

Oliver Fehrenbacher  
Anusch Tavakoli

# Besteuerung der GmbH & Co. KG

*2. Auflage*



Springer Gabler

---

# Besteuerung der GmbH & Co. KG

---

Oliver Fehrenbacher • Anusch Tavakoli

# Besteuerung der GmbH & Co. KG

2. Auflage

 Springer Gabler

Prof. Dr. Oliver Fehrenbacher  
Universität Konstanz,  
Konstanz, Deutschland

Prof. Dr. Anusch Tavakoli  
Hochschule Pforzheim  
Pforzheim, Deutschland

ISBN 978-3-658-01009-6  
DOI 10.1007/978-3-658-01010-2

ISBN 978-3-658-01010-2 (eBook)

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden 2007, 2014

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Springer Gabler ist eine Marke von Springer DE. Springer DE ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media  
[www.springer-gabler.de](http://www.springer-gabler.de)

# Vorwort

Die GmbH & Co. KG ist eine Rechtsform, die in der Praxis sehr weit verbreitet ist. Das Zusammenspiel des Personen- und Kapitalgesellschaftsrechts sowie des Steuerrechts machen die Beschäftigung mit der GmbH & Co. KG in der Praxis, aber auch im Studium zu einer großen Herausforderung. Alle drei Rechtskreise sind von zahlreichen Einzelproblemen, einer Vielzahl an Entscheidungen der Gerichte und einer Fülle von Literaturbeiträgen geprägt. Eine Hilfe zur Orientierung und Strukturierung der Rechtsmaterie bei der Lösung von Fragestellungen ist daher gesucht und sehr willkommen.

Ziel dieses Buches ist es, dem Leser und Nutzer eine solche Hilfestellung zu geben. Typische Problemfelder und Fragestellungen bei der GmbH & Co. KG werden verständlich und gleichzeitig in der gebotenen Tiefe dargestellt. Neben den gesellschaftsrechtlichen Problemen werden die Einflüsse und Wirkungen der unterschiedlichen Steuerarten Einkommensteuer, Gewerbe-, Grunderwerb- und Umsatzsteuer sowie die Erbschaftsteuer auf die GmbH & Co. KG erläutert. Der engen Verzahnung von Gesellschaftsrecht und Steuerrecht wird bei der Darstellung Rechnung getragen. Die Lektüre des Buches soll dem Leser und Nutzer eine aktuelle und kompetente Orientierung bei den typischen Rechtsfragen der GmbH & Co. KG bieten. Gleichzeitig ist das Buch mit seinen Praxishinweisen ein Wegweiser für eigene individuelle Problemlösungen.

Die übersichtliche und optisch ansprechende Gliederung soll dem Leser und Nutzer das Studium des Buches erleichtern und das schnelle Auffinden der für die Lösungen einschlägigen Rechtsmaterie ermöglichen. Abgerundet wird das Werk mit einem ausführlichen Muster-Gesellschaftsvertrag einer GmbH & Co. KG. Dadurch wird das Buch zum praxisorientierten Begleiter bei der Beschäftigung mit der GmbH & Co. KG im Studium oder im Beruf.

Mit der vorliegenden 2. Auflage wurde eine grundlegende Überarbeitung und Ergänzung des Werkes vorgenommen. Zahlreiche Änderungen im Bilanzrecht sowie im Steuerrecht wurden eingearbeitet. Das Werk befindet sich auf aktuellem Rechtsstand von Oktober 2013.

Danken möchten wir den zuständigen Mitarbeitern des Springer Gabler Verlags und Frau Assessorin Birgit Westphal (Lehrstuhl Prof. Dr. Fehrenbacher) für die freundliche Unterstützung bei der Fertigstellung des Buches. Unser Dank gilt auch dem Lehrstuhlteam von Prof. Dr. Fehrenbacher an der Universität Konstanz.

Ihnen als Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Geschäftsführer oder Unternehmer, aber auch als Studierende wünschen wir viel Erfolg bei Ihrer Arbeit mit dem Buch. Für Anregungen und Kritik aus dem Leserkreis sind wir dankbar.

Konstanz/Pforzheim, im Oktober 2013

Oliver Fehrenbacher und Anusch Tavakoli

# Inhaltsübersicht

Vorwort	5
Abkürzungsverzeichnis	15
Literaturverzeichnis	17
<b>§ 1 Die GmbH &amp; Co. KG</b>	<b>19</b>
A. Grundlagen	19
B. Vorzüge einer GmbH & Co. KG	20
I. Personengesellschaft mit beschränkter Haftung	20
II. Gesellschaftsrechtlicher Einfluss ohne Haftung	21
III. Trennung von Kapital und Herrschaft	22
IV. Erleichterte Kapitalbeschaffung	23
V. Kein Versterben des Komplementärs	24
C. Erscheinungsformen	24
I. Persönliche Haftung durch GmbH und eine natürliche Person	24
II. Die personenidentische GmbH & Co. KG	25
III. Die nichtpersonenidentische GmbH & Co. KG	25
IV. Einheitsgesellschaft	26
1. Gesellschaftsrechtlicher Gleichlauf	26
2. Gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit	26
3. Interne Willensbildung	27
4. Gläubigerschutz	28
V. Mehrstufige GmbH & Co. KG	29
VI. Publikums-Kommanditgesellschaft	30
D. Die KG mit Komplementären anderer Rechtsform	31
I. Aktiengesellschaft	32
II. Societas Europaea (SE) als Komplementärgesellschaft	33
III. Ausländische Komplementärgesellschaft	36
IV. Stiftung	37
E. Die GmbH & Co. KGaA	39
I. Gesellschaftsrechtliche Struktur	39
II. Besonderheiten der GmbH & Co. KGaA	40
III. Steuerliche Behandlung der GmbH & Co. KGaA	40
<b>§ 2 Die Gründung der GmbH &amp; Co. KG</b>	<b>41</b>
A. Gesellschafts- und handelsrechtliche Regeln	41
I. Gründung der KG	41
II. Gründung der GmbH	44
1. Abschluss des Gesellschaftsvertrages	44
2. Der Unternehmensgegenstand	45
a) Sinn und Zweck	45
b) Inhaltliche Anforderungen	46
c) Überschreitungen des Unternehmensgegenstandes	46

3.	Erbringung des Stammkapitals	47
4.	Erhalt des Stammkapitals	47
B.	Ertragsteuerrecht	49
I.	Steuersubjekt	50
II.	Mitunternehmerschaft	50
III.	Gründung durch Bar- und Sacheinlage	51
1.	Gründung durch Bareinlage	51
2.	Gründung durch Sacheinlage einzelner Vermögensgegenstände	53
a)	Einlage aus dem Privatvermögen	53
b)	Einlage aus dem Betriebsvermögen	54
3.	Gründung durch Einbringung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils	55
a)	Allgemeines	55
b)	Einbringung eines Betriebes	56
c)	Einbringung eines Teilbetriebes	57
d)	Einbringung eines Mitunternehmeranteils	57
4.	Bewertungswahlrecht bei Einbringung	57
IV.	Beitritt der Komplementär-GmbH	60
1.	Komplementär-GmbH ohne Kapitalanteil an der KG	60
a)	Identitätswahrende Umwandlung	61
b)	Identitätsaufhebende Umwandlung	61
c)	Bewertungswahlrecht des § 24 UmwStG	62
2.	Komplementär-GmbH mit Beteiligung am Vermögen der KG	62
a)	Unentgeltliche Beteiligung der GmbH an der KG	63
b)	Entgeltliche Beteiligung der GmbH am Vermögen der KG	63
V.	Gründungskosten	64
VI.	Umsatzsteuer	65
VII.	Grunderwerbsteuer	67
VIII.	Erbschaft- und Schenkungsteuer	68
IX.	Umwandlung einer GmbH in eine GmbH & Co. KG	68
1.	Formwechselnde Umwandlung	69
2.	Umwandlung durch Verschmelzung	70
3.	Steuerliche Behandlung der Umwandlung	71
§	<b>3 Die GmbH &amp; Co. KG</b>	74
A.	Gesellschaftsrecht	74
I.	Organisation und Struktur	74
II.	Geschäftsführung und Vertretung	77
III.	Haftung	78
B.	Ertragsteuern – Laufende Besteuerung	79
I.	Gewerbliche Einkünfte	79
1.	Gewerbliche Tätigkeit	79
2.	Gewerblich geprägte Mitunternehmerschaft	81
a)	Voraussetzungen	81
b)	Rechtsfolgen	83
II.	Gewinnermittlung	84

