

GESELLSCHAFTSRECHTLICHE
UNTERNEHMENSPRAXIS

Söffing

Die GmbH & Co. KG

4. Auflage

Söffing · Die GmbH & Co. KG

Gesellschaftsrechtliche Unternehmenspraxis

Die GmbH & Co. KG

Begründet von

Prof. Dr. Günter Söffing †

RA, StB, Richter am BFH a. D.

Fortgeführt von

Michael Bisle, RA, FfStR

Prof. Dr. Dorothee Hallerbach, RA, FfStR

Prof. Dr. Lars Micker, RA, LL.M.

Dr. Florian Oppel, LL.M., RA, StB, FfStR

Dr. Michael Rust, RA, FfStR

Dr. Matthias Söffing, RA, FfStR

Dr. Thomas Streit LL.M.Eur., RA, FfStR

Dr. Günter Winkels, RA, StB, FfStR,

Wirtschaftsjurist (Univ. Bayreuth)

Ausgeschieden

Dr. Bastian Schenkel, LL.M., RA, StB, FfStR

Georg Seitz, StB

Prof. Dr. Oliver Zugmaier, RA, FfStR

4., überarbeitete Auflage

Es haben bearbeitet:

Bisle: Teil A

Prof. Dr. Hallerbach: Teil B: 3.4-3.8; 3.11-3.12.2; 3.14, 4.

Prof. Dr. Micker: Teil B: 1.-3.3; 3.9-3.10; 3.12.3; 3.13; 3.15

Dr. Söffing: Teil B: 3.16-3.17, 6., 7., 8.

Dr. Oppel: Teil C: 3., 4., 6.

Dr. Winkels: Teil C: 1., 2., 5.

Dr. Rust/Dr. Streit: Teil B: 5.

ISBN 978-3-482-**57264-7**

eISBN 978-3-482-00028-7

4. überarbeitete Auflage 2021

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2009

www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Satz: PMGi Agentur für intelligente Medien GmbH, Hamm

Druck: CPI books, Leck

VORWORT

Allein in der Zeit vom Erscheinen der Voraufgabe im April 2016 bis heute finden sich knapp 200 Entscheidungen des BFH zu einer bzw. im Zusammenhang mit einer GmbH & Co. KG. Diese Vielzahl an Verfahren zeigt unmissverständlich auf, wie hoch die Praxisrelevanz dieser hybriden Gesellschaftsform nach wie vor ist. Dabei betreffen die Entscheidungen des BFH nicht etwa allein den § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, sondern auch andere Steuerarten bis hin zu internationalen Sachverhaltsgestaltungen.

Der Einsatz der GmbH & Co. KG als Gestaltungsmittel bedarf schon mancherorts höchster Konzentration des jeweiligen Beraters. Nicht allzu selten wird beispielsweise das Tatbestandsmerkmal „keine Tätigkeit im Sinne Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1 ausübt“ übersehen. D. h., die Kommanditgesellschaft ist nicht wegen einer etwaigen Prägung gewerblich tätig, sondern originär gewerblich tätig. Dies kann in mancherlei Hinsicht von erheblicher Bedeutung sein. Beispielsweise im Rahmen des sog. Vermögensvermögensstests gemäß § 13b Abs. 3 ff. ErbStG. Nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG wird bei der Prüfung der Finanzmittel ein sog. 15%iger Sockelbetrag als Freibetrag gewährt. Dies gilt aber nach Satz 4 dieser Norm nur dann, wenn die Gesellschaft nach ihrem Hauptzweck einer Tätigkeit im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG dient. Streng genommen kann mithin eine gewerblich geprägt Personengesellschaft nie und nimmer in den Genuss des Sockelbetrags gelangen. Denn eine gewerblich geprägte Kommanditgesellschaft liegt nur dann vor, wenn sie eben keine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt.

Mussten wir im Vorwort der Voraufgabe darauf hinweisen, dass die Reform des ErbStG noch nicht abschließend das Gesetzgebungsverfahren durchlaufen hatte, so ist nunmehr das ErbStG i. d. F. des Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 4. 11. 2016 Gegenstand dieses Buches. Überhaupt war es die Aufgabe aller Autoren die Masse von Gerichtsentscheidungen, Äußerungen der Finanzverwaltung und Meinungen des Schrifttums zu sichten und aufzuarbeiten.

Wir hoffen, weiterhin sowohl dem künftigen Leser als auch dem Studierenden der Rechtswissenschaften und der Betriebswirtschaftslehre ein praxisnahes Buch an die Hand zu geben, dass auch den Einstieg in die wissenschaftliche Problembewältigung vermitteln kann. Dies gilt nicht nur im Hinblick auf das Steuerrecht, sondern auch auf die handels- und gesellschaftsrechtlichen Grundlagen.

Herne, im November 2020

Verfasser
Verlag

INHALTSÜBERSICHT

Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	IX
Literaturverzeichnis	XXXV
Abkürzungsverzeichnis	XXXIX

Teil A: Handelsrechtliche Grundlagen der GmbH und Co. KG	Rz.	Seite
1. Wesensmerkmale der GmbH & Co. KG	1	1
2. Vorteile der Rechtsform	16	4
3. Erscheinungsformen	36	6
4. Entstehung	101	16
5. Einlagepflicht	181	33
6. Geschäftsführungsbefugnis, Vertretungsmacht	221	39
7. Haftung	281	49
8. Mitgliedschaft	331	57
9. Rechnungslegung	351	61
10. Rechte der Gesellschafter	401	68
11. Pflichten der Gesellschafter	431	74
12. Krise der Gesellschaft	441	76
13. Ausscheiden aus der Gesellschaft	456	78
14. Nießbrauch am Gesellschaftsanteil	521	90
15. Treuhandstellung	556	95
16. Unterbeteiligung	576	99
17. Stille Beteiligung	591	102
18. Aufsichtsrat/Beirat	606	104

Teil B: Die GmbH & Co. KG im Steuerrecht		
1. Die steuerliche Anerkennung der GmbH & Co. KG	631	107
2. Die verschiedenen Formen der GmbH & Co. KG	641	108
3. Einkommensteuer (Körperschaftsteuer)	656	111
4. Gewerbesteuer	3571	779

	Rz.	Seite
5. Umsatzsteuer	3641	791
6. Erbschaft- und Schenkungsteuer	3771	831
7. Verfahrensfragen	4001	896
8. Verfahrensrecht	4041	904
Teil C: Die GmbH & Co. KG im Umwandlungssteuerrecht		
1. Einführung	4121	922
2. Verschmelzung, Formwechsel, Aufspaltung in und Abspaltung auf eine GmbH & Co. KG (§§ 3 ff., 9, 16 UmwStG)	4141	930
3. Einbringung von Sachgesamtheiten in eine GmbH & Co. KG (§ 24 UmwStG)	4371	971
4. Einbringung von Sachgesamtheiten in eine Kapitalgesellschaft (§§ 20 ff. UmwStG)	4531	1013
5. Auslandsaspekte bei der Umwandlung einer GmbH & Co. KG	4701	1046
6. Realteilung und Übertragungen nach § 6 Abs. 5 EStG	4751	1053
Stichwortverzeichnis		1055

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
Literaturverzeichnis	XXXV
Abkürzungsverzeichnis	XXXIX

TEIL A: HANDELSRECHTLICHE GRUNDLAGEN DER GMBH UND CO. KG	Rz.	Seite
1. Wesensmerkmale der GmbH & Co. KG	1	1
2. Vorteile der Rechtsform	16	4
3. Erscheinungsformen	36	6
3.1 Beteiligungsidentische GmbH & Co. KG	37	7
3.2 Nicht beteiligungsidentische GmbH & Co. KG	39	8
3.3 Einmann-GmbH & Co. KG	40	8
3.4 Publikums-GmbH & Co. KG	42	8
3.5 Limited & Co. KG	46	9
3.6 Unternehmergesellschaft & Co. KG	66	12
3.7 Mehrstöckige GmbH & Co. KG	69	13
3.8 Einheits-GmbH & Co. KG	76	13
3.8.1 Willensbildung	78	14
3.8.2 Kapitalerhalt	79	15
4. Entstehung	101	16
4.1 Gründung der Komplementär-GmbH	102	16
4.1.1 Musterprotokoll	103	16
4.1.2 Unternehmergesellschaft	106	18
4.1.3 Gegenstand	111	20
4.1.4 Anmeldung	112	20
4.2 Gründung der KG	121	22
4.2.1 Anmeldung	124	22
4.2.2 Gesellschaftsvertrag	129	23
4.3 Gesellschafter	136	26
4.3.1 Komplementär	137	26
4.3.2 Kommanditist	140	27
4.4 Firma	146	27

	Rz.	Seite
4.5 Geschäftsbrief	166	31
4.6 Webimpressum	170	32
5. Einlagepflicht	181	33
5.1 Erbringung der Einlage	187	34
5.2 Einlagerückgewähr	201	37
5.3 Entnahmen bei negativem Kapitalkonto	211	38
6. Geschäftsführungsbefugnis, Vertretungsmacht	221	39
6.1 Allgemeines	221	39
6.2 Bestellung	227	41
6.3 Umfang der Geschäftsführungsbefugnis	228	41
6.4 Umfang der Vertretungsbefugnis	236	42
6.4.1 Beschränkung der Vertretungsmacht	237	43
6.4.2 Verbot des Selbstkontrahierens	240	43
6.4.3 Besonderheiten bei einer Einmann-GmbH & Co. KG	244	44
6.5 Ende der Geschäftsführungsbefugnis	251	45
6.6 Ende der Vertretungsbefugnis	256	46
6.7 Vergütung	258	47
6.8 Sozialversicherungspflicht des Geschäftsführers	259	47
6.9 Haftung des Geschäftsführers	260	47
6.9.1 Haftung gegenüber der KG	261	48
6.9.2 Haftung gegenüber den Gesellschaftern	264	48
6.9.3 Haftung gegenüber Dritten	265	49
7. Haftung	281	49
7.1 Haftung vor Eintragung der GmbH & Co. KG	282	50
7.1.1 Originär gewerbliche GmbH & Co. KG	284	50
7.1.2 Kein Handelsgewerbe nach § 1 Abs. 2 HGB	285	51
7.1.3 Haftung vor Eintragung der Komplementär-GmbH	289	51
7.2 Haftung nach Eintragung der GmbH & Co. KG in das Handelsregister	296	52
7.2.1 Haftung des Komplementärs	297	52
7.2.2 Haftung des Kommanditisten	302	53
7.2.2.1 Haftung des eintretenden Kommanditisten	304	54
7.2.2.2 Haftung des ausscheidenden Kommanditisten	310	55
7.2.2.3 Haftung im Erbfall	312	56

