ 105 ff. HGB Anwendung finden.



Die GmbH & Co. OHG kann aber auch durch zwei GmbHs, ohne Beteiligung einer natürlichen Person als Gesellschafter, gegründet werden.



1.3.5 Stille Gesellschaft

Regelungen zur stillen Gesellschaft sind in den Vorschriften der § 230 bis § 236 HGB zu finden. Gemäß § 230 Abs. 1 HGB beteiligt sich dabei ein stiller Gesellschafter mit einer Vermögenseinlage an dem Handelsgewerbe eines anderen. Die vom Stillen geleistete Einlage muss in das Vermögen des Handelsgewerbetreibenden übergehen (§ 230 Abs. 1 HGB). Für seine Vermögenseinlage erhält der Beteiligte zumindest eine Gewinnbeteiligung, ggf. ist er auch am Verlust beteiligt (vgl. § 231 Abs. 2 HGB). Die im HGB geregelte Grundkonstellation wird als typisch stille Gesellschaft bezeichnet.

Die stille Gesellschaft stellt einen Zusammenschluss von zwei Personen (Stiller und Kaufmann) durch ein Rechtsgeschäft, also einen Gesellschaftsvertrag, zur Erreichung eines gemeinschaftlichen Zwecks dar. Zweck des Zusammenschlusses ist der Betrieb eines Handelsgewerbes und zwar nicht durch gemeinschaftliches Handeln, sondern durch den Kaufmann selbst (Roth in Baumbach/Hopt, HGB, § 230, Rn. 2; Schäfer, Gesellschaftsrecht, § 28, Rn. 2; BFH vom 07.12.1983, I R 144/79, BStBl II 1984, 373). Das Handelsgeschäft muss vom Geschäftsinhaber zum gemeinsamen Nutzen betrieben werden (BFH vom 07.12.1983, I R 144/79, BStBl II 1984, 373; Roth in Baumbach/Hopt, HGB, § 230, Rn. 13 ff.).

Bei der stillen Gesellschaft i. S. v. § 230 HGB handelt es sich um eine reine Innengesellschaft, die nicht rechtsfähig ist (BFH vom 07.12.1983, I R 144/79, BStBl II 1984, 373; Blaurock in Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, Rn. 4.12). Die Gesellschafter treten nach außen hin nicht gemeinsam auf und die stille Gesellschaft selbst nimmt nicht am Rechtsverkehr teil (Roth in Baumbach/Hopt, HGB, Einleitung vor § 105, Rn. 10).

Zwischen den Beteiligten entsteht durch Abschluss eines Gesellschaftsvertrags eine Gesellschaft i. S. v. § 705 BGB und gerade keine Personenhandelsgesellschaft gemäß § 6 Abs. 1 HGB (Schäfer, Gesellschaftsrecht, § 28, Rn. 4; Roth in Baumbach/Hopt, HGB, § 230, Rn. 2; Blaurock in Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, Rn. 4.12). Zivilrechtlich liegt kein Gesamthandsvermögen nach § 718 BGB vor (BGH vom 29.10.1952, II ZR 16/52, BFHE 7, 378; Blaurock in Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, Rn. 4.8). Auch die Vermögenseinlage des Stillen wird kein Gesamthandsvermögen, sondern alleiniges Vermögen des Geschäftsinhabers (Roth in Baumbach/Hopt, § 230 HGB, Rn. 2).

Der Geschäftsinhaber muss gemäß § 230 Abs. 1 HGB ein Handelsgewerbe betreiben; auch nach der Vermögenseinlage durch den Stillen betreibt er dieses weiter und zwar allein und gerade nicht gemeinsam mit dem Stillen, vgl. § 230 Abs. 2 HGB (BFH vom 07.12.1983, I R 144/79, BStBl II 1984, 373; Blaurock in Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, Rn. 4.4). Als Inhaber des Handelsgewerbes kommt nur ein Kaufmann i. S. d. HGB in Betracht, also gemäß §§ 1 ff. HGB (Roth in Baumbach/Hopt, HGB, § 230, Rn. 5; Schä-