1.	Allgemeines	84
2.	Zweistufige Gewinnermittlung	84
III.	Gewerbsteuer	85
1.	Die GmbH & Co. KG als Steuersubjekt	85
2.	Bemessungsgrundlage	86
3.	Gewerbeverlust	87
4.	Gewerbsteuerpflicht der Komplementär-GmbH	88
IV.	Bewertung des Betriebsvermögens für Zwecke der Erbschaftsteuer	88
1.	Bewertungsgegenstand	90
2.	Bemessungsgrundlage	91
3.	Steuerwert des Anteils	92
4.	Steuerbegünstigungen	93
V.	Umsatzsteuer	96
§ 4	<b>Die Gesellschafter der GmbH &amp; Co. KG</b>	97
A.	Gesellschaftsrecht	97
I.	Komplementär-GmbH	98
1.	Geschäftsführung und Vertretung	98
a)	Geschäftsführung	98
b)	Vertretung	99
c)	GmbH-Geschäftsführer	100
d)	Wettbewerbsverbot	101
2.	Vermögensbeteiligung	102
3.	Haftung der Komplementär-GmbH	104
4.	Informationsrechte	104
II.	Kommanditisten	105
1.	Kommanditeinlage	105
a)	Mitwirkungsrechte	106
b)	Kapitalaufbringung und Kapitalerhaltung	107
c)	Wettbewerbsverbot	108
2.	Vermögensbeteiligung	109
a)	Gesamthänderische Bindung	109
b)	Kapitalanteil des Kommanditisten	110
3.	Haftung der Kommanditisten	111
a)	Einlage und Haftsumme	111
b)	Wiederaufleben der Haftung	111
c)	Einlage der GmbH-Anteile	112
d)	Unbeschränkte Haftung	112
4.	Informationsrechte	113
a)	Informationsrechte in der KG	114
b)	Informationsrechte als Gesellschafter der Komplementär-GmbH	116
B.	Ertragsteuer	117
I.	Mitunternehmerstellung der Gesellschafter	118
1.	Komplementär-GmbH	118
2.	Kommanditisten	119

a)	Mitunternehmerrisiko	120
b)	Mitunternehmerinitiative	120
c)	Vertragliche Vereinbarungen	120
d)	„verdeckter“ Mitunternehmer	121
e)	Nießbrauch	122
II.	Gewinnermittlung	123
1.	Steuerbilanz der Gesamthand	124
2.	Ergänzungsbilanzen	124
a)	Positive Ergänzungsbilanz	124
b)	Negative Ergänzungsbilanz	125
3.	Sonderbilanzen	125
4.	Sondervergütungen	126
a)	Allgemeine Grundsätze	127
b)	Vergütung als Geschäftsführer der GmbH	127
c)	Weitere Problembereiche	129
d)	Vergütungen für die Tätigkeit im Aufsichtsorgan	130
5.	Sonderbetriebsausgaben	131
6.	Sonderbetriebsvermögen	131
a)	Zuordnung der Wirtschaftsgüter zum Sonderbetriebsvermögen	132
b)	Notwendiges Betriebsvermögen	133
c)	Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen	134
d)	Privatvermögen	135
e)	Anteile an der Komplementär-GmbH	135
f)	Anteile an einer Kommanditisten-GmbH	137
g)	Doppelstöckige GmbH & Co. KG	137
h)	Übertragung von Wirtschaftsgütern	138
7.	„Ausländische“ Kommanditisten	138
III.	Gewinnverteilung	140
1.	Gewinnanteil der Komplementär-GmbH	141
a)	Nicht am Kapital der GmbH & Co. KG beteiligte GmbH	141
b)	Am Kapital der GmbH & Co. KG beteiligte GmbH	142
2.	Gewinnanteil der Kommanditisten	143
3.	Familien-GmbH & Co. KG	143
IV.	Verdeckte Gewinnausschüttung	144
1.	Überhöhte Vergütung als Geschäftsführer der GmbH	145
2.	Änderung der Gewinnverteilung	146
3.	Leistungsbeziehungen	147
V.	Verdeckte Einlage	147
VI.	Beschränkung des Verlustausgleichs	148
1.	Beschränkung der Verlustverrechnung – § 15b EStG	148
2.	Verlustausgleichsbeschränkung bei negativem Kapitalkonto – § 15 a EStG	149
a)	Regelung des § 15 a EStG	150
b)	Anteil am Verlust und negatives Kapitalkonto	151
c)	Verlustverrechnung nach § 15 a Abs. 2 EStG	152
d)	Übertragung des verrechenbaren Verlusts	153

VII. Thesaurierungsbesteuerung – § 34a EStG	153
1. Überblick	153
2. Begünstigte Besteuerung	154
3. Nachversteuerung	155
VIII. Zinsschranke – § 4 h EStG, § 8 a KStG	156
1. Zinsaufwendungen	156
2. Ausnahmen	156
IX. Gewerbesteueranrechnung – § 35 EStG	157
1. Anrechnungsgrundlagen	158
2. Auswirkung bei den Kommanditisten	159
3. Komplementär-GmbH	159
X. Organschaft	160
1. Ertragsteuern	160
a) Organträger	160
b) Organgesellschaft	160
c) Rechtsfolgen	161
2. Gewerbesteuer	162
3. Umsatzsteuer	162
XI. Umsatzsteuer	163
1. Leistungen der GmbH & Co. KG an die Gesellschafter	163
2. Leistungen der Gesellschafter an die GmbH & Co. KG	163
<b>§ 5 Gesellschafterwechsel – Ausscheiden eines Gesellschafters</b>	<b>165</b>
A. Gesellschaftsrecht	165
I. Eintritt eines neuen Gesellschafters in die GmbH & Co. KG	166
1. Änderung des Gesellschaftsvertrags	166
2. Haftung bei Eintritt	167
3. Eintritt auch in die Komplementär-GmbH	168
II. Die Übertragung des Gesellschaftsanteils	169
1. Anteilsübertragung	170
2. Haftung	172
III. Kündigung, Austritt oder Ausschluss	173
1. Abstimmung GmbH und KG	174
2. Kündigung des Gesellschafters	174
3. Austritt, Ausschluss	175
4. Rechtsfolgen	177
5. Gestaltung des Abfindungsanspruchs	178
6. Haftung	180
IV. Tod eines Gesellschafters	180
1. Gesetzliche Regelung	181
2. Vertragliche Gestaltungen	182
a) Einfache Nachfolgeklausel	183
b) Qualifizierte Nachfolgeklausel	184
c) Ausschluss der Vererblichkeit	185
d) Eintrittsklausel	185
e) Testamentsvollstreckung	186
f) Abfindungsanspruch	187

B. Ertragsteuern	187
I. Eintritt eines weiteren Gesellschafters	188
1. Übrige Gesellschafter	188
2. Eintretender Gesellschafter	189
a) Unentgeltliche Aufnahme in die GmbH & Co. KG	189
b) Aufnahme gegen Bareinlage	189
c) Aufnahme gegen Sacheinlage	190
d) Eintritt eines Gesellschafters durch Erwerb des Gesellschaftsanteils	191
II. Ausscheiden eines Gesellschafters	192
1. Entgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils	192
2. Gegenleistungsmöglichkeiten	193
a) Wirtschaftsgüter für das Privatvermögen	193
b) Wirtschaftsgüter für das Betriebsvermögen	194
c) Wiederkehrende Leistungen	194
3. Wegfall des negativen Kapitalkontos	195
4. Sonderbetriebsvermögen	196
5. Begünstigung nach § 34 EStG	197
6. Abfindung zum Buchwert	198
7. Ausscheiden eines Gesellschafters ohne Gegenleistung	198
8. Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Versorgungsleistungen	199
9. Nießbrauch	201
III. Tod eines Gesellschafters	201
1. Tod des Komplementärs	201
2. Tod des Kommanditisten	202
3. Gestaltungsformen im Gesellschaftsvertrag	203
a) Fortsetzung mit den übrigen Gesellschaftern	203
b) Nachfolgeklausel	204
c) Qualifizierte Nachfolgeklausel	204
4. Erbauseinandersetzung	205
C. Erbschaft- und Schenkungsteuer	206
I. Unentgeltliche Zuwendung unter Lebenden	206
II. Erwerbe von Todes wegen	207
III. Bemessungsgrundlage	208
IV. Begünstigung des Betriebsvermögens	209
1. Regelbegünstigung	210
2. Begünstigtes Betriebsvermögen	210
3. Wegfall der Begünstigung	211
4. Besondere Begünstigung	211
D. Gewerbesteuer	212
I. Verlustabzug	212
II. Veräußerungsgewinn	212
E. Umsatzsteuer	213
F. Grunderwerbsteuer	214