	Rz.	Seite
8. Mitgliedschaft	331	57
8.1 Kapitalanteil	332	57
8.1.1 Gesetzliche Regelung	332	57
8.1.2 Vereinbarte Kapitalkonten	338	58
9. Rechnungslegung	351	61
9.1 Allgemeines	351	61
9.2 Größenabhängige Erleichterungen	354	61
9.3 Besonderheiten der GmbH & Co. KG	366	64
9.3.1 Rechtsverhältnisse zu den Gesellschaftern	367	64
9.3.2 Eigenkapitalausweis	369	64
9.3.3 Einzelne Bilanzpositionen	371	65
9.4 Frist zur Aufstellung	376	66
9.5 Prüfungspflicht	377	66
9.6 Offenlegung	378	66
10. Rechte der Gesellschafter	401	68
10.1 Mitwirkungsrechte	401	68
10.2 Informationsrechte	408	71
10.3 Gewinnansprüche, Verlustbeteiligung	412	72
10.4 Entnahmerechte	415	73
11. Pflichten der Gesellschafter	431	74
11.1 Gesellschaftsrechtliche Treuepflicht	431	74
11.2 Wettbewerbsverbot	433	75
12. Krise der Gesellschaft	441	76
13. Ausscheiden aus der Gesellschaft	456	78
13.1 Kündigung	457	78
13.1.1 Kündigung durch den Gesellschafter	457	78
13.1.2 Kündigung durch die Gesellschaft	460	79
13.2 Gesellschafterwechsel	462	79
13.2.1 Gesellschafterwechsel bei der Komplementär-GmbH	463	79
13.2.2 Gesellschafterwechsel bei der KG	464	80
13.2.3 Eintritt in eine bestehende GmbH & Co. KG	465	80
13.2.4 Austritt aus einer bestehenden GmbH & Co. KG	470	81
13.2.5 Anteilsübertragung	473	82
13.3 Tod des Gesellschafters	481	83
13.3.1 Allgemeines	481	83

	Rz.	Seite
13.3.2 Nachfolgeklauseln	483	83
13.4 Folge des Ausscheidens	491	85
13.4.1 Abfindung	494	86
13.4.1.1 Allgemeines	494	86
13.4.1.2 Abfindungsklauseln	496	86
13.5 Herabsetzung des Kommanditkapitals	498	88
13.6 Liquidation der Gesellschaft	499	88
13.7 Auflösungsgründe	500	88
14. Nießbrauch am Gesellschaftsanteil	521	90
14.1 Allgemeines	521	90
14.2 Nießbrauchsbestellung	525	91
14.3 Rechtsfolgen	536	93
14.3.1 Nießbrauch am Kommanditanteil	536	93
14.3.1.1 Gesellschaftsrechte	536	93
14.3.1.2 Nutzungsrecht	538	94
14.4 Dauer	540	95
15. Treuhandstellung	556	95
15.1 Arten	556	95
15.2 Zweck	557	96
15.3 Abgrenzung	558	96
15.4 Begründung	559	97
15.5 Rechtsfolgen	562	98
15.6 Beendigung	566	99
16. Unterbeteiligung	576	99
16.1 Allgemeines	576	99
16.2 Begründung	579	100
16.3 Rechte und Pflichten des Unterbeteiligten	580	101
16.4 Beendigung der Unterbeteiligung	583	102
17. Stille Beteiligung	591	102
17.1 Allgemeines	591	102
17.2 Begründung der stillen Beteiligung	592	103
17.3 Rechte und Pflichten des stillen Gesellschafters	594	103
17.4 Beendigung der stillen Beteiligung	596	104
18. Aufsichtsrat/Beirat	606	104

TEIL B: DIE GMBH & CO. KG IM STEUERRECHT

Rz.

Seite

1. Die steuerliche Anerkennung der GmbH & Co. KG	631	107
2. Die verschiedenen Formen der GmbH & Co. KG	641	108
3. Einkommensteuer (Körperschaftsteuer)	656	111
3.1 Grundsätzliches	656	111
3.2 Die Einkunftsarten der GmbH & Co. KG	666	113
3.2.1 Die gewerblich tätige GmbH & Co. KG	666	113
3.2.1.1 Allgemeines	666	113
3.2.1.2 Selbständigkeit	669	114
3.2.1.3 Nachhaltigkeit	670	114
3.2.1.4 Gewinnerzielungsabsicht	696	119
3.2.1.5 Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr	759	139
3.2.1.6 Die negativen Merkmale des § 15 Abs. 2 EStG	770	141
3.2.2 Die land- und forstwirtschaftlich tätige GmbH & Co. KG und die GmbH & Co. KG, die eine selbständige Arbeit zum Gegenstand hat	781	142
3.2.3 Die teilweise gewerblich tätige GmbH & Co. KG (Infektions- oder Abfärbevorschrift – § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG)	786	145
3.2.4 Die gewerblich geprägte GmbH & Co. KG	811	153
3.2.4.1 Die frühere Geprägerechtsprechung	811	155
3.2.4.2 Die Aufgabe der Geprägerechtsprechung	813	155
3.2.4.3 Die Geprärevorschrift des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG	815	156
3.2.4.4 Sinn und Zweck der Geprärevorschrift	817	156
3.2.4.5 Die Voraussetzungen der Geprärevorschrift	820	157
3.2.5 Die Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer	881	177
3.2.5.1 Mitunternehmerschaft	881	177
3.2.5.2 Mitunternehmer	892	181
3.2.6 Die vermögensverwaltende GmbH & Co. KG	1016	201
3.2.7 Publikums-GmbH & Co. KG	1021	204
3.3 Die Einkunftsarten der Gesellschafter einer GmbH & Co. KG	1031	205
3.3.1 Grundsätzliches	1031	205

		Rz.	Seite
3.3.2	Die Zebragesellschaft	1034	206
3.4	Allgemeines zum Betriebsvermögen und zum Privatvermögen	1046	211
3.4.1	Grundsätzliches	1046	211
3.4.2	Notwendiges Betriebsvermögen	1053	212
3.4.3	Gewillkürtes Betriebsvermögen	1055	213
3.4.3.1	Objektiver Förderungszusammenhang	1058	214
3.4.3.2	Subjektive Bestimmung	1065	216
3.4.4	Privatvermögen	1070	217
3.4.5	Ausweis des Betriebsvermögens	1071	217
3.5	Betriebsvermögen bei der GmbH & Co. KG	1081	218
3.5.1	Das Gesellschaftsvermögen	1084	219
3.5.1.1	Begriff	1084	219
3.5.1.2	Gesellschaftsvermögen als notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen	1094	222
3.5.1.3	Notwendiges Privatvermögen	1099	223
3.5.2	Grundsätzliches zum Sonderbetriebsvermögen	1111	226
3.5.2.1	Allgemeines	1111	227
3.5.2.2	Arten des Sonderbetriebsvermögens	1113	227
3.5.2.3	Anteile an Wirtschaftsgütern	1115	228
3.5.2.4	Schwestergesellschaften	1119	229
3.5.2.5	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und aus selbständiger Arbeit	1124	232
3.5.2.6	Gewinnermittlungsart	1125	232
3.5.2.7	Sonderbetriebsvermögen und § 6b EStG	1126	232
3.5.3	Sonderbetriebsvermögen I	1136	233
3.5.3.1	Allgemeines	1136	233
3.5.3.2	Notwendiges und gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen I	1139	234
3.5.3.3	Wirtschaftsgüter, die einem Dritten gehören	1140	234
3.5.3.4	Beispiele für Sonderbetriebsvermögen I	1145	236
3.5.3.5	Beispiele, in denen kein Sonderbetriebsvermögen I vorliegt	1148	237
3.5.4	Sonderbetriebsvermögen II bei einer GmbH & Co. KG	1156	237
3.5.4.1	Notwendiges Sonderbetriebsvermögen II	1156	238

		Rz.	Seite
3.5.4.2	Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen II	1187	250
3.5.5	Negatives Sonderbetriebsvermögen	1196	251
3.5.6	Geldforderungen als Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens?	1206	253
3.5.6.1	Beitragsleistungen	1206	253
3.5.6.2	Geldforderungen gegen die GmbH & Co. KG	1208	253
3.5.7	Zur Rechtfertigung des Sonderbetriebsvermögens	1241	262
3.6	Leistungsbeziehungen zwischen einer GmbH & Co. KG und ihren Mitunternehmern	1249	265
3.6.1	Vorbemerkung	1249	266
3.6.2	Allgemeines	1250	266
3.6.3	Mögliche Fälle der Überführung bzw. Übertragung von Wirtschaftsgütern	1261	268
3.6.4	Rechtsentwicklung	1269	269
3.6.4.1	Rechtsprechung und Mitunternehmererlass	1269	269
3.6.4.2	Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002	1271	270
3.6.4.3	Steuersenkungsgesetz, Unternehmenssteuer- erfordernisse und Jahressteuergesetz 2010	1272	270
3.6.5	Überblick über die Regelungen in § 6 Abs. 5 EStG i. d. F. des Jahressteuergesetzes 2010	1276	271
3.6.6	Unterschied zwischen Überführung und Übertragung	1286	274
3.6.7	Überführung von Wirtschaftsgütern	1288	275
3.6.8	Übertragung zwischen dem Gesellschaftsvermögen einer GmbH & Co. KG und einem anderen Betriebsvermögen des Mitunternehmers der GmbH & Co. KG oder umgekehrt	1296	275
3.6.8.1	Allgemeines	1296	275
3.6.8.2	Entgeltliche und unentgeltliche Übertragung	1299	276
3.6.8.3	Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten	1304	278
3.6.8.4	Übertragung gegen Minderung von Gesellschaftsrechten	1315	282
3.6.8.5	Sonstige Veräußerungen	1317	282

	Rz.	Seite
3.6.8.6	Übertragung teils gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten teils gegen sonstiges Entgelt	1328 285
3.6.8.7	Teilentgeltliche Übertragung	1331 287
3.6.9	Übertragung zwischen dem Gesellschaftsvermögen einer GmbH & Co. KG und dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers	1351 287
3.6.9.1	Allgemeines	1351 287
3.6.9.2	Unentgeltliche Übertragung und Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten	1353 288
3.6.9.3	Sonstige Veräußerungen	1355 288
3.6.9.4	Teilentgeltliche Übertragung	1361 289
3.6.10	Übertragungen zwischen dem Sonderbetriebsvermögen und dem Gesellschaftsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an der der Mitunternehmer beteiligt ist	1366 290
3.6.11	Übertragung zwischen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer	1376 291
3.6.11.1	Unentgeltliche Übertragung	1376 291
3.6.11.2	Entgeltliche Übertragung	1386 294
3.6.11.3	Teilentgeltliche Übertragung	1393 296
3.6.12	Übertragung zwischen einem anderen Betriebsvermögen eines Mitunternehmers und dem Sonderbetriebsvermögen eines anderen Mitunternehmers derselben Mitunternehmerschaft	1401 296
3.6.13	Übertragung von dem Gesellschaftsvermögen einer GmbH & Co. KG in das Privatvermögen eines ihrer Mitunternehmer	1405 297
3.6.14	Übertragung von Privatvermögen ins Gesellschaftsvermögen	1414 299