fer, Gesellschaftsrecht, § 28, Rn. 1). Die Rechtsform des Geschäftsinhabers ist hingegen unerheblich; ein Einzelunternehmer i. S. v. § 1 Abs. 1 HGB, eine Personenhandelsgesellschaft gemäß § 6 Abs. 1 HGB oder eine Kapitalgesellschaft nach § 6 Abs. 2 HGB können Inhaber sein. Die GbR kann hingegen grundsätzlich mangels Betriebs eines Handelsgewerbes kein Geschäftsinhaber i. S. d. § 230 Abs. 1 HGB sein. Für den stillen Gesellschafter sieht das Gesetz keine Einschränkungen vor. Unter anderem können sowohl natürliche und juristische Personen als auch Personengesellschaften, wie OHG, KG und GbR genau wie die Erbengemeinschaft, stille Gesellschafter sein; die Kaufmannseigenschaft muss beim Stillen nicht gegeben sein (Roth in Baumbach/Hopt, HGB, § 230 Rn. 6).

Im Regelfall erfolgt die Vermögenseinlage durch den Stillen in Form von Geld. Gemäß § 706 Abs. 3 BGB kann der Beitrag auch in Leistung von Diensten oder Arbeitskraft bestehen (BFH vom 07.12.1983, I R 144/79, BStBl II 1984, 373). Außerdem wird die stille Gesellschaft nicht ins Handelsregister eingetragen. Für Geschäftspartner des Handelsgewerbetreibenden bleibt die Vermögenseinlage durch den Stillen verborgen; unter anderem aus diesem Grund wird eine solche Gesellschaftsform von den Beteiligten bewusst gewählt. Eine Inanspruchnahme des Stillen für Schulden des Handelsgewerbes durch dessen Gläubiger scheidet infolgedessen aus (Umkehrschluss aus § 230 Abs. 2 HGB).

Besondere Schwierigkeiten können sich bei der Abgrenzung zwischen der stillen Gesellschaft und einem partiarischen Darlehen ergeben. Anhand einer Einzelfallprüfung unter Berücksichtigung der vertraglichen Vereinbarung zwischen den Geschäftspartnern ist das konkrete Rechtsgeschäft zu klassifizieren. Die Bezeichnung des Vertragsverhältnisses ist dabei unerheblich (BFH vom 28.11.2019, IV R 54/16, BB 2020, 880). Maßgeblich ist vielmehr das von den Parteien wirtschaftlich Gewollte (BFH vom 25.03.1992, I R 41/91, BStBl II 1992, 889).

Beim partiarischen Darlehen handelt es sich um ein synallagmatisches Schuldverhältnis, also einen gegenseitigen Vertrag, bei dem Leistungspflichten beider Parteien in wechselseitiger Abhängigkeit vereinbart werden (Grüneberg in Palandt, BGB, Einführung vor § 320, Rn. 5 und 12), für das die Vorschriften der §§ 488 ff. BGB einschlägig sind. Das partiarische Darlehensverhältnis stellt keine Personengesellschaft i. S. v. § 705 BGB dar. Die Besonderheit des partiarischen Darlehens im Vergleich zum klassischen Darlehen ist die Vereinbarung einer Beteiligung am Gewinn oder am Umsatz des Darlehensnehmers als Gegenleistung anstatt eines festen Zinses (BFH vom 28.11.2019, IV R 54/16, BB 2020, 880). Ein gemeinsames Ziel wird von den Vertragspartnern hingegen nicht verfolgt (BFH vom 28.11.2019, IV R 54/16, BB 2020, 880). Auch die Teilhabe am Verlust widerspricht dem Vorliegen eines partiarischen Darlehens (vgl. BFH vom 28.11.2019, IV R 54/16, BB 2020, 880). Der Darlehensgeber möchte mit der Kreditgewährung vielmehr möglichst hohe Renditen erzielen; der Darlehensnehmer die Kapitalausstattung und Liquidität seines Unternehmens verbessern.