§ 6	<b>Beendigung der GmbH &amp; Co. KG</b>	215
	A. Gesellschaftsrecht	215
	I. Die Auflösung der GmbH & Co. KG	215
	1. Gesetzliche Auflösungsgründe	216
	a) Zeitablauf	216
	b) Auflösungsbeschluss	216
	c) Insolvenzverfahren	217
	d) Auflösung durch gerichtliche Entscheidung	217
	2. Andere Auflösungsgründe	218
	3. Rechtsfolgen	219
	II. Die Abwicklung der GmbH & Co. KG	220
	1. Liquidationsverfahren	220
	a) Liquidatoren	220
	b) Aufgaben und Rechte	221
	c) Liquidation	222
	d) Bilanzierung und Verteilung	222
	e) Beendigung	223
	f) Haftung der Gesellschafter	224
	2. Insolvenzverfahren	224
	a) Insolvenzgrund	224
	b) Insolvenzantrag	225
	c) Insolvenzverfahren	226
	d) Beschränkungen	226
	e) Insolvenzgläubiger	227
	f) Haftung der Gesellschafter	228
	3. Anwachsung	228
	B. Ertragsteuerrecht	229
	I. Veräußerung des Geschäftsbetriebs	229
	1. Betriebsveräußerung	230
	a) Entgeltlicher Vorgang	230
	b) Wesentliche Betriebsgrundlage	231
	c) Entnahme einzelne Wirtschaftsgüter	231
	d) Besonderheiten – § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG	232
	e) Begünstigter Veräußerungsgewinn	232
	f) Sonderfälle	233
	2. Teilbetriebsveräußerung	234
	II. Betriebsaufgabe	235
	1. Voraussetzungen der Betriebsaufgabe	235
	2. Handlungen zur Betriebsaufgabe	235
	3. Betriebsunterbrechung, Betriebsverlegung, Betriebsverpachtung	236
	4. Realteilung	237
	a) Voraussetzungen der Realteilung	237
	b) Begünstigte Vorgänge	238
	c) Realteilung und Spitzenausgleich	238
	d) Ansatz des gemeinen Wertes	239
	III. Sonderbetriebsvermögen	239

IV.	Negatives Kapitalkonto des Kommanditisten	240
C.	Nachversteuerung	241
D.	Gewerbsteuer	241
E.	Umsatzsteuer	242
F.	Grunderwerbsteuer	242
§ 7	<b>Umwandlung</b>	243
A.	Beendigung einer GmbH & Co. KG durch Umwandlung	243
I.	Formwechsel	244
1.	Verfahren	244
2.	Komplementär-GmbH	245
II.	Verschmelzung	245
B.	Ertragsteuerrecht	246
I.	Einbringung	246
II.	Schädliche Maßnahmen und Folgen	247
III.	Sonderbetriebsvermögen	248
C.	Sonstige Steuern	248
D.	Weitere Umwandlungsmöglichkeiten	249
I.	Einfaches Anwachsungsmodell	249
II.	Erweitertes Anwachsungsmodell	250
III.	Übertragung eines Betriebs durch Einzelrechtsnachfolge	251
§ 8	<b>Betriebsaufspaltung</b>	252
A.	Einführung	252
B.	Voraussetzungen	253
I.	Sachliche Verflechtung	253
II.	Personelle Verflechtung	253
C.	Steuerneutrale Begründung einer Betriebsaufspaltung	254
D.	Steuerliche Folgen	255
I.	Besteuerung der laufenden Erträge	255
II.	Gewerbsteuerliche Hinzurechnungen	256
III.	Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	257
IV.	Steuerliche Folgen bei Beendigung der Betriebsaufspaltung	258
E.	Bewertung und mögliche Alternativen	259
§ 9	<b>Muster-Vertrag für eine GmbH &amp; Co. KG</b>	261
A.	Allgemeine Bestimmungen	261
B.	Gesellschaftsorgane und Geschäftsführung	262
C.	Konten, Jahresabschluss, Ergebnisverteilung, Entnahmen	266
D.	Veränderungen im Gesellschafterkreis	269
E.	Sonstige Bestimmungen	274
	Stichwortverzeichnis	277

# Abkürzungsverzeichnis

<b>AEUV</b>	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
<b>AfA</b>	Absetzung für Abnutzung
<b>AktG</b>	Aktiengesetz
<b>AO</b>	Abgabenordnung
<b>BAG</b>	Bundesarbeitsgericht
<b>BB</b>	Betriebsberater (Zeitschrift)
<b>BewG</b>	Bewertungsgesetz
<b>BFH</b>	Bundesfinanzhof
<b>BFHE</b>	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
<b>BFH/NV</b>	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (mit allen amtlich und nicht amtlich veröffentlichten Entscheidungen)
<b>BGB</b>	Bürgerliches Gesetzbuch
<b>BGH</b>	Bundesgerichtshof
<b>BMF</b>	Bundesminister der Finanzen
<b>BStBl</b>	Bundessteuerblatt
<b>DB</b>	Der Betrieb (Zeitschrift)
<b>DBA</b>	Doppelbesteuerungsabkommen
<b>DStR</b>	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
<b>EFG</b>	Entscheidungen der Finanzgerichte
<b>EGV</b>	EG-Vertrag
<b>ErbStG</b>	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
<b>EStDV</b>	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
<b>EStG</b>	Einkommensteuergesetz
<b>EStR</b>	Einkommensteuer-Richtlinien
<b>FG</b>	Finanzgericht
<b>FinMin</b>	Finanzministerium
<b>FR</b>	Finanz-Rundschau für Einkommensteuer mit Körperschaftsteuer und Gewerbsteuer (Zeitschrift)
<b>GewSt</b>	Gewerbsteuer
<b>GewStG</b>	Gewerbsteuergesetz
<b>GewStR</b>	Gewerbsteuer-Richtlinien
<b>GG</b>	Grundgesetz
<b>GmbH</b>	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
<b>GmbHG</b>	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
<b>GmbHR</b>	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
<b>GoB</b>	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
<b>HGB</b>	Handelsgesetzbuch

<b>i.L.</b>	in Liquidation
<b>InsO</b>	Insolvenzordnung
<b>i.S.d.</b>	im Sinne des
<b>KG</b>	Kommanditgesellschaft
<b>KGaA</b>	Kommanditgesellschaft auf Aktien
<b>KSt</b>	Körperschaftsteuer
<b>KStG</b>	Körperschaftsteuergesetz
<b>KStR</b>	Körperschaftsteuer-Richtlinien
<b>MitBestG</b>	Mitbestimmungsgesetz
<b>MoMiG</b>	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
<b>m.w.N.</b>	mit weiteren Nachweisen
<b>NJW</b>	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
<b>OFD</b>	Oberfinanzdirektion
<b>OFH</b>	Oberster Finanzgerichtshof
<b>R</b>	Richtlinie(n)
<b>RFH</b>	Reichsfinanzhof
<b>RG</b>	Reichsgericht
<b>rkr.</b>	rechtskräftig
<b>RStBl</b>	Reichssteuerblatt
<b>SE</b>	societas europaea
<b>SEAG</b>	SE-Ausführungsgesetz
<b>SEBG</b>	SE-Beteiligungsgesetz
<b>SEEG</b>	SE-Einführungsgesetz
<b>SE-VO</b>	SE-Verordnung
<b>SGB</b>	Sozialgesetzbuch
<b>StSenkG</b>	Steuersenkungsgesetz
<b>StuW</b>	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
<b>u.Ä.</b>	und Ähnliches
<b>UmwStG</b>	Umwandlungssteuergesetz
<b>UStG</b>	Umsatzsteuergesetz
<b>UStR</b>	Umsatzsteuer-Richtlinien
<b>VerkProspG</b>	Verkaufsprospektgesetz
<b>VermAnlG</b>	Vermögensanlagengesetz
<b>vGA</b>	verdeckte Gewinnausschüttung
<b>ZIP</b>	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht

# Literaturverzeichnis

## Kommentare:

*Baumbach, Adolf/Hopt, Klaus*, HGB, 36. Aufl. München 2013

*Kirchhof, Paul*, EStG, Kompaktkommentar, 12. Aufl. Heidelberg 2013

Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 3. Aufl. München 2013

*Schmidt, Ludwig*, Einkommensteuergesetz, 32. Aufl. München 2013

## Lehrbücher/Handbücher:

*Binz, Mark/Sorg, Martin*, Die GmbH & Co. KG im Gesellschafts- und Steuerrecht, 11. Aufl. München 2010

*Birk, Dieter*, Steuerrecht, 16. Aufl. Heidelberg 2013

*Brönner, Herbert*, Die Besteuerung der Gesellschaften, 18. Aufl. Stuttgart 2007

*Fehrenbacher*, Steuerrecht, 4. Aufl. Baden-Baden 2012

*Hesselmann, Malte*, Handbuch GmbH & Co. KG, 20. Aufl. Köln 2009

*Jakob, Wolfgang*, Einkommensteuer, 4. Aufl. München 2008

*Knobbe-Keuk, Brigitte*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. Köln 1993

*Niemeier, Gerhard/Schlierenkämpfer, Klaus-Peter u.a.*, Einkommensteuer, 22. Aufl. Achim 2009

*Preißler Michael/von Rönn, Matthias*, Die KG und die GmbH & Co. KG, 2. Aufl. Stuttgart 2010

*Rose, Gerd*, Die Ertragsteuern, 20. Aufl. Berlin 2013

*Scheffler, Wolfram*, Besteuerung von Unternehmen I, 12. Aufl. Heidelberg 2012

*Schmidt, Karsten*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. Köln 2002

*Schulze zur Wiesche, Dieter/Ottersbach, Jörg*, GmbH & Co. KG, 3. Aufl. Baden-Baden 2005