	Rz.	Seite
3.6.15	Überführung zwischen Privatvermögen und Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers	1431 302
3.6.16	Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen dem Privatvermögen eines Mitunternehmers und dem Sonderbetriebsvermögen eines anderen Mitunternehmers	1432 302
3.6.17	Übertragung bei mittelbarer Beteiligung	1438 303
3.6.18	Übertragung zwischen Schwestergesellschaften	1456 306
3.6.18.1	Begriff „Schwestergesellschaft“	1456 306
3.6.18.2	Veräußerung	1457 306
3.6.18.3	Buchwertfortführung	1458 307
3.6.18.4	Abweichende Literaturmeinungen	1459 307
3.6.18.5	Stellungnahme	1461 308
3.6.18.6	Gestaltungsalternativen	1470 310
3.6.19	Sicherstellung der späteren Besteuerung	1481 313
3.6.20	Die dreijährige Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG	1485 314
3.6.20.1	Der Inhalt des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG	1485 314
3.6.20.2	Sinn und Zweck der Sperrfrist	1486 314
3.6.20.3	Veräußerung und Entnahme	1487 315
3.6.20.4	Ende der Sperrfrist	1491 316
3.6.20.5	Rückwirkung	1495 317
3.6.20.6	Vermeidung der Sperrfrist durch Ergänzungsbilanz	1499 318
3.6.21	Sonstige Leistungen	1506 318
3.7	Sondervergütungen	1516 320
3.7.1	Allgemeines	1516 320
3.7.1.1	Begriff der Sondervergütung	1516 320
3.7.1.2	Grenzen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Teilsatz 2 EStG	1536 323
3.7.1.3	Sinn und Zweck der Behandlung von Sondervergütungen als gewerbliche Einkünfte	1546 326
3.7.1.4	Sondervergütungen als nachträgliche Einkünfte	1549 328

		Rz.	Seite
3.7.2	Tätigkeitsvergütung	1561	329
3.7.2.1	Allgemeines	1561	329
3.7.2.2	Pensionsrückstellungen für Mitunternehmer einer GmbH & Co. KG	1586	335
3.7.2.3	Tätigkeitsvergütungen für Zeiten vor Mitunternehmereigenschaft	1611	340
3.7.2.4	Weitere Vergütungen, die nicht unter § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Teilsatz 2 EStG fallen	1621	342
3.7.2.5	Die geleistete Tätigkeit stellt sich als Wertabgabe aus einem anderen Betrieb des Kommanditisten oder Komplementärs dar	1631	344
3.7.2.6	Pensionsrückstellung für Fremdgeschäftsführer einer Komplementär-GmbH	1635	346
3.7.3	Vergütung für die Hingabe von Darlehen	1641	346
3.7.3.1	Grundsätzliches	1641	346
3.7.3.2	Darlehensgewährung vor Beitritt als Mitunternehmer einer GmbH & Co. KG	1648	348
3.7.3.3	Sonderfälle	1650	349
3.7.4	Vergütung für die Überlassung von Wirtschaftsgütern	1656	350
3.7.4.1	Allgemeines	1656	350
3.7.4.2	Sonderbetriebsvermögen	1658	351
3.7.4.3	Sonderfälle	1660	351
3.7.5	Verzicht eines Mitunternehmers einer GmbH & Co. KG auf Forderungen gegenüber seiner GmbH & Co. KG	1671	354
3.8	Bilanzierungskonkurrenz	1676	354
3.8.1	Einführung	1676	355
3.8.2	Die Subsidiaritätsthese	1681	356
3.8.2.1	Einführung	1681	356
3.8.2.2	Bedenken gegen die Subsidiaritätsthese	1686	357
3.8.2.3	Die Entscheidung des BFH	1688	357
3.8.2.4	Folgen der Ablehnung der Subsidiaritätsthese	1694	359
3.8.2.5	Zusammenfassung	1711	363

	Rz.	Seite
3.9 Gewinnermittlung	1721	365
3.9.1 Allgemeines zur Gewinnermittlung	1721	365
3.9.1.1 Unterschiedliche Ermittlung der Einkünfte bei den sieben Einkunftsarten	1721	365
3.9.1.2 Gewinneinkünfte	1726	366
3.9.1.3 Überschusseinkünfte	1741	368
3.9.2 Gewinnermittlung bei einer GmbH & Co. KG, die einen Betrieb zum Gegenstand hat	1751	369
3.9.2.1 Einführung	1751	369
3.9.2.2 Maßgeblichkeitsgrundsatz	1755	370
3.9.2.3 Transformation der Handelsbilanz in die Steuerbilanz	1757	370
3.9.2.4 Betriebsvermögensvergleich und Gewinnverteilung	1760	371
3.9.2.5 Sonderbetriebsvermögen	1766	372
3.9.2.6 Betriebsvermögensvergleich im Sonderbetriebsvermögen	1776	374
3.9.2.7 Gewinn eines Mitunternehmers und Gesamtgewinn einer GmbH & Co. KG	1778	375
3.9.2.8 Die steuerrechtliche Gesamtbilanz der GmbH & Co. KG	1780	376
3.9.2.9 Ergänzungsbilanz	1781	376
3.9.2.10 Beispiel für die Bilanzierung bei einer GmbH & Co. KG	1788	380
3.9.2.11 Personengesellschaften, die einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder eine selbständige Tätigkeit zum Gegenstand haben	1794	382
3.9.2.12 Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben	1801	383
3.9.2.13 Einlagen und Entnahmen	1826	389
3.9.3 Vermögensverwaltende GmbH & Co. KG	1831	390
3.9.3.1 Grundsätzliches	1831	390
3.9.3.2 Zebagesellschaften	1835	391
3.9.4 Einheitliche Gewinnermittlung und Buchführungspflicht	1841	391
3.9.4.1 Einheitliche Gewinnermittlung	1841	391

		Rz.	Seite
3.9.4.2	Buchführungspflicht	1843	391
3.9.5	Einheitliche Ausübung von Wahlrechten	1851	393
3.9.6	Grundzüge der korrespondierenden Bilanzierung	1856	394
3.9.7	Übertragung stiller Reserven	1861	397
3.9.7.1	Allgemeines	1861	397
3.9.7.2	R 6.6 EStR	1864	398
3.9.7.3	§ 6b EStG	1865	399
3.10	Schuldzinsenabzug und dessen Einschränkung durch § 4 Abs. 4a EStG sowie durch die Zinsschranke	1886	409
3.10.1	Allgemeines zum Schuldzinsenabzug	1886	409
3.10.1.1	Einleitung	1886	409
3.10.1.2	Schuldzinsen als Betriebsausgaben	1891	409
3.10.1.3	Schuldzinsen als Werbungskosten	1892	410
3.10.1.4	Schuldzinsen bei einer GmbH & Co. KG	1893	410
3.10.1.5	Historische Entwicklung	1901	412
3.10.2	Einschränkung des Schuldzinsenabzug gem. § 4 Abs. 4a EStG im Allgemeinen	1921	415
3.10.2.1	Inhalt des § 4 Abs. 4a EStG	1921	416
3.10.2.2	Entstehungsgeschichte	1931	417
3.10.2.3	Sinn und Zweck des § 4 Abs. 4a EStG	1933	418
3.10.2.4	Die Technik des § 4 Abs. 4a EStG	1937	419
3.10.2.5	Schuldzinsen für Investitionsdarlehen	1941	421
3.10.2.6	Überentnahmen und Unterentnahmen	1956	425
3.10.2.7	Gewinne und Verluste	1966	427
3.10.2.8	Entnahmen und Einlagen	1981	430
3.10.2.9	Ermittlung des Betrags der nicht abziehbaren Schuldzinsen (§ 4 Abs. 4a Sätze 3 und 4 EStG)	1985	433
3.10.2.10	Berücksichtigung der nicht abziehbaren Schuldzinsen	1990	435
3.10.3	Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG bei der GmbH & Co. KG	1996	435
3.10.3.1	Gesellschaftsbezogene oder gesellschaftsbezogener Betrachtungsweise	1996	435
3.10.3.2	Zu berücksichtigende Schuldzinsen	2006	437
3.10.3.3	Entnahmen/Einlagen bei einer GmbH & Co. KG	2011	438

	Rz.	Seite
3.10.3.4	Einbringungen	2020 439
3.10.3.5	Doppelstöckige GmbH & Co. KG	2021 440
3.10.3.6	Sachlicher Anwendungsbereich	2022 441
3.10.3.7	Zeitlicher Anwendungsbereich	2031 442
3.10.3.8	Verfassungsrechtliche Bedenken	2051 444
3.10.4	Die Zinsschranke nach § 4h EStG	2071 448
3.10.4.1	Grundsätzliches	2071 449
3.10.4.2	Sinn und Zweck der Vorschrift	2073 450
3.10.4.3	Übersicht über den Inhalt des § 4h EStG	2074 450
3.10.4.4	Die Grundsatzregelung des § 4h Abs. 1 EStG	2076 450
3.10.4.5	Zinsvortrag	2081 452
3.10.4.6	Anwendung des § 4h EStG bei Mitunternehmerschaften	2086 453
3.10.4.7	Konzerne und Konzernzugehörigkeit	2091 454
3.10.4.8	Verfassungs- und europarechtliche Bedenken	2093 455
3.11	Gewinnverteilung	2101 456
3.11.1	Allgemeines	2101 456
3.11.2	Die handelsrechtliche Gewinnverteilung bei einer GmbH & Co. KG	2106 457
3.11.2.1	Gesetzliche Regelungen	2106 457
3.11.2.2	Vertragliche Vereinbarungen	2108 458
3.11.3	Anwendung des handelsrechtlich maßgebenden Gewinnverteilungsschlüssels auf den steuerrechtlichen Gewinn	2110 458
3.11.4	Gewinnverteilungsabreden	2116 459
3.11.4.1	Allgemeines	2116 459
3.11.4.2	Sondervergütungen	2121 460
3.11.4.3	Vorabgewinn	2126 460
3.11.4.4	Außergesellschaftsrechtliche Vereinbarungen	2131 461
3.11.4.5	Änderung der Gewinnverteilungsabrede und Sondergewinnverteilungsabrede	2146 464
3.11.4.6	Rückwirkung von Gewinnverteilungsabreden	2156 465
3.11.4.7	Das Problem der Angemessenheit	2166 467
3.11.4.8	Der steuerliche Mehrgewinn	2176 469

		Rz.	Seite
3.11.4.9	Gewinnverteilung bei strafbarer Handlung eines Mitunternehmers	2201	472
3.11.4.10	Korrektur fehlerhafter Gewinnverteilung	2206	473
3.12	Das negative Kapitalkonto und § 15a EStG	2211	474
3.12.1	Das negative Kapitalkonto im Allgemeinen	2211	474
3.12.2	Das negative Kapitalkonto beim Kommanditisten	2221	476
3.12.2.1	Das Handelsrecht	2221	476
3.12.2.2	Das Steuerrecht	2226	477
3.12.3	Verluste bei beschränkter Haftung (§ 15a EStG)	2316	496
3.12.3.1	Entstehungsgeschichte und Grundkonzeption der Vorschrift	2316	497
3.12.3.2	Überblick über den Inhalt des § 15a EStG	2326	499
3.12.3.3	Persönlicher Anwendungsbereich des § 15a EStG	2332	500
3.12.3.4	Das Ausgleichs- und Abzugsverbot	2351	507
3.12.3.5	Erweiterter Verlustausgleich (§ 15a Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG)	2386	521
3.12.3.6	Verlustverrechnung mit späteren Gewinnen	2426	532
3.12.3.7	Einlageminderung	2471	543
3.12.3.8	Haftungsminderung	2501	551
3.12.3.9	§ 15a Abs. 3 Satz 4 EStG	2521	555
3.12.3.10	Kein „Umpolen“ von einem verrechenbaren Verlust in einen ausgleichs- bzw. abzugsfähigen Verlust	2531	557
3.12.3.11	Die Feststellung des verrechenbaren Verlusts	2566	565
3.13	Thesaurierte Gewinne (§ 34a EStG)	2586	569
3.13.1	Einleitung	2586	571
3.13.2	Historische Entwicklung	2596	572
3.13.3	Der Vorschlag des Wissenschaftlichen Beirats des Fachbereichs Steuer der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Ernst & Young	2601	573
3.13.4	Die Regelung des § 34a EStG	2606	574
3.13.4.1	Sinn und Zweck der Reglung	2606	574
3.13.4.2	Überblick über die Regelung	2608	574