BEISPIEL

Abgrenzung der stillen Gesellschaft vom Partiarischen Darlehen

A betreibt ein Einzelunternehmen (Istkaufmann gemäß § 1 Abs. 1 HGB). B investiert 200.000 € in das Einzelunternehmen des A. Vertraglich vereinbaren die beiden Parteien, dass B das investierte Geld am 01.01.2025 in einer Summe zurückerhalten soll. Ein fester Zinssatz ist in der schuldrechtlichen Vereinbarung nicht vorgesehen. B erhält vielmehr am Ende eines jeden Wirtschaftsjahres bis einschließlich 2024 einen Anteil von 6% des Gewinns. An den Verlusten wird B hingegen nicht beteiligt. Der Rückzahlungsanspruch des B wird durch eine Grundschuld abgesichert.

Lösung

A und B schließen einen Darlehensvertrag mit Gewinnbeteiligung gemäß § 488 BGB ab. Durch die Vereinbarung zwischen den Beteiligten wird keine Personengesellschaft nach § 705 BGB gegründet. B ist lediglich Investor, der dem Einzelunternehmer A einen betragsmäßig festgelegten Geldbetrag für einen bestimmten Zeitraum abgesichert zur Verfügung stellt. Ein gemeinsamer Zweck wird von den Parteien hingegen nicht verfolgt. A möchte die Kapitalausstattung und Liquidität seines Unternehmens verbessern, B eine möglichst hohe Rendite mit der Investition erzielen.

Steuerrechtlich erwirtschaftet B Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Alt. 2 EStG.

Steuerrechtlich von besonderem Interesse ist die sogenannte atypisch stille Gesellschaft, die nicht dem Leitbild einer stillen Gesellschaft i. S. v. § 230 HGB entspricht. Die vom Gesetz abweichenden Vereinbarungen sind rechtlich nicht zu beanstanden, da die Vorschriften des §§ 230 ff. HGB dispositives Recht darstellen. Bei der atypisch stillen Gesellschaft handelt es sich ertragsteuerlich ggf. um eine Mitunternehmerschaft gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Der atypisch still Beteiligte trägt also Mitunternehmerisiko und kann Mitunternehmerinitiative entfalten (vgl. Kapitel 4.4.1).

1.3.6 Partnerschaftsgesellschaft

Die Partnerschaftsgesellschaft oder auch Partnerschaft ist im Gesetz über Partnerschaftsgesellschaften Angehöriger freier Berufe (kurz: PartGG), das mit dem Gesetz zur Schaffung von Partnerschaftsgesellschaften und zur Änderung anderer Gesetze vom 25.07.1994 eingeführt wurde (BGBl I 1994, 1744), geregelt. § 1 Abs. 1 PartGG verdeutlicht, dass es sich bei der Partnerschaftsgesellschaft um eine besondere Organisations- und Gesellschaftsform für Angehörige der freien Berufe handelt (vgl. auch BT-Drucksache 12/6152, 7). Nur natürliche Personen, die Angehörige eines freien Berufs i. S. v. § 1 Abs. 2

PartGG sind, können sich zu einer solchen Rechtsform zusammenschließen. Es handelt sich insofern nicht um eine Personenhandelsgesellschaft i.S.v. § 6 Abs. 1 HGB (§ 1 Abs. 1 Satz 2 PartGG).

§ 1 Abs. 4 PartGG verweist auf die Vorschriften der §§ 705 ff. BGB, die auf die Partnerschaft anzuwenden sind, sofern im PartGG keine besonderen Regelungen zu finden sind (BT-Drucksache 12/6152, 9). Die Ausgestaltung der Partnerschaftsgesellschaft ähnelt der einer OHG, was durch gelegentliche Verweise im PartGG auf die Vorschriften zur OHG verdeutlicht wird, vgl. beispielsweise § 7 Abs. 2 PartGG (BT-Drucksache 12/6152, 9). Aufgrund dieser Verweise wird offensichtlich, dass die Partnerschaft eine Personengesellschaft ist und eine Sonderform der GbR darstellt (BT-Drucksache 12/6152, 9).