*Sudhoff, Heinrich/Reichert, Jochem*, GmbH & Co. KG, 6. Aufl. München 2005

*Tipke, Klaus/Lang, Joachim*, Steuerrecht, 21. Aufl. Köln 2012

*Wagner, Heidemarie/Rux, Hans Joachim*, Die GmbH & Co. KG, 12. Aufl. Freiburg 2013

*Weber-Grellet, Heinrich*, Bilanzsteuerrecht, 11. Aufl. Münster/Köln 2011

*Zenthöfer, Wolfgang/Schulze zur Wiesche, Dieter*, Einkommensteuer, 11. Aufl. Stuttgart 2013

*Zimmermann, Reimar/Hottmann, Jürgen u.a.*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 11. Aufl. Achim 2012

# § 1 Die GmbH & Co. KG

## A. Grundlagen

Mit einer GmbH & Co. KG lassen sich die Vorteile einer Kapitalgesellschaft mit denen einer Personengesellschaft kombinieren. Aus diesem Grund erfreut sich diese Rechtsform nach wie vor einer ungebrochenen Beliebtheit, insbesondere bei mittelständischen (Familien-)unternehmen. Nach einhelliger Meinung kann Gesellschafter einer Personengesellschaft grundsätzlich auch eine juristische Person, insbesondere eine GmbH, sein. Dies hat das RG bereits im Jahre 1922 anerkannt.<sup>1</sup> Auch der BGH hat sich dieser Auffassung zeitnah angeschlossen.<sup>2</sup> Schließlich hat der Gesetzgeber selbst in zahlreichen gesetzlichen Vorschriften die GmbH & Co. KG ausdrücklich anerkannt.<sup>3</sup>

Das entscheidende Wesensmerkmal einer GmbH & Co. KG besteht darin, dass persönlich haftender Gesellschafter (Komplementär, Vollhafter) nicht eine natürliche Person ist, sondern eine GmbH. Mit Einführung der Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) als Sonderform der GmbH (§ 5 a GmbHG) kann seit dem 1.11.2008 auch diese als Vollhafter fungieren. Die GmbH & Co. KG ist also eine KG, bei der einziger persönlich haftender Gesellschafter eine GmbH ist. Gläubigern der KG haftet somit keine natürliche Person unbeschränkt mit ihrem gesamten Vermögen; Vollhafter ist lediglich die sog. Komplementär-GmbH. Ein Rückgriff auf das Vermögen natürlicher Personen ist bei dieser Gesellschaftsform nicht möglich. Zur Warnung und Information der Gesellschaftsgläubiger ist die Firmierung als „GmbH & Co. KG“ gem. § 19 Abs. 2 HGB zwingend vorgeschrieben.

Die **steuerrechtliche Anerkennung** der GmbH & Co. KG erfolgte bereits durch den RFH; ursprünglich betrachtete dieser die GmbH & Co. KG als „ungewöhnliche Gesellschaftsform“<sup>4</sup> und rechnete deren Gewinne der Komplementär-GmbH zu, sodass hierauf Körperschaftsteuer anfiel. Bereits nach wenigen Jahren rückte der RFH aber von dieser Ansicht ab.<sup>5</sup> Auch der BFH folgt dieser Auffassung und qualifiziert die GmbH & Co. KG steuerlich als Personengesellschaft.<sup>6</sup> Aus dieser Qualifikation als echte Personengesellschaft folgt auch die fehlende Eigenschaft als Steuersubjekt im Sinne des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts. Zu beachten ist aber, dass bspw. für die Gewerbesteuer, Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer die GmbH & Co. KG selbst Steuerschuldner ist.

1 RGZ 105, 101.

2 BGH GmbHR 1957, 41.

3 §§ 19 Abs. 2, 130 a, 131 Abs. 2 S. 1, 264 a Abs. 1 HGB, 4 MitbestG.

4 RFHE 10, 65 ff.

5 RFH RStDl. 1929, 329.

6 Vgl. nur BFH BStBl. III 1958, 462. Für die Publikums-GmbH & Co. KG vgl. BFH BStBl. II 1984, 751.

## B. Vorzüge einer GmbH & Co. KG

- 4 Unabhängig von den unterschiedlichen steuerlichen Rahmenbedingungen aufgrund der sich stets verändernden Steuergesetzgebung kombiniert die GmbH & Co. KG in gesellschaftsrechtlicher Hinsicht zahlreiche Vorzüge miteinander.

### I. Personengesellschaft mit beschränkter Haftung

- 5 Ein Unternehmer, der sich für eine bestimmte Rechtsform zu entscheiden hat, wird neben den gesellschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen auch (und vor allem) die steuerrechtlichen Auswirkungen in seine Überlegungen mit einbeziehen. Ist etwa die steuerliche Gesamtbelastung bei Wahl einer Kapitalgesellschaft für den Unternehmer niedriger, wird er sich bspw. für eine GmbH entscheiden. Legt er hingegen Wert darauf, dass er – in den Grenzen des § 15 a EStG – positive und negative Einkünfte auf Gesellschafterebene saldieren kann, wird er eine Personengesellschaft favorisieren.<sup>7</sup> In diesem Fall wird er jedoch in gesellschaftsrechtlicher Hinsicht Wert auf die Beschränkung oder Vermeidung einer persönlichen Haftung legen. Eine Personengesellschaft und insbesondere auch eine Kommanditgesellschaft ist jedoch grundsätzlich nicht ohne persönliche Haftungsübernahme durch zumindest einen Gesellschafter denkbar. Mit der Möglichkeit, eine juristische Person als persönlich haftenden Gesellschafter vorzusehen, wird das gewünschte Ziel erreicht: **Keine natürliche Person** muss mit ihrem Vermögen haften. Die Kommanditgesellschaft besitzt zwar sehr wohl einen persönlich haftenden Gesellschafter, allerdings ist dieser keine natürliche, sondern eine juristische Person. Eine juristische Person wiederum haftet nur mit ihrem vorhandenen Vermögen. Ein **Durchgriff** auf das Vermögen ihrer Gesellschafter ist grundsätzlich nicht möglich. Im Ergebnis führt dies dazu, dass lediglich die GmbH mit ihrem Vermögen voll haften muss. Um diese Gesellschaftsform zu erreichen, bedarf es also finanziell lediglich des für die Gründung des Komplementärs erforderlichen Stammkapitals; bei einer GmbH mindestens EUR 25.000,-; oder bei der Variante einer Unternehmersgesellschaft (haftungsbeschränkt) lediglich EUR 1,-. Dass an der GmbH als Gesellschafter wiederum die (beschränkt haftenden) Kommanditisten beteiligt sind, ändert hieran nichts. Die zwischengeschaltete GmbH verhindert die persönliche Haftung der GmbH-Gesellschafter. Gläubiger der GmbH & Co. KG können also nur auf das Vermögen der KG selbst sowie auf das Vermögen der GmbH als persönlich haftenden Gesellschafter zugreifen. Die Gesellschafter der GmbH haften hingegen grundsätzlich nicht. Die Haftung der Kommanditisten beschränkt sich auf die Erbringung der im Handelsregister eingetragenen **Haftsumme**, wobei die im Innenverhältnis zwischen den Gesellschaftern vereinbarte Kommanditeinlage nicht mit der im Handelsregister eingetragenen Haftsumme identisch zu sein muss.<sup>8</sup>

7 Eine derartige Saldierung ist bei Kapitalgesellschaften nicht ohne weiteres möglich; allenfalls durch zusätzliche Vereinbarung einer atypisch stillen Beteiligung oder einer Organshaft mit Gewinnabführungsvertrag gem. §§ 14, 17 KStG mit entsprechender Verlustausgleichspflicht für den Organträger.

8 Sofern die Parteien in der Praxis lediglich den Begriff der „Kommanditeinlage“ benutzen, ist davon auszugehen, dass diese mit der im Handelsregister einzutragenden Haftsumme identisch ist; BGH DB 1977, 1249; Baumbach/Hopt HGB § 171 Rn. 1.

Diese Möglichkeit zur Vermeidung einer persönlichen Haftung aller an einer Gesellschaft beteiligten natürlichen Personen, stellt im deutschen Gesellschaftsrecht nichts Außergewöhnliches dar; vielmehr eröffnet jede Kapitalgesellschaft – aber auch nur eine solche – diese Möglichkeit. Die GmbH & Co. KG ermöglicht es, das Privatvermögen aller hinter einer Gesellschaft stehenden natürlichen Personen gegenüber Gläubigern der KG abzuschotten. Dieses erwünschte Ergebnis ermöglicht die GmbH & Co. KG unter Geltung sämtlicher für eine Personengesellschaft geltender gesellschafts- und steuerrechtlicher Vorteile.