	Rz.	Seite
3.13.4.3	Steuerlicher Vorteil	2621 576
3.13.4.4	Der begünstigte Personenkreis	2622 577
3.13.4.5	Voraussetzungen für die Tarifbegünstigung	2624 577
3.13.4.6	Antragstellung	2631 578
3.13.4.7	Rücknahme des Antrags nach § 34a EStG	2666 583
3.13.4.8	Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich	2671 584
3.13.4.9	Der nicht entnommene Gewinn	2676 585
3.13.4.10	Besonderheiten bei Mitunternehmern	2736 593
3.13.4.11	Die Höhe des begünstigten Steuersatzes	2751 598
3.13.4.12	Ausschluss der Tarifbegünstigung	2761 599
3.13.4.13	Festsetzung der tarifbegünstigten Steuer	2771 601
3.13.4.14	Grundsatz der Nachversteuerung	2776 601
3.13.4.15	Der nachversteuerungspflichtige Betrag	2781 602
3.13.4.16	Die Nachversteuerung	2785 604
3.13.4.17	Festsetzung der Nachsteuer	2851 617
3.13.4.18	Stundung der Nachsteuer	2853 618
3.13.4.19	Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags und gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen	2866 619
3.13.4.20	Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags	2876 621
3.13.4.21	Grenzüberschreitende Überführung oder Übertragung von Wirtschaftsgütern	2886 623
3.13.5	Verwendungsreihenfolge	2896 625
3.13.6	Verlustverrechnung	2901 626
3.13.6.1	Verlустаusgleich	2901 626
3.13.6.2	Verlustabzug	2907 627
3.13.7	Einkommensteuervorauszahlung	2911 627
3.14	Steuerstundungsmodelle	2921 628
3.14.1	Allgemeines	2921 628
3.14.2	Tatbestand	2926 630
3.14.3	Rechtsfolgen	2946 635
3.14.4	Verfahren	2951 635
3.15	Mitunternehmerwechsel	2961 636
3.15.1	Grundsätzliches	2961 636

	Rz.	Seite
3.15.2	Allgemeines zur Übertragung des Anteils eines Kommanditisten oder eines Komplementärs	2966 636
3.15.3	Veräußerung (entgeltliche Übertragung) des Anteils eines Komplementärs oder Kommanditisten	2976 639
3.15.3.1	Grundsätzliches	2976 640
3.15.3.2	Veräußerung eines Teils eines Anteils eines Komplementärs oder eines Kommanditisten	2996 644
3.15.3.3	Entbehrlichkeit einer Bilanzierung auf den Veräußerungszeitpunkt	3001 645
3.15.3.4	Veräußerungsfreibetrag	3011 646
3.15.3.5	Tarifvergünstigung nach § 34 EStG	3021 649
3.15.3.6	Doppelstöckige GmbH & Co. KG und Ausgliederung von wesentlichen Betriebsgrundlagen	3031 650
3.15.4	Unentgeltliche Übertragung des Anteils eines Komplementärs oder Kommanditisten	3036 651
3.15.5	Teilentgeltliche Übertragung eines Komplementär- bzw. Kommanditanteils	3041 661
3.15.5.1	Allgemeines	3041 661
3.15.5.2	Entgelt ist höher als das Kapitalkonto	3046 662
3.15.5.3	Entgelt übersteigt Kapitalkonto nicht	3051 664
3.15.6	Ausscheiden eines Kommanditisten (Komplementärs)	3056 664
3.15.6.1	Allgemeines	3056 665
3.15.6.2	Ausscheiden gegen Abfindung in Geld	3057 665
3.15.6.3	Ausscheiden gegen Sachwertabfindung	3081 673
3.15.6.4	Ausscheiden ohne Abfindung	3106 679
3.15.6.5	Aufgabe eines Kommandit- bzw. Komplementäranteils	3107 681
3.15.6.6	Eintritt eines Kommanditisten (Komplementärs)	3111 681
3.15.6.7	Tod eines Kommanditisten	3131 690
3.15.6.8	Tod eines Komplementärs	3171 697
3.15.7	Mitunternehmerwechsel und Sonderbetriebsvermögen	3176 697
3.15.7.1	Der Begriff Mitunternehmeranteil	3176 698

	Rz.	Seite
3.15.7.2	Sonderbetriebsvermögen beim Ausscheiden eines Mitunternehmers einer GmbH & Co. KG	3180 700
3.15.7.3	Behandlung von Sonderbetriebsvermögen im Erbfall	3183 700
3.15.8	Realteilung	3196 703
3.15.8.1	Begriff und Formen der Realteilung	3196 705
3.15.8.2	Gewinnneutrale Realteilung	3206 708
3.15.8.3	Sperrfrist	3301 727
3.15.8.4	Die Körperschaftsklausel des § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG	3336 735
3.15.8.5	Missbrauchsbekämpfung nach § 16 Abs. 5 EStG	3341 736
3.16	Familien-GmbH & Co. KG	3351 737
3.16.1	Grundsätzliches	3351 738
3.16.1.1	Begriff der Familienpersonengesellschaft	3351 738
3.16.1.2	Widerstreit der Interessen	3354 740
3.16.1.3	Problemstellung	3360 742
3.16.2	Die steuerrechtliche Anerkennung	3366 742
3.16.2.1	Allgemeines	3366 743
3.16.2.2	Klare Vereinbarungen	3376 746
3.16.2.3	Ernsthaftigkeit der Vereinbarungen	3386 748
3.16.2.4	Fremdvergleich	3426 756
3.16.2.5	Tatsächliche Durchführung	3471 764
3.16.2.6	Folgen der Nichtanerkennung eines Gesellschafters als Mitunternehmer	3486 766
3.16.3	Anerkennung der Gewinnverteilung	3491 768
3.16.3.1	Allgemeines	3491 768
3.16.3.2	Unterschiedliche Behandlung zwischen entgeltlichem und unentgeltlichem Beteiligungserwerb	3501 769
3.16.3.3	Entgeltlicher Beteiligungserwerb	3506 770
3.16.3.4	Unentgeltlicher Beteiligungserwerb	3516 771
3.16.4	Anerkennung von Absprachen über Barentnahmen	3532 775
3.17	Vollbeendigung einer GmbH & Co. KG	3536 776

	Rz.	Seite
4. Gewerbesteuer	3571	779
4.1 Allgemeines	3571	779
4.1.1 Hinzurechnungen nach § 8 GewStG	3581	781
4.1.2 Kürzungen nach § 9 GewStG	3586	781
4.2 Gewerbeverlust	3591	782
4.2.1 Unternehmensidentität	3596	782
4.2.2 Unternehmeridentität	3601	783
4.3 Veräußerungsgewinn	3606	784
4.4 Organschaft	3611	785
4.5 Ermittlung der Steuer	3616	786
4.6 Gewerbesteueranrechnung	3621	786
4.6.1 Allgemeines	3621	786
4.6.2 Grenzen der Anrechnung	3622	786
5. Umsatzsteuer	3641	791
5.1 Unternehmereigenschaft	3642	792
5.1.1 Unternehmereigenschaft der GmbH & Co. KG	3643	794
5.1.2 Unternehmereigenschaft der Gesellschafter	3644	794
5.1.3 Organschaft	3646	795
5.2 Entstehung und Veräußerung der GmbH & Co. KG, Veränderungen im Gesellschafterbestand	3653	802
5.2.1 Neugründung der GmbH & Co. KG und Kapitalerhöhung	3654	802
5.2.1.1 Gewährung von Gesellschaftsrechten durch die Gesellschaft	3655	802
5.2.1.2 Einbringung von Gegenständen durch die Gesellschafter	3656	803
5.2.2 Änderungen im Gesellschafterbestand	3661	805
5.2.2.1 Aufnahme eines Gesellschafters	3661	805
5.2.2.2 Anteilsveräußerung	3662	805
5.2.2.3 Ausscheiden eines Gesellschafters unter Anwachsung	3671	807
5.2.3 Veräußerung und Liquidation der GmbH & Co. KG	3676	807
5.2.3.1 Veräußerung der GmbH & Co. KG	3676	807
5.2.3.2 Liquidation der GmbH & Co. KG	3679	809
5.2.4 Formwechselnde Umwandlung der GmbH & Co. KG	3686	809

	Rz.	Seite
5.2.5 Verschmelzung und Spaltung der GmbH & Co. KG	3691	810
5.2.5.1 Verschmelzung	3692	810
5.2.5.2 Spaltung	3695	811
5.3 Leistungsaustausch zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft	3701	812
5.3.1 Allgemeines	3701	812
5.3.2 Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen	3703	813
5.3.3 Haftungsvergütung	3707	816
5.3.4 Kostenfaktor Umsatzsteuer – Auswege?	3709	817
5.4 Leistungsaustausch zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern	3721	818
5.5 Bemessungsgrundlage	3726	819
5.5.1 Bei entgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen	3726	819
5.5.2 Bei verbilligten Lieferungen und sonstigen Leistungen	3727	820
5.5.3 Bei unentgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen	3728	820
5.6 Vorsteuerabzug	3736	821
5.6.1 Rechnungsstellung	3740	823
5.6.2 Vorsteuerabzug auf Ebene der GmbH & Co. KG	3741	824
5.6.3 Vorsteuerabzug auf Ebene der Gesellschafter GmbH und Kommanditisten	3745	825
5.6.4 Einlagenentsteuerung	3751	827
5.7 Umsatzsteuer und Insolvenz der GmbH & Co. KG	3756	828
5.8 Besteuerung von Aufsichtsratsmitgliedern	3762	830
6. Erbschaft- und Schenkungsteuer	3771	831
6.1 Einführung	3771	833
6.2 Steuertatbestände	3776	836
6.2.1 Grundsätzliches	3776	836
6.2.2 Erwerb eines Gesellschaftsanteils durch Anwachsung	3780	838
6.2.3 Übertragung eines Gesellschaftsanteils zu Lebzeiten	3786	838