Bei der Partnerschaftsgesellschaft schließen sich natürliche Personen zur gemeinsamen Berufsausübung zusammen. Der entsprechende Gesellschaftsvertrag muss gemäß § 3 Abs. 1 PartGG schriftlich abgeschlossen werden. Der gesetzlich vorgeschriebene Mindestinhalt des Gesellschaftsvertrags ergibt sich explizit aus § 3 Abs. 2 PartGG; § 4 und § 5 PartGG schreiben die Anmeldung und Eintragung der Partnerschaft in ein besonderes Partnerschaftsregister vor (konstitutive Wirkung der Eintragung gemäß § 7 Abs. 1 PartGG, BT-Drucksache 12/6152, 15). Eine Eintragung ins Handelsregister ist nicht vorgesehen.

Außerdem haften die Partner neben der Gesellschaft gemäß § 8 Abs. 1 PartGG gesamtschuldnerisch und unbeschränkt für Schulden der Partnerschaft gegenüber Gläubigern. Die Vorschriften der § 128 bis § 130 HGB sind laut Verweis in § 8 Abs. 1 Satz 2 PartGG entsprechend anzuwenden. Die besondere Regelung des § 8 Abs. 4 PartGG, der die Voraussetzungen für eine besondere Haftungsbeschränkung wegen Schäden aus fehlerhafter Berufsausübung vorsieht, ist zu beachten (siehe auch BT-Drucksache 17/10481, 15). Dabei muss der Name der Partnerschaft beispielsweise den Zusatz «mit beschränkter Berufshaftung» oder die Abkürzung «mbB» enthalten (siehe ausführlich § 8 Abs. 4 PartGG). Sind die Tatbestandsmerkmale des § 8 Abs. 4 PartGG erfüllt, haftet nur die Partnerschaft selbst mit ihrem Vermögen und nicht die Partner; § 8 Abs. 1 Satz 1 PartGG gilt dann gerade nicht (BT-Drucksache 17/10487, 14).

1.3.7 Unterbeteiligung

Für die Unterbeteiligung sind weder im BGB noch im HGB Vorschriften zu finden; trotzdem ist diese Rechtsform mittlerweile allgemein anerkannt (siehe beispielsweise BFH vom 11.03.1966, VI 161/63, BStBl III 1966, 389; BFH vom 05.11.1973, GrS 3/72, BStBl II

1974, 414; BFH vom 08.08.1979, I R 82/76, BStBl II 1979, 768; BFH vom 18.03.1982, I R 127/78, BStBl II 1982, 546).

Bei der Unterbeteiligung beteiligt sich eine Person aufgrund gesellschaftsvertraglicher Vereinbarung an einem Gesellschaftsanteil eines Dritten, der Gesellschafter einer Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft ist (BFH 05.11.1973, GrS 3/72, BStBl II 1974, 414). Für seine Einlage erhält der Beteiligte zumindest eine Gewinnbeteiligung, ggf. ist er auch am Verlust beteiligt (Blaurock in Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, Rn. 30.1). Der Unterbeteiligte wird infolge seiner Beteiligung nicht selbst Gesellschafter der Personen- oder Kapitalgesellschaft (BFH vom 20.03.1962, I 39/61 U, BStBl III 1962, 337). Es besteht in diesem Fall nur eine Rechtsbeziehung zwischen dem Hauptbeteiligten und dem Unterbeteiligten.

Die Unterbeteiligung stellt eine reine Innengesellschaft dar (BFH vom 05.11.1973, GrS 3/72, BStBl II 1974, 414; BFH vom 08.08.1979, I R 82/76, BStBl II 1979, 768), die nicht selbst am Rechtsverkehr teilnimmt. Gesamthandsvermögen i. S. v. § 718 BGB entsteht nicht. Eine stille Gesellschaft gemäß § 230 Abs. 1 HGB liegt ebenfalls nicht vor, da der Unterbeteiligte gerade nicht am Handelsgewerbe eines anderen, sondern an dessen Gesellschaftsanteil beteiligt ist (Blaurock in Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, Rn. 30.8). Steuerrechtlich ist genau wie bei der stillen Gesellschaft zwischen typisch und atypischer Unterbeteiligung zu unterscheiden. Die atypische Unterbeteiligung stellt ggf. eine Mitunternehmerschaft i. S. v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG dar (vgl. BFH vom 18.03.1982, I R 127/78, BStBl II 1982, 546).