6

1

## II. Gesellschaftsrechtlicher Einfluss ohne Haftung

Das gesellschaftsrechtliche System der Personengesellschaften ist dadurch geprägt, dass Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis einerseits und persönliche Haftung andererseits untrennbar miteinander verbunden sind. Die aus dem Grundsatz der **Selbstorganschaft** resultierende organschaftliche Vertretungsbefugnis ist untrennbar mit der Gesellschafterstellung verbunden. Bei der KG obliegt einzig dem Komplementär als persönlich haftendem Gesellschafter die organschaftliche Vertretungsbefugnis; hiervon zu unterscheiden ist freilich die Möglichkeit, einem Kommanditisten oder sonstigen Dritten **kraft Rechtsgeschäfts** Vertretungsbefugnisse einzuräumen, wie bspw. durch Einzel- oder Generalvollmacht, Prokura oder Handlungsvollmacht. Da bei einer GmbH & Co. KG die Komplementär-GmbH persönlich haftender Gesellschafter ist, steht dieser hiernach die organschaftliche Vertretungs- sowie die Geschäftsführungsbefugnis zu. Die Komplementär-GmbH wiederum handelt durch ihre Organe, d.h. durch die rechtsgeschäftlich bestellten Geschäftsführer. Da im Recht der Kapitalgesellschaften der Grundsatz der Selbstorganschaft nicht gilt, kann Geschäftsführer der GmbH jede beliebige Person sein; sie kann, muss aber nicht Gesellschafter der GmbH (oder der KG) sein.

7

Die praktischen Vorteile der Komplementärstellung durch eine GmbH liegen nicht nur darin, dass keine natürliche Person haftungsrechtlich für Verbindlichkeiten der KG einzustehen hat, sondern auch in der möglichen Trennung von **Gesellschafterstellung und Management**. Nach dem bei Personengesellschaften geltenden Prinzip der **Selbstorganschaft** ist die Stellung als **organschaftlicher** Geschäftsführer und Vertreter untrennbar mit der Stellung als (persönlich haftender) Gesellschafter verbunden. Zwar könnte einem Nichtgesellschafter die Herrschaftsmacht bei der KG auch **rechtsgeschäftlich** – durch Einräumung einer **Generalvollmacht, Prokura, Handlungsvollmacht** o.Ä. – übertragen werden; das erwünschte Auftreten im Rechtsverkehr als „Geschäftsführer“ wäre jedoch dann nicht möglich. Bedient man sich hingegen einer GmbH & Co. KG, übernimmt der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH (mittelbar) die Geschäftsführung der KG, ohne dass es auf eine etwaige Gesellschafterstellung ankommt. Gerade im Bereich der Unternehmensnachfolge und der damit einhergehenden Frage des Führungswechsels im Unternehmen ermöglicht die GmbH & Co. KG sinnvolle Gestaltungen. Steht beispielsweise (noch) kein geeigneter familieninterner Nachfolger zur Verfügung, der die Geschäftsführung (alleine) übernehmen kann, ist die Einsetzung eines **Fremdgeschäftsführers** sinnvoll oder zwingend. Nach dem Grundsatz der Selbstorganschaft müsste dieser Fremdgeschäftsführer nicht nur als Gesellschafter aufgenommen werden, sondern auch die persönliche Haftung für

8

die KG übernehmen. Dass dies sowohl für den Gesellschafterkreis als auch für den Fremdgeschäftsführer selbst ein kaum gangbarer Weg ist, liegt auf der Hand. Bei einer GmbH & Co. KG hingegen kann der Dritte zum Geschäftsführer der Komplementär-GmbH bestellt werden und übt somit die gesellschaftsrechtliche Herrschaftsmacht auch über die KG aus, ohne dass sich eine Kollision mit dem Prinzip der Selbstorganschaft ergibt.

### III. Trennung von Kapital und Herrschaft

- 9 Bei einer GmbH & Co. KG hat die Komplementär-GmbH kraft ihrer organschaftlichen Stellung als persönlich haftender Gesellschafter die Befugnis zur Geschäftsführung und Vertretung. Indem die Gesellschafter der GmbH den Geschäftsführer entsprechend anweisen, können sie bestimmenden Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der KG nehmen.<sup>9</sup> Die Kommanditisten hingegen sind kraft Gesetzes **von der Geschäftsführung ausgeschlossen** und verfügen lediglich über ein Widerspruchsrecht. Dieses **Widerspruchsrecht** bezieht sich auf Maßnahmen der Geschäftsführung, die über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb hinausgehen. Nur diesbezüglich ist das Einvernehmen der Kommanditisten erforderlich.<sup>10</sup> Die nach dem Gesetz stärkere Rechtsstellung der Komplementär-GmbH sowie deren Gesellschafter im Verhältnis zur Rechtsstellung der Kommanditisten hat keine tatsächlichen Auswirkungen bei einer sog. „identischen“ GmbH & Co. KG. Sind sowohl an der KG als auch an der GmbH dieselben Gesellschafter in jeweils gleichem Verhältnis beteiligt, obliegt der gesellschaftsrechtliche Einfluss einheitlich denselben Personen.
- 10 Sind die Gesellschafter von KG und GmbH aber nicht personenidentisch oder weichen die Beteiligungsverhältnisse – bei Personenidentität – in den beiden Gesellschaften voneinander ab, wirkt sich die stärkere Rechtsposition des persönlich haftenden Gesellschafters aus. Die GmbH-Gesellschafter bestimmen über ihr Weisungsrecht unmittelbar die Geschäftsführung der GmbH und mittelbar die der KG. Bei der „nicht-identischen“ GmbH kann die **starke Position der GmbH-Gesellschafter** als bewusstes Gestaltungsinstrument genutzt werden. Insbesondere im Bereich der Unternehmensnachfolge kann es erforderlich oder sinnvoll sein, lediglich einem von mehreren Gesellschaftern den entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung zu sichern. Ein Unternehmer beabsichtigt etwa, seine drei Kinder zu gleichen Teilen wirtschaftlich am Unternehmen zu beteiligen, insbesondere weil er über kein nennenswertes Privatvermögen verfügt, das als „Ausgleichsmasse“ dienen könnte. Zur operativen Führung des Unternehmens ist jedoch nur eines der Kinder willens oder befähigt. Diesem soll dann, obwohl wirtschaftlich nur zu einem Drittel beteiligt, der Einfluss auf die operative Geschäftsführung des Unternehmens gesichert werden. Indem der Unternehmer einen bestimmten Abkömmling als alleinigen oder Mehrheitsgesellschafter der Komplementär-GmbH vorsieht, wird dieses Ergebnis erreicht. Denn die gesellschaftsrechtliche Macht liegt in diesem Fall beim Mehrheitsgesellschafter der GmbH; **wirtschaftlich** wirkt sich dieser Umstand aber nicht aus. Denn die GmbH selbst nimmt

9 Vgl. § 37 Abs. 1 GmbHG.

10 Vgl. §§ 164, 116 Abs. 2 HGB. Allerdings kann durch gesellschaftsvertragliche Regelung die Rechtsposition der Kommanditisten aufgewertet werden; so kann die Komplementär-GmbH im Innenverhältnis verpflichtet werden, vor sämtlichen oder bestimmten Geschäften die Zustimmung der Kommanditisten einzuholen.

lediglich die Stellung als persönlich haftender Gesellschafter ein, ohne jedoch kapitalmäßig an der KG und somit an deren Vermögen beteiligt sein zu müssen. In der Praxis ist denn auch die GmbH regelmäßig nicht am Kapital der GmbH beteiligt. Die Aufteilung des Vermögens und der Gewinne der KG erfolgt ausschließlich über die Beteiligungsverhältnisse der Kommanditisten untereinander. Über Herrschaft und Macht hingegen entscheiden die Beteiligungsverhältnisse in der GmbH.

## IV. Erleichterte Kapitalbeschaffung

Gegenüber einer GmbH bietet die GmbH & Co. KG flexiblere Gestaltungsformen zur Kapitalbeschaffung. Dies beruht insbesondere auf der gesellschaftsvertraglichen Gestaltungsfreiheit im Personengesellschaftsrecht. Die **Satzungsstrenge im Innenrecht der GmbH** beschränkt hingegen die Gestaltungsmöglichkeiten deutlich stärker. Beruht die Aufnahme weiterer Gesellschafter einzig darauf, die Eigenkapitalausstattung der Gesellschaft durch Zuführung von Eigenkapital zu stärken, sollen die Einfluss- und Mitbestimmungsrechte solcher Gesellschafter regelmäßig nur gering ausfallen. Sie sollen die Stellung als reine Kapitalgeber mit möglichst geringem Einfluss auf die Geschäftsführung und die Gesellschafterversammlung haben. Das Innenrecht der GmbH sieht ein **zwingendes Auskunfts- und Informationsrecht** aller Gesellschafter vor (§ 51 a GmbHG). Hiernach haben sämtliche Gesellschafter das Recht, Auskunft über die Angelegenheiten der Gesellschaft zu verlangen und sämtliche Bücher und Schriften der Gesellschaft einzusehen. Der Gesellschafter kann sich somit über § 51 a GmbHG grundsätzlich vollumfänglich über die Interna der Gesellschaft informieren. Darüber hinaus obliegt die Bestellung und Abberufung der Geschäftsführer den Gesellschaftern (§ 38 GmbHG). Schließlich steht der Gesellschafterversammlung gegenüber der Geschäftsführung ein Weisungsrecht zu, das auf der dominierenden Stellung der Gesellschafter in der Verfassung der GmbH und auf § 37 Abs. 1 GmbHG beruht.