		Rz.	Seite
6.2.4	Übertragung eines Gesellschaftsanteils von Todes wegen	3791	840
6.2.4.1	Fortsetzungsklausel	3794	841
6.2.4.2	Eintrittsklausel	3796	843
6.2.4.3	Nachfolgeklausel	3806	845
6.3	Steuervergünstigungen	3826	849
6.3.1	Grundsätzliches	3826	849
6.3.2	Begünstigungsfähiges Vermögen	3827	851
6.3.3	Begünstigtes Vermögen	3833	853
6.3.3.1	Katalog des Verwaltungsvermögens	3835	854
6.3.3.2	Berechnung des Nettoverwaltungsvermögens	3841	857
6.3.3.3	Junges Verwaltungsvermögen	3849	858
6.3.3.4	Junge Finanzmittel	3852	859
6.3.3.5	Übermäßiges Verwaltungsvermögen	3853	860
6.3.3.6	Investitionstatbestände	3855a	861
6.3.3.7	Vorwegabschlag	3855c	862
6.3.3.8	Ermittlung des begünstigten Vermögens	3855j	865
6.3.4	Verschonungsabschlag	3856	865
6.3.4.1	Grundsätzliches	3856	865
6.3.4.2	Lohnsummenregel	3859	866
6.3.4.3	Fünfstufige Behaltensfrist	3891	875
6.3.4.4	Weiterübertragungsverpflichtung	3901	880
6.3.5	Vollverschonungsabschlag	3911	884
6.3.6	Abzugsbetrag	3921	886
6.3.7	Tariflicher Entlastungsbetrag	3926	886
6.3.8	Verschonung von Großerwerben	3931	887
6.3.8.1	Grundsätzliches	3931	887
6.3.8.2	Abschmelzmodell	3933	888
6.3.8.3	Verschonungsbedarfsprüfung	3940	889
6.4	Bewertung von Gesellschaftsanteilen an einer GmbH & Co. KG	3945	890
6.4.1	Neue Bewertungsregeln	3945	890
6.4.2	Bewertung des Betriebsvermögens	3948	891
6.4.2.1	Eigenständige Wertansätze	3956	893
6.4.2.2	Ermittlung des Jahresertrags	3966	894
6.4.2.3	Kapitalisierungsfaktor	3971	895
6.4.2.4	Buchwertklausel	3976	895

	Rz.	Seite
7. Verfahrensfragen	4001	896
7.1 Einführung	4001	897
7.2 Einspruchs- und Klagebefugnis, notwendige Hinzuziehung und notwendige Beiladung	4005	898
7.2.1 Einspruchs- und Klagebefugnis der Gesellschaft	4010	900
7.2.2 Einspruchs- und Klagebefugnis des Gesellschafters	4012	900
7.3 Rechtsschutz gewährende Auslegung	4026	903
8. Verfahrensrecht	4041	904
8.1 Steuerschuldnerschaft der GmbH & Co. KG	4041	904
8.2 Adressat des Verwaltungsaktes	4045	905
8.2.1 Adressat des Steuerbescheides	4047	906
8.2.2 Adressat des Feststellungsbescheides	4050	907
8.2.3 Adressat eines sonstigen Verwaltungsaktes	4052	908
8.3 Bekanntgabe	4061	909
8.3.1 Steuerbescheide gegenüber der Gesellschaft	4061	909
8.3.2 Feststellungsbescheide	4063	910
8.3.3 Prüfungsanordnung	4065	910
8.4 Empfangsbevollmächtigter	4071	911
8.5 Gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO	4076	912
8.5.1 Allgemeines	4076	912
8.5.2 Tatbestand	4081	913
8.5.3 Gegenstand der Feststellung	4085	914
8.5.4 Besonderheiten bei Zedergesellschaften	4090	915
8.5.5 Besonderheiten bei der Begünstigung nicht entnommener Gewinne nach § 34a EStG	4095	916
8.5.6 Feststellungszeitraum	4101	918
8.5.7 Feststellungsverfahren	4102	918
8.5.8 Rechtsbehelfsbefugnis	4104	919

TEIL C: DIE GMBH & CO. KG IM UMWANDLUNGSSTEUERRECHT

1. Einführung	4121	922
1.1 Beweggründe für eine Umstrukturierung	4123	922

	Rz.	Seite
1.2 Formen der Umstrukturierung unter Beteiligung einer GmbH & Co. KG	4127	925
2. Verschmelzung, Formwechsel, Aufspaltung in und Abspaltung auf eine GmbH & Co. KG (§§ 3 ff., 9, 16 UmwStG)	4141	930
2.1 Steuerliche Konsequenzen der Umwandlung	4151	931
2.1.1 Übertragende Kapitalgesellschaft	4154	932
2.1.1.1 Betriebliche Steuerverhaftung und Sicherstellung der Besteuerung	4159	934
2.1.1.2 Gewährung von Gesellschaftsrechten	4161	935
2.1.1.3 Antrag	4164	936
2.1.2 Anteilseigner (fiktive Gewinnausschüttung)	4176	938
2.1.3 Übernehmende GmbH & Co. KG	4191	941
2.1.3.1 Übernahmeergebnis	4196	942
2.1.3.2 Steuerliche Gesamtrechtsnachfolge	4216	949
2.2 Ausgewählte Einzelaspekte	4231	951
2.2.1 Wertaufstockung in der Übertragungsbilanz (einschließlich Ansatz eines Geschäfts-/Firmenwerts und Berücksichtigung stiller Lasten)	4232	951
2.2.2 Rechtsverhältnisse zwischen den beteiligten Parteien (Übernahmefolgegewinn)	4241	953
2.2.2.1 Rechtsbeziehungen zwischen übertragender Kapitalgesellschaft und übernehmender GmbH & Co. KG	4242	953
2.2.2.2 Rechtsbeziehungen zwischen übertragender Kapitalgesellschaft und Gesellschaftern	4246	954
2.2.2.3 Rückwirkende Auflösung der Rücklage für einen Übernahmefolgegewinn	4253	956
2.2.3 Pensionsvereinbarungen	4266	958
2.2.3.1 (Bilanz-)Steuerliche Behandlung	4268	958
2.2.3.2 Steuerliche Optimierung durch Pensionsverzicht	4275	961
2.2.4 Kosten des Vermögensübergangs (Umwandlungskosten)	4291	963
2.2.5 Ereignisse im Rückwirkungszeitraum	4301	964
2.2.5.1 Gewinnausschüttungen	4311	965
2.2.5.2 Ausscheiden von Anteilseignern im Rahmen der Umwandlung	4321	967

	Rz.	Seite
2.2.6	Umwandlung und Gewerbesteuer	4331 967
2.2.6.1	Übertragungsgewinn	4331 967
2.2.6.2	Übernahmeergebnis und fiktive Ausschüttung	4332 968
2.2.6.3	Beteiligungskorrekturgewinn	4335 968
2.2.6.4	Übernahmefolgegewinn	4338 969
2.2.6.5	Nachträgliche Besteuerung des Übernahmeergebnisses	4340 969
3.	Einbringung von Sachgesamtheiten in eine GmbH & Co. KG (§ 24 UmwStG)	4371 971
3.1	Anwendungsbereich und Systematik	4373 973
3.1.1	Verhältnis zu § 6 Abs. 3 und Abs. 5 sowie § 16 Abs. 3 EStG	4376 974
3.1.2	Anwachsung	4378 975
3.2	Voraussetzungen und steuerliche Konsequenzen	4386 976
3.2.1	Einbringung betrieblicher Sachgesamtheiten gegen Gesellschaftsrechte	4388 977
3.2.1.1	Tatbestand und Gegenstand der Einbringung	4393 979
3.2.1.2	Gewährung von Gesellschaftsrechten	4402 983
3.2.1.3	Übertragungsstichtag (Einbringungszeit- punkt) und Rückbeziehung	4408 986
3.2.1.4	Verluste	4413 988
3.2.2	Aufnehmende GmbH & Co. KG	4421 990
3.2.2.1	Bilanzierung in der Aufnahmebilanz	4421 990
3.2.2.2	Antrag	4425 992
3.2.2.3	Steuerliche Rechtsnachfolge	4429 993
3.2.3	Einbringungsgewinn	4446 995
3.3	Ausgewählte Einzelaspekte	4461 999
3.3.1	Bilanzierung bei der aufnehmenden GmbH & Co. KG	4462 999
3.3.2	Rechtsbeziehungen zwischen den beteiligten Parteien (Einbringungsfolgegewinn)	4476 1002
3.3.3	Veräußerungsgewinn durch Zuzahlungen	4481 1003
3.3.4	Einbringungskosten	4491 1006
3.3.5	Ereignisse im Rückwirkungszeitraum	4496 1007

		Rz.	Seite
3.3.6	Einbringung und Gewerbesteuer	4506	1009
3.3.7	Einbringungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften	4516	1010
4.	Einbringung von Sachgesamtheiten in eine Kapitalgesellschaft (§§ 20 ff. UmwStG)	4531	1013
4.1	Anwendungsbereich	4532	1014
4.2	Voraussetzungen und steuerliche Konsequenzen	4541	1016
4.2.1	Einbringung betrieblicher Einheiten gegen Gesellschaftsrechte	4542	1016
4.2.1.1	Einbringungstatbestand	4546	1018
4.2.1.2	Gewährung von Gesellschaftsrechten	4555	1021
4.2.1.3	Übertragungstichtag (Einbringungszeitpunkt) und Rückbeziehung	4559	1023
4.2.2	Aufnehmende Kapitalgesellschaft	4571	1024
4.2.2.1	Bilanzierung in der Aufnahmebilanz	4571	1024
4.2.2.2	Antrag, steuerliche Rechtsnachfolge und Verluste	4579	1027
4.2.3	Einbringungsgewinn und Folgewirkungen	4591	1028
4.2.3.1	(Originärer) Einbringungsgewinn	4593	1029
4.2.3.2	Anschaffungskosten der einlagequalifizierten Anteile	4597	1030
4.2.3.3	(Rückwirkender) Einbringungsgewinn bei Veräußerung der einlagequalifizierten oder eingelegten Anteile	4599	1031
4.2.3.4	Mitverstrickung von Anteilen	4621	1037
4.3	Ausgewählte Einzelaspekte	4626	1038
4.3.1	Bilanzierung bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft (einschließlich Ansatz eines Geschäfts-/Firmenwerts und Berücksichtigung stiller Lasten)	4627	1038
4.3.2	Rechtsbeziehungen zwischen den beteiligten Parteien (Einbringungsfolgegewinn)	4636	1039
4.3.3	Ausgleich eines negativen Eigenkapitals	4641	1040
4.3.4	Einbringungskosten	4651	1041
4.3.5	Ereignisse im Rückwirkungszeitraum	4656	1041
4.3.6	Einbringung und Gewerbesteuer	4671	1044
4.4	Auslandsberührungspunkte	4676	1044

	Rz.	Seite
5. Auslandsaspekte bei der Umwandlung einer GmbH & Co. KG	4701	1046
5.1 Umwandlungen einer Kapitalgesellschaft in eine GmbH & Co. KG	4711	1048
5.2 Einbringung in eine Kapitalgesellschaft (§ 20 UmwStG)	4721	1051
5.3 Einbringung in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG)	4741	1052
6. Realteilung und Übertragungen nach § 6 Abs. 5 EStG	4751	1053
Stichwortverzeichnis		1055

LITERATURVERZEICHNIS

A

Adler/Düring/Schmalz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., Frankfurt a. M./Heidelberg/Köln 1994 ff.