Weiterführende Literatur

- Baumbach/Hopt, Handelsgesetzbuch, 37. Auflage, München 2016.
- Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, 8. Auflage, Köln 2016.
- Grunewald, Gesellschaftsrecht, 6. Auflage, Tübingen 2005.
- Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, 78. Auflage, München 2019.
- Saenger, Gesellschaftsrecht, 4. Auflage, München 2017.
- Schäfer, Gesellschaftsrecht, 5. Auflage, München 2018.

DEUBNER MEDIEN
Vogelsanger Str. 187
50825 Köln

Ihre Bestellmöglichkeiten

Internet: shop.deubner.de

E-Mail: bestellungen@deubner.de
Der einfachste und schnellste Weg!

Post: Im Fensterkuvert an nebenstehende Adresse

Telefon: 0800 . 33 82 637 (kostenlos)
Fax: 0800 . 11 19 934 (kostenlos)

Hiermit bestelle ich zur sofortigen Lieferung bzw. nach Erscheinen folgende Werke:

Anz.	Titel	Preis in €
	Jessica Schleicher, #steuernkompakt Personengesellschaften 9783791045184	29,95

Darauf können Sie vertrauen. Garantiert!

Bei DEUBNER MEDIEN bestellen Sie immer ohne Risiko zum unverbindlichen Test mit 4-wöchigem Widerrufsrecht. Sie bezahlen nur, was Ihnen nach ausgiebiger Prüfung auch wirklich zu sagt. Sollte das Produkt innerhalb der Testphase Ihre Erwartungen nicht erfüllen, senden Sie uns eine kurze Mitteilung per Post oder E-Mail. Bei Online-Produkten und DVD-Fachdatenbanken müssen Sie uns nichts zurück senden. Das spart Zeit, Geld und schont die Umwelt. Änderungen und Irrtümer vorbehalten. Preis- und Seitenangaben bei noch nicht erschienenen Werken können sich bis zum Erscheinungstermin noch ändern. Stand 01.02.2023.

Aktualisierungs-Service

Die regelmäßigen Updates gewährleisten, dass Ihre Produkte gesetzlich, inhaltlich und technisch immer auf dem neuesten Stand bleiben. Dafür sorgen ausgewiesene Experten der jeweiligen Fachgebiete. Diesen Aktualisierungs-Service können Sie jederzeit beenden - bei Jahresbezügen mit einer Frist von 4 Wochen zum Ende des Bezugszeitraums. Der Zugang zur Online - Version und allen Inklusiv-Leistungen ist auf den Bezugszeitraum begrenzt.

Datum

Unterschrift

Anschrift

Bitte in Blockschrift ausfüllen

Bitte ergänzen Sie:

Herr Frau

Firma

Vorname

Straße/Postfach

Name

PLZ

Ort

Telefon

Hinweis zum Datenschutz:

Wir informieren Kunden und Interessenten gezielt über wichtige Ereignisse und Neuigkeiten bei DEUBNER MEDIEN. Die Speicherung / Verwendung Ihrer Adressdaten erfolgt unter strikter Beachtung der Datenschutzbestimmungen durch DEUBNER MEDIEN und verbundene Unternehmen ausschließlich zu diesem Zweck. Falls Sie diesen Service nicht mehr nutzen wollen, genügt eine kurze schriftliche Nachricht mit Ihrer Anschrift an DEUBNER MEDIEN, Vogelsanger Str. 187, 5082 Köln, Fax 0800 . 11 19 934, info@deubner.de.

Branche

Position im Unternehmen

E-Mail

Vielen Dank für Ihre Bestellung!