Die Rechtsstellung von Kommanditisten einer KG ist hingegen mit deutlich schwächeren Rechten verbunden. Gem. § 164 HGB sind Kommanditisten von der Geschäftsführung der Gesellschaft ausdrücklich ausgeschlossen; lediglich bei außergewöhnlichen Geschäften bedarf es ihrer Zustimmung.<sup>11</sup> Das in §§ 116 Abs. 2, 164 HGB verankerte Zustimmungsrecht der Kommanditisten kann gesellschaftsvertraglich weitestgehend abbedungen werden.<sup>12</sup> Auch haben die Kommanditisten kein dem § 51 a GmbHG entsprechendes Auskunfts- und Informationsrecht.<sup>13</sup> Bei der GmbH & Co. KG lässt sich somit eine **deutlich schwächere Rechtsstellung der Kommanditisten** erreichen als dies bei Gesellschaftern einer GmbH rechtlich möglich wäre. Bei einer GmbH & Co. KG können reine Kapitalgeber einerseits als echte Gesellschafter beteiligt werden, andererseits lassen sich deren Gesellschafterrechte aber auf ein niedriges Mindestmaß beschränken. Die Gesellschaft muss also nicht um die Preisgabe sensibler Interna fürchten, wenn sie die Türe für kapitalgebende Dritte öffnet.

11 Entgegen dem Wortlaut des § 164 HGB handelt es sich nicht nur um ein bloßes Widerspruchsrecht, sondern es ist gem. § 116 Abs. 2 HGB ein Beschluss sämtlicher Gesellschafter erforderlich.

12 Freilich kann hierdurch gegebenenfalls die Stellung als Mitunternehmer gefährdet sein.

13 Gem. § 166 HGB können sie lediglich eine schriftliche Mitteilung des Jahresabschlusses verlangen.

## V. Kein Versterben des Komplementärs

- 13 Ist bei einer KG persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person, stellt sich die Frage, welche Auswirkungen deren Versterben hat. Gem. § 131 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 HGB führt der Tod eines Gesellschafters mangels abweichender gesellschaftsvertraglicher Bestimmung nicht zur Auflösung der Gesellschaft, sondern lediglich zum Ausscheiden des verstorbenen Gesellschafters. Diese gesetzlich verankerte Fortsetzungsklausel hilft jedoch nicht darüber hinweg, bei Versterben des einzigen persönlich haftenden Gesellschafters einen Ersatz-Komplementär zu benennen. Selbst wenn der Gesellschaftsvertrag eine Nachfolgeregelung bei Versterben des persönlich haftenden Gesellschafters vorsieht, kann der Gesellschafter gem. § 139 HGB sein Verbleiben in der Gesellschaft davon abhängig machen, dass ihm die Stellung eines Kommanditisten eingeräumt wird. Die erforderliche Planungssicherheit für die Gesellschaft ist somit nicht gegeben. Denn grundsätzlich ist eine **Personengesellschaft ohne Vollhafter nicht denkbar**. Ist hiernach keiner der Kommanditisten oder eine sonstige Person zur Übernahme der persönlichen Vollhaftung bereit, **wird die KG aufgelöst**. Dieses – regelmäßig unerwünschte – Ergebnis kann sich bei einer GmbH & Co. KG nicht ergeben. Ein Versterben der Komplementär-GmbH ist nicht denkbar. Bei einer natürlichen Person als Vollhafter empfiehlt es sich hingegen, bereits zu Lebzeiten des Vollhafters eine GmbH für den Fall seines Versterbens vorzuhalten und den automatischen Eintritt der GmbH als persönlich haftenden Gesellschafter in die KG bei Versterben des bisherigen Vollhafters gesellschaftsvertraglich zu fixieren; gegebenenfalls hierdurch notwendige Änderungen des Gesellschaftsvertrages sollten ebenfalls im Vorfeld (aufschiebend bedingt) vorgenommen werden. In der ohnehin schwierigen Situation nach Versterben des bisherigen Vollhafters sind dann gesellschaftsvertragliche Abstimmungen überflüssig.

## C. Erscheinungsformen

- 14 Die GmbH & Co. KG eröffnet mit ihrer Gesellschaftsstruktur vielfältige Gestaltungsmöglichkeiten. Da die Geschäftsführung einer gesonderten Gesellschaft, nämlich der Komplementär-GmbH, obliegt, können durch die gezielte Steuerung der Beteiligungsverhältnisse diverse Gestaltungsziele erreicht werden.

### I. Persönliche Haftung durch GmbH und eine natürliche Person

- 15 Eine KG kann grundsätzlich auch mehrere persönlich haftende Gesellschafter haben. Ist neben einer GmbH auch eine natürliche Person persönlich haftender Gesellschafter, bestehen gegenüber einer „normalen KG“ keine haftungs- oder gesellschaftsrechtlichen Besonderheiten. Gläubigern der KG steht neben der natürlichen Person zusätzlich die GmbH als Vollhafter zur Verfügung. Da zumindest eine natürliche Person als Vollhafter vorhanden ist, muss somit auch **keine**

**Firmierung unter „GmbH & Co. KG“** erfolgen, § 19 HGB. Denn eine besondere Warnung des Rechtsverkehrs ist nicht erforderlich. Aus diesem Grund ist richtigerweise begrifflich auch nicht von einer GmbH & Co. KG, sondern von einer KG zu sprechen. Insbesondere gelten hiernach die für die GmbH & Co. KG geltenden Publizitäts- und Mitbestimmungsvorschriften für eine KG mit natürlichen **und** juristischen Personen als Komplementäre gerade nicht.

## II. Die personenidentische GmbH & Co. KG

Sind die Kommanditisten der KG und die Gesellschafter der Komplementär-GmbH personenidentisch und sind deren Beteiligungen an beiden Gesellschaften jeweils gleich groß, spricht man von einer sog. „(personen-)identischen“ GmbH & Co. KG oder auch von einer GmbH & Co. KG „im engsten Sinne“.

Bei einer personen- und beteiligungsidentischen GmbH & Co. KG sind die **Willensbildungsprozesse beider Gesellschaften gleichgeschaltet**. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass die von Gesetzes wegen unterschiedlich ausgestalteten Mehrheitsquoten in der GmbH und der KG gesellschaftsvertraglich angeglichen sind. Das im Personengesellschaftsrecht geltende Einstimmigkeitsprinzip kollidiert ansonsten mit dem einfachen Mehrheitsprinzip des GmbH-Rechts, was zu unerwünschten Brüchen in der Willensbildung führen könnte. Um die Einheitlichkeit der Willensbildung kontinuierlich sicher zu stellen, müssen die Gesellschaftsverträge für einen künftigen Gleichlauf der Beteiligungsverhältnisse sorgen. Die Übertragungs- und Vererbungsmöglichkeiten von Gesellschaftsanteilen müssen aufeinander abgestimmt sein. Die Übertragungsmöglichkeiten unter Lebenden sind durch entsprechende Vinkulierungsklauseln gleichzuschalten; die einheitliche Vererbung von Gesellschaftsanteilen wird durch eine qualifizierte Nachfolgeklausel in der KG und eine entsprechende Zwangseinziehungsklausel in der GmbH erreicht.

## III. Die nichtpersonenidentische GmbH & Co. KG

Bei der nichtpersonenidentischen GmbH & Co. KG ist die Gesellschafterstruktur in KG und GmbH nicht identisch. So kann zwar derselbe Kreis von Personen Gesellschafter bei der einen wie der anderen Gesellschaft sein, die jeweilige Beteiligungshöhe kann aber unterschiedlich ausfallen. Ferner können Gesellschafter auch nur an einer Gesellschaft beteiligt sein, wodurch bereits keine Identität der Gesellschafterkreise besteht. Eine nichtidentische GmbH & Co. KG bietet sich als Gestaltungsmittel an, wenn es darum geht, bestimmte Gesellschafter zwar kapitalmäßig am Vermögen der KG zu beteiligen, diesen aber keinen oder möglichst geringen Einfluss auf die operative Geschäftsführung zu geben. Derartige Konstellationen ergeben sich regelmäßig bei Planung und Durchführung einer Unternehmensnachfolge,<sup>14</sup> wenn **einzelnen Nachfolgern ein stärkerer Einfluss** auf die Unternehmensführung eingeräumt werden soll. Im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge kann der Übergebende zu Lebzeiten bereits weite

<sup>14</sup> Siehe hierzu oben § 1 Rn. 8

Teile seines Vermögens auf die nächste Generation übertragen, das Zepter des Handelns aber in der Hand behalten, indem er die **Herrschaft über die Komplementär-GmbH** behält; den Einfluss der Kommanditisten, insbesondere deren Widerspruchsrecht nach § 164 HGB, wird er vor Übertragung der Kommanditanteile durch Änderung des Gesellschaftsvertrages weitestgehend reduziert haben.<sup>15</sup>