B

Baumbach/Hopt, Handelsgesetzbuch, 39. Aufl., München 2020

Baumbach/Hueck, Kommentar zum GmbH-Gesetz, 22. Aufl., München 2019

Beck'scher Bilanz-Kommentar, Handelsrecht und Steuerrecht, 12. Aufl., München 2020

Binz/Sorg, Die GmbH & Co. KG im Gesellschafts- und Steuerrecht, 12. Aufl., München 2018

Brand/Fuhrmann/Heuser, GmbH-Handbuch, Köln (Loseblatt), 2020

Bunjes, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 19. Aufl., München 2020

D

Daumke/Keßler, Der GmbH-Geschäftsführer, 6. Aufl., Herne 2019

Dötsch/Jost/Pung/Witt, Kommentar zum KStG/UmwStG/EStG, Stuttgart 2008

E

Eisgruber, Umwandlungssteuergesetz Kommentar, 2. Aufl., Herne 2018

F

Fehrenbacher/Tavakoli, Besteuerung der GmbH & Co. KG, 2. Aufl., Wiesbaden 2014

G

Götz/Hülsmann, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 12. Aufl., Herne 2019

H

Hallerbach/Nacke/Rehfeld, Gewerbesteuergegesetz Kommentar, Herne 2020

Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, Köln (Loseblatt), 2020

Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch der GmbH & Co. KG, 22. Aufl., Köln 2020

J

Janssen, Verdeckte Gewinnausschüttungen, 12. Aufl., Herne 2017

Just, Die englische Limited in der Praxis, 4. Aufl., München 2012

K

Kanzler/Kraft/Bäumli/Hechtner, Einkommensteuergesetz Kommentar, 5. Aufl., Herne 2020

Klein/Müller, Praxishandbuch der GmbH, 4. Aufl., Herne 2017

Küffner/Zugmaier, Umsatzsteuergesetz Kommentar, Herne (Loseblatt), 2020

L

Lange/Bilitewski/Götz, Personengesellschaften im Steuerrecht, 10. Aufl., Herne 2018

Lippross, Umsatzsteuer, 24. Aufl., Achim bei Bremen 2017

Littmann/Bitz/Pust, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Stuttgart (Loseblatt), 2020

Lutter/Hommelhoff, GmbH-Gesetz, Kommentar, 20. Aufl., Köln 2020

M

Mössner/Seeger/Oellerich, Körperschaftsteuergesetz Kommentar, 4. Aufl., Herne 2019

P

Palandt, BGB, 79. Aufl., München 2020

Preißer/von Rönn, Die KG und die GmbH & Co. KG, 4. Aufl., Stuttgart 2018

R

Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, Umwandlungssteuergesetz, 3. Aufl., Köln 2019

S

Schmidt, K., Gesellschaftsrecht, 5. Aufl., Köln 2017

Schmidt, L., EStG, 39. Aufl., München 2020

Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz/Umwandlungssteuergesetz, 9. Aufl., München 2020

Scholz, Kommentar zum GmbH-Gesetz, 12. Aufl., Köln 2018

Schoor/Natschke, Die GmbH & Still im Steuerrecht, 4. Aufl., Herne 2005

Schulze zur Wiesche, Die GmbH & Still, 7. Aufl., München 2019

Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl., Herne 2005

Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, 7. Aufl., Herne 2018

Söffing/Söffing, Gewerblicher Grundstückshandel und private Veräußerungsgeschäfte mit Grundstücken, 5. Aufl., Herne 2017

Söffing/Völkers/Weinmann, Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, 2. Aufl., München 2003

Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, München (Loseblatt), 2020

Sommer/Schimpfky/Baas, Die Gesellschaftsverträge der GmbH & Co. KG, 5. Aufl., München 2018

Sudhoff, GmbH & Co. KG, 6. Aufl., München 2005

T

Tipke/Kruse, AO – FGO, Loseblatt, Köln 2020

Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., Köln 2020

V

Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, ErbStG/BewG, 6. Aufl., Herne 2020

Volb, Die Limited, 2. Aufl., Herne 2010

Volb, Die stille Gesellschaft, Herne 2013

W

Wagner/Rux, Die GmbH & Co. KG, 12. Aufl., Freiburg 2013

Walz, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, Heidelberg 1980

Widmann/Mayer, Umwandlungssteuerrecht, Bonn (Loseblatt), 2020

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

A

a. A.	anderer Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
abzgl.	abzüglich
a. E.	am Ende
a. F.	alte Fassung
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
AO-StB	Der AO-Steuerberater (Zs.)
Aufl.	Auflage

B

BAG	Bundesarbeitsgericht
BB	Betriebs-Berater (Zs.)
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des BFH
BFH/NV	Sammlung aller nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI I	Bundesgesetzblatt Teil I
BilMoG	Bilanzmodernisierungsgesetz
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BR-Drucks.	Bundesrats-Drucksache
BStBl I, II, III	Bundessteuerblatt Teil I, II und III
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des BVerfG
bzw.	beziehungsweise

D

DB	Der Betrieb (Zs.)
ders.	derselbe
d. h.	das heißt
Diss.	Dissertation
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zs.)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zs.)

E

EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zs.)
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
ErbStRefG	Erbschaftsteuerreformgesetz
ESt	Einkommensteuer
EStB	Der Ertrag-Steuer-Berater (Zs.)
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWIR	Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht (Zs.)

F

F.	Fach
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht
FördG	Fördergebietsgesetz
FR	Finanz-Rundschau (Zs.)
FS	Festschrift

G

GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuer-Richtlinien
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die GmbH
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zs.)
GrS	Großer Senat
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung

H

HFA	Haupt-Fachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer
HGB	Handelsgesetzbuch
H/H/R	Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum EStG und KStG, Loseblattsammlung
h. M.	herrschende Meinung
HRefG	Handelsrechtsreformgesetz
HRV	Handelsregisterverordnung

I

i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
IdW	Institut der Wirtschaftsprüfer
i. H. v.	in Höhe von
Inf (auch INF)	Die Information über Steuern und Wirtschaft (Zs.)
i. S. d.	im Sinne der/s
IStR	Internationales Steuerrecht (Zs.)
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe (Zs.)

J

JbFStR	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JStG	Jahressteuergesetz

K

KapCoRiLiG	Kapital- und Kommandit-Richtliniengesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KiSt	Kirchensteuer
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zs.)
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz

M

Mio.	Million
MitbestG	Mitbestimmungsgesetz

MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen

N

n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zs.)
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zs.)
NWB DokID	NWB Dokumenten-Identifikationsnummer Online-Datenbank (www.nwb.de)
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (Zs.)

O

ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung (Zs.)
o. g.	oben genannt

P

Palandt/Autor	Bürgerliches Gesetzbuch, 79. Aufl. (2020)
---------------	---

R

RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen des RFH
Rz.	Randziffer

S

SB	Sonderbetriebsvermögen
Schmidt/Autor	EStG Kommentar, 39. Aufl. (2020)
SGB	Sozialgesetzbuch
Söffing, G./Autor	Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl.
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StBereinG 1986	Steuerbereinigungsgesetz
StBereinG 1999	Gesetz zur Bereinigung von steuerlichen Vorschriften
Stbg	Die Steuerberatung (Zs.)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zs.)
StEntlG 1999/ 2000/2002	Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002

SteuerStud	Steuer und Studium (Zs.)
StGB	Strafgesetzbuch
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StSem	Steuerseminar (Zs.)
StSenkErgG	Steuersenkungsergänzungsgesetz
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
StuB	Steuern und Bilanzen (Zs.)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zs.)
StWa	Steuer-Warte (Zs.)

U

u. a.	unter anderem
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zs.)
u. E.	unseres Erachtens
UntStFG	Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz)
UntStRG	Unternehmensteuerreformgesetz
USt	Umsatzsteuer
u. U.	unter Umständen

W

WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zs.)
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz

V

v.	vom
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VZ	Veranlagungszeitraum

Z

ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge (Zs.)
Zs.	Zeitschrift
zz.	zurzeit
zzgl.	zuzüglich

Teil A: Handelsrechtliche Grundlagen der GmbH und Co. KG

Literatur: *Löffler*, Der Kernbereich der Mitgliedschaft als Schranke für Mehrheitsbeschlüsse bei Personengesellschaften, NJW 1989, 2658; *Kort*, Die neuere Entwicklung im Recht der Abfindungsklauseln, DStR 1995, 1961; *Hülsmann*, Abfindungsklauseln: Kontrollkriterien der Rechtsprechung, NJW 2002, 1673; *Happ/Holler*, Limited oder GmbH? – Kosten und Risiken werden gerne verschwiegen, DStR 2004, 730; *Miesen*, Gesellschaftsrechtliche Hinauskündigungsklauseln in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, RNotZ 2006, 522; *Müller/Werner*, Die Verwendung des Jahresergebnisses als Mittel der Bilanzpolitik – Wie kleine GmbH und GmbH & Co. KG die Offenlegungspflicht nach EHUG abmildern, BBK 2007, 1137; *Fedtke/Gerdes*, Zur Kommanditistenhaftung vor Eintragung einer GmbH & Co. KG, NWB 27/2008, 2559; *Just*, Die englische Limited in der Praxis, 3. Aufl., München 2008; *Römermann/Wachter*, GmbH Beratung nach dem MoMiG – Die Neuregelungen und ihre praktischen Auswirkungen im Überblick, GmbHR Sonderheft 2008; *Schmidt*, GmbH-Reform auf Kosten der Geschäftsführer? Zum (Un)Gleichgewicht zwischen Gesellschafterrisiko und Geschäftsführerrisiko im Entwurf eines MoMiG und in der BGH-Rechtsprechung, GmbHR 2008, 449; *Wendt/Nassall*, Fort und Hinaus, Zur Zulässigkeit von Hinauskündigungsklauseln in Gesellschaftsverträgen von Personengesellschaften und Satzungen von GmbH, NZG 2008, 449; *Bisle*, Zu beachtende Beurkundungspflichten bei der GmbH & Co. KG – Die wichtigsten Fälle für die Praxis, NWB 2015, 839; *Bisle*, Die Entziehung von Geschäftsführung und Vertretungsmacht bei Personengesellschaften, NWB 2016, 642; *Bisle*, Der Ausschluss von Gesellschaftern aus Personengesellschaften, NWB 2016, 1078; *Bisle*, Reichweite der Informationsrechte des Kommanditisten, NWB 2016, 3535; *Bisle*, Wege aus der britischen Limited mit deutschem Verwaltungssitz, NWB 2018, 3753; *Bisle*, Abfindungsklauseln in der gesellschaftsrechtlichen Gestaltungspraxis, NWB 2019, 195; *Bisle*, Testamentsvollstreckung an Personengesellschaftsanteilen – Problemfelder sowie aktueller Sach- und Streitstand, Erben und Vermögen 2019, 195; *Koehler*, Koppelungsklauseln in Geschäftsführeranstellungsverträgen, NZG 2019, 1406.

1. Wesensmerkmale der GmbH & Co. KG

Hinter dem **Begriff** GmbH & Co. KG verbirgt sich grundsätzlich eine Kommanditgesellschaft nach § 161 HGB, die sowohl mindestens einen persönlich haftenden Gesellschafter (Komplementär) als auch mindestens einen beschränkt haftenden Gesellschafter (Kommanditisten) hat. Ihrer **Grundstruktur** nach ist

die GmbH & Co. KG eine Personengesellschaft, an der als persönlich haftender Gesellschafter (Komplementär) eine Kapitalgesellschaft – i. d. R. eine GmbH – beteiligt ist. Natürliche Personen treten im Grundfall nur als beschränkt haftende Kommanditisten bei, die beschränkt auf ihre im Handelsregister eingetragene Haftsumme haften. Kombiniert werden zwei **Grundtypen** des Personen- und des Kapitalgesellschaftsrechts.¹ Die Besonderheit ist, dass der persönlich haftende Gesellschafter zwar mit seinem gesamten Vermögen haftet, dieses aber üblicherweise nicht über das statuarische Kapital hinausgeht. **Privatvermögen** der beteiligten natürlichen Personen steht i. d. R. nicht als Haftungspotenzial zur Verfügung.