## IV. Einheitsgesellschaft

### 1. Gesellschaftsrechtlicher Gleichlauf

- 19 Bei einer identischen GmbH & Co. KG, bei der also in der KG und der GmbH Beteiligungsidentität besteht, wünschen die Beteiligten regelmäßig einheitliche gesellschaftsvertragliche Regelungen. Insbesondere die Regelungen zu Abstimmungen sowie Übertragung und Vererbung von Gesellschaftsanteilen sollen in beiden Gesellschaften gleich lauten. Ferner soll regelmäßig sicher gestellt sein, dass der Gleichlauf der Beteiligungsverhältnisse auch zukünftig, d.h. über Generationen hinweg, gesellschaftsvertraglich sichergestellt ist. Angesichts des grundsätzlichen Wesensunterschieds zwischen einer Personengesellschaft und einer Kapitalgesellschaft und den damit verbundenen unterschiedlichen gesetzlichen Ausgangsregelungen erfordert die **Verzahnung der beiden Gesellschaftsverträge** doch einen gewissen Aufwand bei Gestaltung und praktischer Handhabung der GmbH & Co. KG. **Einfacher und effektiver** ist die Verzahnung der beiden Gesellschaften durch die sog. Einheitsgesellschaft zu erreichen.
- 20 Die Gesellschaftsstruktur einer GmbH & Co. KG als Einheitsgesellschaft ist dadurch gekennzeichnet, dass sämtliche Geschäftsanteile der Komplementär-GmbH von der KG selbst gehalten werden. Die „eigentlichen“ Gesellschafter sind als Kommanditisten an der KG beteiligt; an der GmbH sind sie nicht unmittelbar beteiligt, sondern nur mittelbar über die KG, die sämtliche Anteile der GmbH hält. Die GmbH wiederum ist als persönlich haftender Gesellschafter an der KG beteiligt, wobei eine kapitalmäßige Beteiligung der GmbH am Vermögen der KG in der Praxis regelmäßig unterbleibt.

### 2. Gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit

- 21 Die Zulässigkeit der Einheitsgesellschaft ist nach anfänglichen Diskussionen zwischenzeitlich allgemein anerkannt, und zwar nicht nur vom Schrifttum, sondern auch vom Gesetzgeber selbst, der in § 172 HGB die Zulässigkeit dieser Gesellschaftsform unterstellt.

<sup>15</sup> Bei Beschneidung der Kommanditistenrechte ist jedoch stets darauf zu achten, dass die Mitunternehmerstellung, insbesondere die Mitunternehmerinitiative erhalten bleibt. Siehe hierzu § 4 Rn. 49.

### 3. Interne Willensbildung

Die Frage der internen Willensbildung bei einer Einheitsgesellschaft erscheint zunächst komplex. Denn die Gesellschafterrechte in der GmbH werden durch deren Gesellschafter, nämlich die KG, wahrgenommen. Die KG wiederum wird allgemein und somit auch bei der Wahrnehmung von Gesellschafterrechten in einem Beteiligungsunternehmen durch den persönlich haftenden Gesellschafter – nämlich die GmbH – vertreten. Für die GmbH handelt dann deren Geschäftsführer. Im Ergebnis führt dies dazu, dass der Geschäftsführer der GmbH selbst auch die Rechte der GmbH-Gesellschafter wahrnimmt. So würde bspw. der Geschäftsführer der GmbH selbst über **seine eigene Entlastung und Abberufung beschließen**. Dieses aus der wechselseitigen Beteiligung resultierende Ergebnis, dass die GmbH durch ihren Geschäftsführer die Gesellschafterrechte bei sich selbst wahrnimmt, ist freilich weder praktikabel noch rechtlich zulässig. Die Ausübung der Gesellschafterrechte in der Gesellschafterversammlung der GmbH kann sinnvollerweise nur **den Kommanditisten zustehen**. Über dieses Ergebnis besteht allgemeine Einigkeit. Lediglich die rechtlichen Konstruktionen zur Erreichung dieses Ergebnisses sind mannigfaltig. Teilweise wird vertreten, die mit der Einheitsgesellschaft verbundene Gleichschaltung auch auf die Gesellschafterversammlungen der beiden Gesellschaften zu beziehen, sodass die Gesellschafterversammlung der KG und die der Komplementär-GmbH eine untrennbare Einheit bilden.<sup>16</sup> Weiter wird vertreten, dass die Ausübung des Stimmrechts im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung den Kommanditisten automatisch zuwächst.<sup>17</sup> Unabhängig von den hierzu vertretenen Auffassungen, die allesamt zum selben Ergebnis gelangen, sollte in der beratenden Praxis schon aus Gründen der Rechtssicherheit folgender Weg beschritten werden:

22

#### ! Praxishinweis:

*Im Gesellschaftsvertrag der KG ist eine Regelung dahingehend aufzunehmen, dass die Gesellschafterrechte aus den Geschäftsanteilen an der Komplementär-GmbH unmittelbar von den hierzu bevollmächtigten Kommanditisten wahrgenommen werden.*

Die Wahrnehmung der Gesellschafterrechte wird also bereits im Gesellschaftsvertrag selbst rechtsgeschäftlich im Wege der Vollmacht auf die Kommanditisten übertragen.

23

Alternativ könnte auch geregelt werden, dass zwar der Geschäftsführer die Gesellschafterrechte in der Gesellschafterversammlung der GmbH wahrnimmt, hierzu aber nur nach entsprechender **Weisung der Kommanditisten** befugt ist. Die eigentliche Entscheidungsbefugnis würde somit inhaltlich bei den Kommanditisten liegen, der Geschäftsführer wäre lediglich zur Ausführung der von den Kommanditisten betroffenen Entscheidung berechtigt und verpflichtet.

24

<sup>16</sup> Schilling FS Barz, 72 ff.

<sup>17</sup> Scholz/K. Schmidt GmbHG Anh. § 45 Rn. 59.

## 4. Gläubigerschutz

- 25 Die besonderen Aspekte zur Wahrung des Gläubigerschutzes bei der Einheitsgesellschaft resultieren nicht aus deren besonderen gesellschaftsrechtlichen Struktur; vielmehr ergeben sie sich regelmäßig bei allen Gestaltungen wechselseitiger Gesellschaftsbeteiligungen. Zur Wahrung des Gläubigerschutzes ist bei der Einheitsgesellschaft sicherzustellen, dass einerseits das **Stammkapital der Komplementär-GmbH** und andererseits die **Hafteinlagen der Kommanditisten** unabhängig voneinander erbracht werden. Denn die Gläubiger der KG können darauf vertrauen, dass die im Handelsregister eingetragene Haftsumme durch die Kommanditisten und daneben auch das Stammkapital des Vollhafters aufgebracht wurde. Die beiden Haftungsmassen müssen unvermischt nebeneinander existieren.
- 26 § 172 Abs. 6 HGB regelt ausdrücklich den Fall, dass ein Kommanditist zur Erbringung der Haftsumme seine Beteiligung an der Komplementär-GmbH einbringt; in einem solchen Fall gilt die Haftsumme des Kommanditisten als nicht erbracht. Trotz Einbringung seiner GmbH-Anteile schuldet der Kommanditist weiterhin die Erbringung seiner Haftsumme. Darüber hinaus ist jedoch auch der Fall problematisch, dass ein Kommanditist seine Komplementärbeteiligung entgeltlich an die KG veräußert. Denn dies kann wirtschaftlich zur Rückgewähr der Kommanditeinlage führen. Folglich lebt die zunächst erloschene Kommanditistenhaftung gemäß § 172 Abs. 4 HGB wieder auf.
- 27 Zur Erreichung der Struktur einer Einheitsgesellschaft bieten sich grundsätzlich zwei Wege an: Die Kommanditisten der KG gründen auch die Komplementär-GmbH, um anschließend ihre Beteiligung an der Komplementär-GmbH auf die KG zu übertragen. Oder die KG übernimmt selbst die Gründung der GmbH, sodass die Struktur der Einheitsgesellschaft ohne notariell zu beurkundenden Übertragungsakt erreicht wird.