- 2 Die persönlich haftende Kapitalgesellschaft ist in der **Standardform** der GmbH & Co. KG nicht am Vermögen der Kommanditgesellschaft beteiligt und wird meist mit dem Mindeststammkapital von 25 000 € gegründet. Die **Vermögensbeteiligung** steht ausschließlich den **Kommanditisten** zu. Aufgrund der geschilderten Grundstruktur handelt es sich um eine doppelstöckige Gesellschaftsstruktur, die aus zwei Gesellschaften besteht, für die grundsätzlich eigene Regeln gelten, weil die eine Kapital- und die andere Personengesellschaft ist. Aufgrund dieser Konstruktion weicht diese Rechtsform vom gesetzgeberischen Grundfall des Personengesellschaftsrechts, nach dem immer eine natürliche Person in vollem Umfang für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft haftet, ab.
- 3 Als **Personenhandelsgesellschaft** unterliegt die GmbH & Co. KG grundsätzlich den Regelungen des **Personengesellschaftsrechts**. Die Grundregeln der Kommanditgesellschaft und damit auch der GmbH & Co. KG richten sich über § 161 Abs. 2 HGB nach dem Recht der **offenen Handelsgesellschaft** (§§ 105 ff. HGB), soweit die §§ 161 ff. HGB keine Spezialregelungen enthalten. § 105 Abs. 3 HGB verweist für die Fälle, in denen das HGB keine Regelung enthält auf das Recht der **Gesellschaft bürgerlichen Rechts** nach §§ 705 ff. BGB.

Über die ausschließlich beschränkte Haftung der an ihr beteiligten natürlichen Personen und darüber hinaus die beschränkte Haftung des persönlich haftenden Gesellschafters trägt die GmbH & Co. KG auch Wesensmerkmale der Kapitalgesellschaft, denen durch **Spezialregelungen** Rechnung getragen wird.

- 4 Spezialregelungen dienen meist dazu, die **Nachteile** auszugleichen, die Gläubigern daraus erwachsen, dass sie einerseits mit einer Personengesellschaft ohne Mindestkapitalausstattung kontrahieren, andererseits aber keine natürliche Person mit deren gesamtem Vermögen in den Rückgriff nehmen können.

1 „Grundtypenvermischung“, vgl. *Liabscher* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 1 Rz. 4.

So enthält § 19 Abs. 2 HGB Spezialregelungen zur Firmierung, § 125a Abs. 1 Satz 2 HGB Regelungen zu Angaben auf Geschäftsbriefen sowie §§ 264a, 325 HGB Sonderregelungen zur Erstellung und Offenlegung von Jahresabschlüssen.

Im klassischen Modell der GmbH & Co. KG sind die Kommanditisten **quoten-** 5
gleich¹ auch an der Komplementär-GmbH beteiligt. Zunehmender Beliebtheit erfreut sich jedoch die sog. „**Einheits-GmbH & Co. KG**“, bei der die Anteile an der Komplementär-GmbH zum Gesamthandsvermögen der KG gehören.

Die **Geschäftsführung** obliegt nach § 164 HGB ausschließlich dem persönlich 6
haftenden Gesellschafter, der Komplementär-GmbH. Damit ist dem personen- gesellschaftsrechtlichen Grundprinzip der **Selbst-Organschaft** Rechnung getra- gen. Dennoch erleichtert die Rechtsform der GmbH & Co. KG die Führung der Gesellschaft durch Externe, denn zum Geschäftsführer der Komplementär-GmbH kann ein fremder Dritter berufen werden, der über diese Funktion auch die Geschäfte der GmbH & Co. KG leitet, ohne selbst dafür in die persönliche Haftung als Komplementär gehen zu müssen.² Auf diesem Wege können auch die Kommanditisten in die Geschäftsführung der Gesellschaft berufen werden, obwohl sie nach § 164 HGB grundsätzlich von der Geschäftsführung aus- geschlossen sind.

Das Gesetz geht – nachdem die Bildung einer GmbH & Co. KG früher umstrit- 7
ten war³ – zwischenzeitlich an verschiedenen Stellen davon aus, dass die **Gründung zulässig** ist (vgl. §§ 125a, 129a, 130a und b, 172 Abs. 6, 177a, 264a HGB; § 4 MitbestG).

Da es sich bei der GmbH & Co. KG um zwei Gesellschaften handelt, deren eine 8
Gesellschafterin auch der anderen ist, sind **zwei Gesellschaftsverträge** abzu- fassen, bei denen darauf zu achten ist, dass sie einander entsprechende Rege- lungen enthalten.

Geregelt wird das Recht der KG in den §§ 161 bis 177a HGB. Subsidiär gilt über 9
§ 161 Abs. 2 HGB das Recht der OHG und über § 105 Abs. 2 HGB das Recht der Gesellschaft bürgerlichen Rechts nach §§ 705 ff. BGB, wenn das KG-Recht oder das OHG-Recht keine Spezialregelungen enthält.

(Einstweilen frei)

10–15

1 Sog. „Echte GmbH & Co. KG“, vgl. *Liebscher* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 3 Rz. 3.

2 *Liebscher* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 2 Rz. 71 f.

3 *Liebscher* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 1 Rz. 10 ff.

2. Vorteile der Rechtsform

- 16 Der **Vorteil** der GmbH & Co. KG zur GmbH liegt im **außersteuerlichen Bereich** in ihrer höheren **Flexibilität** gegenüber der Kapitalgesellschaft, insbesondere auch gegenüber der GmbH.¹ Sieht man von der Gründung der Komplementär-GmbH ab (die als reine Verwaltungs- und Haftungsgesellschaft ohne großen Aufwand zu gründen ist), so ist bereits die Gründung gegenüber der GmbH-Gründung erheblich vereinfacht. Der Kommanditvertrag ist grundsätzlich nicht **notariell beurkundungspflichtig**, es ist nicht erforderlich, Kapital für die Eintragung aufzubringen, ein Mindestkapital muss nicht erbracht werden. Daher ist auch die spätere Kapitalbeschaffung erleichtert, Kapital kann problemlos je nach Bedarf zugeführt werden. Eine **Sacheinlage** muss mangels entsprechender Regelung anders als bei der GmbH nach § 8 Abs. 3 GmbHG nicht vor der Anmeldung erbracht sein, die Einlage kann auch über Stehenlassen von Gewinnen erbracht werden,² die Art der Einlage kann nachträglich geändert werden, auch eine Verrechnung mit Forderungen gegen die Gesellschaft ist möglich. Vergleichsweise einfach ist die Übertragung der Anteile, erleichtert gegenüber der GmbH sind die **Entnahmemöglichkeiten**.
- 17 **Steuerrechtlich** sind bei Rechtshandlungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter nicht die strengen Regeln zur Vermeidung von **verdeckten Gewinnausschüttungen** zu beachten, die die Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter immer unter die Prämisse des Vertragsschlusses und der Fremdüblichkeit stellen. Dies ist insbesondere bei inhabergeführten GmbHs, bei denen der Gesellschafter häufig nicht zwischen Gesellschaftsebene und persönlicher Ebene differenziert, ein regelmäßiges Praxisproblem.
- 18 Im Vergleich zur klassischen Personengesellschaft ergeben sich ebenfalls **Vorteile** der GmbH & Co. KG, die über die Möglichkeit, die persönliche Haftung für natürliche Personen auszuschließen, hinausgehen.
- 19 Zwar gilt für die GmbH & Co. KG der dem Personengesellschaftsrecht immanente Grundsatz der **Selbstorganschaft**, dieser kann aber bei der GmbH & Co. KG dadurch zur faktischen **Fremdorganschaft** umgestaltet werden, dass die geschäftsführende GmbH einen Nichtgesellschafter zu ihrem Geschäftsführer bestellt, der in diesem Rahmen dann die Geschäfte der KG führt.³ Dies kann insbesondere bei **Familiengesellschaften** genutzt werden, bei denen sich kein geeigneter Nachfolger findet. Die Geschäftsführung wird in die Hände

1 Roth in Baumbach/Hopt, HGB, Anh. § 177a Rz. 3.

2 K. Schmidt in Münchener Kommentar HGB, § 171/172 Rz. 57.

3 Gummert in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht Kommanditgesellschaft, § 49 Rz. 9.

qualifizierter Fachleute gelegt, während die vermögensrechtliche Beteiligung und die Mitbestimmungsrechte über die Kommanditistenstellung bei den Familienangehörigen verbleiben. Flankiert werden kann diese Nachfolgestaltung über einen fakultativen **Aufsichtsrat** oder **Beirat**, der der Geschäftsführung beratend zur Seite gestellt wird und die Kommanditistenrechte im zulässigen Rahmen übernehmen kann. Auch die **familieninterne Nachfolge** kann so gestaltet werden. Die Nachfolger können als Kommanditisten aufgenommen werden ohne an der eigentlichen Geschäftsführung beteiligt zu werden. Der Übergeber bleibt Mehrheitsgesellschafter in der GmbH und zugleich deren Geschäftsführer. Zu beachten sind hierbei jedoch steuerliche Risiken, wenn der Übergeber vollständig aus der KG ausscheidet, die Anteile an der Komplementär-GmbH aber behält.

Die GmbH & Co. KG ist vor diesem Hintergrund zivilrechtlich die **ideale Rechtsform** für die Unternehmensnachfolge,¹ weil sie die Möglichkeit bietet, Nachfolger ohne Haftungsrisiken in die operative Nachfolge einzubinden, aber auch Chancen eröffnet, die familienangehörigen Nachfolger auf die Rolle von Kapitalgebern zu beschränken, wenn diese für eine operative Nachfolge nicht geeignet sind. 20

Über diese Trennung von Geschäftsführung und Gesellschafterrechten können aber auch die eigentlichen Mitwirkungsrechte in der GmbH & Co. KG auf die Geschäftsführerin verlagert werden, wenn z. B. die Kommanditisten als reine **Kapitalgeber** beteiligt werden sollen – wie bei der **Publikums-GmbH & Co. KG**. Die Entscheidungskompetenzen der Kommanditisten können auf das gesellschaftsrechtlich gebotene Minimum beschränkt werden, die wesentlichen Entscheidungen werden von der geschäftsführenden GmbH getroffen, die nur aus wichtigem Grund abberufen werden kann. Auf diese Weise kann die GmbH & Co. KG nahezu vollständig von Gesellschaftsfremden beherrscht werden. 21

Soll eine **Fremdbestimmung** vermieden werden, so sollte vertraglich abgesichert werden, dass die Beteiligungsverhältnisse in der Komplementär-GmbH und in der KG identisch sind und auch beim Anteilseignerwechsel identisch bleiben. Dies kann durch entsprechende Vertragsklauseln oder eine Einheits-GmbH & Co. KG abgesichert werden. 22

Ob nach der **Unternehmensteuerreform** die GmbH oder die Personengesellschaft die günstigere Rechtsform ist, kann aufgrund der Vielschichtigkeit der abzuwägenden Umstände nur noch im Einzelfall und aufgrund umfangreicher 23

1 *Liabscher* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 2 Rz. 87 f.