### ! Praxishinweis:

*Bei erster Variante eines entgeltlichen Erwerbs ist darauf zu achten, dass die KG die Beteiligung an der GmbH nur aus freiem, die Haftsumme übersteigendem Vermögen erwirbt.<sup>18</sup> Wird die Komplementär-GmbH nach der zweiten Variante durch die KG selbst gegründet, darf die KG die Stammeinlage der GmbH ebenfalls nur aus freiem Vermögen erbringen.*

- 28 Im Hinblick auf den Kapitalerhalt der GmbH sind die §§ 30, 31 GmbHG zu beachten. Hat die Komplementär-GmbH bspw. eine Vermögenseinlage bei der KG zu leisten, darf diese nur aus dem das Stammkapital übersteigenden Vermögen der GmbH erbracht werden; dasselbe gilt bei einer Leistung unmittelbar an die Kommanditisten. Gemäß § 31 GmbHG sind die Kommanditisten insoweit zur Erstattung an die GmbH verpflichtet, als diese Zahlungen an die KG geleistet hat. Ist die GmbH auch kapitalmäßig an der KG beteiligt, stellt diese Beteiligung einen Vermögenswert in der GmbH dar; wird durch Auszahlungen von der KG an deren Kommanditisten unmittelbar das Vermögen der KG geschmälert, verringert sich hierdurch mittelbar auch das Vermögen der GmbH. Denn **die Vermögenseinlage bei der KG stellt einen Beteiligungswert bei der GmbH dar**. Reduziert sich dieser nun durch Auszahlungen der KG an die

<sup>18</sup> Hesselmann/Lüke § 2 Rn. 397.

Kommanditisten so weit, dass bei der GmbH das Stammkapital unterschritten wird, haften die Kommanditisten der GmbH auf Rückzahlung gem. § 31 GmbHG.<sup>19</sup>

**!** Praxishinweis:

*Zur Vermeidung o.g. Haftungsrisiken sollten die GmbH-Anteile unentgeltlich auf die KG übertragen werden. Möchte man (aus Kostengründen) auf eine beurkundungspflichtige Übertragung der GmbH-Anteile verzichten und gründet deshalb die KG selbst die GmbH, ist auf eine ausreichende Kapitalausstattung der KG zu achten. Neben der Haftungsumme ist der KG das für die GmbH-Gründung erforderliche Stammkapital zur Verfügung zu stellen, damit letzteres von der KG erbracht werden kann, ohne dass hierdurch die Haftsumme angegriffen wird.*

## V. Mehrstufige GmbH & Co. KG

Begrifflich wird unter einer mehrstufigen oder doppelstöckigen GmbH & Co. KG eine solche verstanden, deren **Komplementärin wiederum eine GmbH & Co. KG ist**. Als Vollhafter fungiert also nicht – wie im Normalfall – eine GmbH, sondern eine GmbH & Co. KG. An der Zulässigkeit einer solchen mehrstufigen GmbH & Co. KG bestehen heute keine Zweifel mehr.<sup>20</sup> 29

Die mehrstufige GmbH & Co. KG wurde aus steuerlichen Notwendigkeiten heraus geboren; ferner spielte sie bei Umwandlungen einer GmbH in eine GmbH & Co. KG eine wichtige Rolle.<sup>21</sup> Aufgrund entsprechender Änderungen sowohl des Steuerrechts als auch des Umwandlungsrechts besteht für diese spezielle gesellschaftsrechtliche Variante der GmbH & Co. KG heute kein Bedürfnis mehr, weshalb die praktische Bedeutung weiter abnimmt. 30

Problematisch nach früherem Recht war die Frage, ob die als Komplementärin fungierende (Ober-)GmbH & Co. KG neben ihrer Geschäftsführungstätigkeit für die (Unter-)GmbH & Co. KG noch über einen originären eigenen Geschäftsbetrieb verfügen musste, um als Handelsgesellschaft gelten zu können. Diese Streitfrage hat mit Einführung des § 105 Abs. 2 HGB an Schärfe verloren, denn nunmehr genügt ausdrücklich auch eine vermögensverwaltende Tätigkeit;<sup>22</sup> vorausgesetzt, die (konstitutive) **Eintragung im Handelsregister** ist erfolgt. 31

U.E. kann aber bereits in der Übernahme der Geschäftsführung für eine andere Gesellschaft eine gewerbliche Tätigkeit erblickt werden;<sup>23</sup> erfordert diese dann nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb, stellt die Komplementärgesellschaft auch ohne Handelsregistereintragung eine GmbH & Co. KG dar. Um die dargestellten Rechtsunsicherheiten zu umgehen, empfiehlt sich allerdings, die Eintragung der Komplementär GmbH & Co. KG im Handelsregister auf jeden Fall vornehmen zu lassen, nicht zuletzt auch zur Vermeidung der Haftungsrisiken aus § 176 Abs. 1 HGB. 32

19 Hierzu BGHZ 60, 324, 328; 110, 342, 355 ff.

20 Vgl. nur Baumbach/Hopt HGB Anh. 177 a Rn. 9.

21 Hierzu MünchHdB.GesR II/Mutter § 53 Rn. 17.

22 Dass die Komplementärgesellschaft nicht „nur eigenes Vermögen“ verwaltet, sondern daneben auch die Geschäftsführung für die Unter-GmbH & Co. KG übernimmt, schadet nicht; MüKo/Grunewald HGB § 161 Rn. 100.

23 In diesem Sinne Binz/Sorg § 2 Rn. 26.

- 33 Für die **unternehmerische Mitbestimmung** bei der mehrstöckigen GmbH & Co. KG ist § 4 Abs. 1 S. 2 und 3 MitbestG zu beachten. Diese Regelungen sollen eine Umgehung der allgemeinen Mitbestimmungspflicht durch derartige gesellschaftsrechtliche Gestaltungen verhindern. Sämtliche Arbeitnehmer der Kommanditgesellschaft selbst und deren Komplementär-GmbH & Co. KG werden hiernach der Komplementär-GmbH der obersten GmbH & Co. KG zugerechnet. Dies gilt entsprechend, wenn sich die Verbindung von GmbH & Co. KG in dieser Weise fortsetzt. Entscheidend für die Mitbestimmung bei der mehrstöckigen GmbH & Co. KG ist somit, ob die Komplementär-GmbH der Ober-GmbH & Co. KG einschließlich Hinzurechnung mehr als 2000 Arbeitnehmer hat. Der mitbestimmte Aufsichtsrat ist dann bei der Komplementär-GmbH der Obergesellschaft zu bilden. Umstritten ist in diesem Zusammenhang die Bedeutung der Mehrheitsidentität i.S.d. § 4 Abs. 1 S. 1 MitbestG. Teilweise wird für das Eingreifen der Mitbestimmungspflicht nach Satz 3 der Vorschrift verlangt, dass die Voraussetzungen des Satzes 1 vollständig erfüllt sein müssen. Die Kommanditisten der Unter-GmbH & Co. KG müssen zugleich auch die Anteils- oder Stimmenmehrheit bei der Ober-GmbH & Co. KG halten; für Gesellschafteridentität reiche es auch nicht aus, wenn die Kommanditisten der Untergesellschaft die Mehrheit bei der Komplementär-GmbH der Obergesellschaft halten. Ferner dürften weder die Komplementär-GmbH noch die Ober-GmbH & Co. KG einen eigenen Geschäftsbetrieb mit in der Regel mehr als 500 Arbeitnehmern haben. Liegt keine Unternehmenseinheit in diesem Sinne vor, könne § 4 Abs. 1 MitbestG nicht eingreifen.<sup>24</sup> Zu beachten ist jedoch, dass unabhängig vom Eingreifen des § 4 MitbestG eine Mitbestimmungspflicht über § 5 MitbestG in Frage kommt. Ausgehend vom Wortlaut der Vorschrift und der Gesetzesintention, eine Umgehung der Mitbestimmung durch derartige Zwischenschaltung von Gesellschaften möglichst zu vermeiden, ist u.E. eine derartige Mehrheitsidentität für das Eingreifen der Mitbestimmungspflicht nicht erforderlich.<sup>25</sup> Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass für eine mehrstufige GmbH & Co. KG heute kein echtes Bedürfnis mehr besteht und auch aus mitbestimmungsrechtlicher Sicht keine Vorteile bestehen.

## VI. Publikums-Kommanditgesellschaft

- 34 Wird eine KG als Instrument zur Kapitalanlage eingesetzt, spricht man auch von einer „Publikums-KG“. Anleger, die sich als Kommanditisten an der Gesellschaft beteiligen, kommen so in den Genuss einer Haftungsbeschränkung; gleichzeitig können sie die steuerrechtlichen Vorteile einer Personengesellschaft, insbesondere der steuerlichen Gewinn- und Verlustzurechnung, für sich in Anspruch nehmen. Allerdings hat dieser steuerliche Vorteil aufgrund der §§ 15 a, 15 b EStG an Bedeutung verloren.<sup>26</sup> Ausgehend vom personalistischen Gepräge einer Kommanditgesellschaft erscheint eine Publikums-KG gesellschaftsrechtlich geradezu systemfremd. Die ursprüngliche Gesetzesintention bei einer KG ging von einem überschaubaren Gesellschafterkreis aus; zwischen den Personengesellschaftern bestehendes Vertrauen auf die gemeinsame Unternehmung bildet die Grundlage für die gemeinsame wirtschaftliche Betätigung. Verfügt

24 MünchHdB.GesR II/Mutter § 53 Rn. 13; Schlegelberger/Martens, § 161 Rdnr. 188.

25 Hierzu Naendrup/GK-MitbestG § 4 Rn. 28; Ulmer/Habersack/Henssler MitbestG § 4 Rn. 22.

26 Hesselmann/Hoppe § 2 Rn. 282.