Berechnungen ermittelt werden. Vom Idealbild des Gesetzgebers sollen thesaurierte Gewinne des Personenunternehmens durch § 34a EStG in gleichem Umfang besteuert werden wie thesaurierte Gewinne der Kapitalgesellschaft.¹ Im Einzelnen kommt es aber insbesondere im Hinblick auf nicht abziehbare Betriebsausgaben und im Hinblick auf die Nachversteuerung zu Belastungsunterschieden und gerade bei den Nachversteuerungstatbeständen zu erhöhten Risiken bei der Thesaurierung von Gewinnen im Personenunternehmen.²

- 24 Nachteilig können sich die bei der GmbH & Co. KG durch das KapCoRilG eingeführten erhöhten Publizitätspflichten auswirken.³ Zu beachten ist, dass zwischenzeitlich über das elektronische Handelsregister auf einfachem Wege Einblick in wesentliche Grundlagen der Gesellschaft erlangt werden kann.

25–35 (*Einstweilen frei*)

3. Erscheinungsformen

- 36 Die GmbH & Co. KG tritt als Folge ihrer Flexibilität in einer Vielzahl von Erscheinungsformen auf. Differenziert werden kann zwischen der **Zahl der beteiligten Personen**, der **Rechtsform der beteiligten Personen**, der **Struktur der Beteiligung**. Die Zahl der Beteiligten kann variieren zwischen einer Einmann-GmbH & Co. KG bis zu einer **Publikumsgesellschaft**, an der eine Vielzahl von Kommanditisten beteiligt ist. Gesellschafter können sowohl natürliche Personen als auch Kapitalgesellschaften oder andere Personengesellschaften sein. Von ihrer Struktur können die Gesellschafter der Komplementär-GmbH identisch sein mit den Kommanditisten, insbesondere bei Publikumsgesellschaften sind die Kommanditisten i. d. R. jedoch nicht an der haftenden GmbH beteiligt. Eine spezielle Form ist die sog. **Einheitsgesellschaft**, bei der die Anteile an der Komplementär-GmbH der Kommanditgesellschaft gehören. Die beschränkte Haftung der natürlichen Personen kann auch erreicht werden, wenn eine andere Kapitalgesellschaft als die GmbH als Komplementärin beteiligt ist. In der Vergangenheit wurde oftmals auch die **Limited & Co. KG** gegründet, die zwischenzeitlich zwar standardmäßig von deutschen Registergerichten eingetragen wurde,⁴ durch den Brexit, also den Austritt Großbritanniens aus der EU, aber in der Praxis keine wesentliche Rolle mehr spielen dürfte. Da die **Unternehmergesellschaft** nach § 5a GmbHG eine GmbH ist, kann sie auch Komple-

1 Vgl. unten Rz. 2586 ff.

2 Vgl. unten Rz. 2776 ff.

3 Vgl. auch Offenlegung Rz. 378.

4 Z. B. LG Bielefeld v. 11. 8. 2005 – 24 T 19/05, NZG 2006, 504.

mentärin einer KG sein.¹ In der Praxis ist die Gründung einer solchen Unternehmergesellschaft & Co.KG weit verbreitet und diese Rechtsformkombination wird auch unproblematisch in das Handelsregister eingetragen.

3.1 Beteiligungsidentische GmbH & Co. KG

Um eine Beherrschung der GmbH & Co. KG durch die nicht stimmberechtigte, geschäftsführende, gleichwohl nicht am Vermögen der GmbH & Co. KG beteiligte GmbH zu vermeiden, wird die GmbH & Co. KG häufig **beteiligungsidentisch** („echte GmbH & Co. KG“²) ausgestaltet. Die Kommanditisten sind in dem Verhältnis, in dem sie am Kapital der Kommanditgesellschaft beteiligt sind, auch am Stammkapital der Komplementär-GmbH beteiligt. Bei der vertraglichen Gestaltung dieser **beteiligungsidentischen Gesellschaften** ist auf zweierlei zu achten. Zum einen muss sichergestellt werden, dass bei einem **Kommanditistenwechsel** zugleich auch die Beteiligung an der GmbH übertragen wird, um die Identität der Beteiligungen zu wahren. Dies kann dadurch sichergestellt werden, dass der Erwerb der Beteiligung an der KG der Zustimmung der übrigen Kommanditisten bedarf, die davon abhängig gemacht wird, dass auch die Beteiligung an der GmbH mit übertragen wird. Denkbar ist auch, gesellschaftsvertraglich auf die Beteiligungsquoten in der KG abzustellen und Abtretungsverpflichtungen für den Fall vorzusehen, dass diese Beteiligungsquoten in der GmbH nicht zutreffend wiedergegeben sind. In diesem Fall muss jedoch – je nach Formulierung – davon ausgegangen werden, dass auch der KG-Vertrag notariell beurkundungspflichtig ist.³ Bei Abweichen der Beteiligungsquoten kann auch eine Einziehung des GmbH-Anteils angeordnet werden.

Zum anderen muss darauf geachtet werden, dass die Verträge aufeinander abgestimmt sind und keine widersprechenden Regelungen enthalten. Insbesondere ist zu berücksichtigen, dass die Rechtsprechung Regelungen, die eher körperschaftlichen Charakter haben, auf der Ebene der GmbH entsprechend auslegt, ohne auf das individuell bei Vertragsschluss Gewollte Rücksicht zu nehmen.⁴

1 *Fastrich* in Baumbach/Hueck GmbHG, § 5a Rz. 36, m. w. N.

2 *Liebscher* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 3 Rz. 3 ff.

3 Siehe unten Rz. 131.

4 *Fastrich* in Baumbach/Hueck GmbHG, § 2 Rz. 31.

3.2 Nicht beteiligungsidentische GmbH & Co. KG

- 39 Gerade im Bereich der Unternehmensnachfolge aber auch bei Publikums-
gesellschaften sind nicht beteiligungsidentische Personengesellschaften („un-
echte GmbH & Co. KG“¹) in der Praxis häufig, weil hier die Beherrschung und
Geschäftsführung von der kapitalmäßigen Beteiligung getrennt ist.

3.3 Einmann-GmbH & Co. KG

- 40 Allgemein anerkannt ist die Einmann-GmbH & Co. KG, bei der der Alleingesell-
schafter der GmbH zugleich einziger Kommanditist der KG ist.

PRAXISHINWEIS:

Problematisch bei dieser Konstellation ist, dass der Alleingesellschafter und Geschäfts-
führer gezwungen ist, bei jeder schuldrechtlichen Vereinbarung beispielsweise bei Ab-
schluss eines Geschäftsführeranstellungsvertrages aber auch bei der Gewährung von
Darlehen,² der Stundung von Gehalt etc. mit sich selbst Vereinbarungen abzuschließen.
Nach § 35 Abs. 4 GmbHG ist das Verbot, mit sich selbst Verträge abzuschließen gerade
auch in diesem Fall anwendbar. Um hier die Unwirksamkeit eventueller Vereinbarun-
gen zu vermeiden, muss der Geschäftsführer der GmbH vom Verbot des Selbstkontra-
hierens nach § 181 BGB befreit werden. Dies ist im Handelsregister einzutragen.

- 41 Abgesehen von den auch steuerlichen Risiken, die damit verbunden sind, dass
der Geschäftsführer **nicht** von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit wur-
de und u.U. keine wirksamen Verträge abschließen kann, unterliegt die **Ein-
mann-GmbH & Co. KG** als Spezialfall der beteiligungsidentischen GmbH &
Co. KG keinen Besonderheiten.

3.4 Publikums-GmbH & Co. KG

- 42 Gesellschaften, die dazu bestimmt sind, eine Vielzahl von Kapitalanlegern zu
werben und aufzunehmen, werden üblicherweise als Publikumsgesellschaften
bezeichnet. Dabei handelt es sich bei der sog. **Publikums-GmbH & Co. KG** um
eine vom gesetzlichen Leitbild abweichende Erscheinungsform der GmbH &
Co. KG, bei der eine Vielzahl von Anlegern entweder direkt als Kommanditisten
oder indirekt über einen Treuhänder ausschließlich kapitalistisch beteiligt ist.
- 43 Dabei behalten die Initiatoren als Gründungsgesellschafter der GmbH &
Co. KG in aller Regel die Herrschaft über die Gesellschaft, während die beitre-

1 *Liebscher* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 3 Rz. 4.

2 *Liebscher* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 3 Rz. 6.

tenden Kommanditisten und Treugeber auf Kontroll- und Informationsrechte beschränkt sind.¹ Wirtschaftlich handelt es sich bei der Publikums-GmbH & Co. KG um eine „Kapitalgesellschaft im Gewand einer Personengesellschaft“.²

Die Vielzahl der Anleger sowie die Einschränkung der Mitwirkungsrechte der Gesellschafter während der Dauer der werbenden Tätigkeit bringen ein erhöhtes Bedürfnis nach **Anlegerschutz** mit sich, was die Rechtsprechung dazu veranlasst hat, ein **Sonderrecht der Publikumsgesellschaft** herauszubilden. So unterliegt z. B. der Gesellschaftsvertrag, der regelmäßig von den Initiatoren der Publikumsgesellschaft vorformuliert ist, der Inhaltskontrolle nach § 242 BGB (Treu und Glauben).³ Auch kann der Austritt aus einer Publikums-GmbH & Co. KG nicht nur über eine Auflösungsklage, sondern auch durch formlose Kündigung erreicht werden.⁴ 44

Dieser gesellschaftsrechtliche Anlegerschutz wird ergänzt durch **kapitalmarktrechtliche Bestimmungen**, insbesondere zur Prospekthaftung. 45

3.5 Limited & Co. KG

In der Vergangenheit wurde in der Praxis oftmals anstelle einer deutschen GmbH eine nach englischem Recht gegründete Private Company Limited by Shares (**Limited**) als Komplementärin verwendet, deren Vorteil regelmäßig insbesondere darin gesehen wurde, dass die Limited ohne Mindestkapitalausstattung gegründet werden kann.⁵ 46

Rechtlich möglich gemacht hatte die Limited bzw. die Limited & Co. KG mit Sitz in Deutschland die am 30. 9. 2003 verkündete Entscheidung des EuGH in der Sache „Inspire Art Ltd.“,⁶ nach der vor dem Hintergrund der nunmehr in Art. 49, 54 AEUV verbürgten Niederlassungsfreiheit die bislang im deutschen Gesellschaftsrecht ganz überwiegend vertretene sog. „Sitztheorie“ gegenüber Gesellschaften, die in einem EU-Mitgliedsstaat wirksam gegründet worden waren, nicht mehr haltbar war. Nach der Sitztheorie gilt für Gesellschaften, die in Deutschland ihren effektiven Verwaltungssitz haben, stets das deutsche Gesellschaftsstatut, so dass bis zu der oben genannten Entscheidung des EuGH die Existenz der in England wirksam gegründeten und fortbestehenden

1 Roth in Baumbach/Hopt, HGB, Anh. § 177a Rz. 52; zur Reichweite der Informationsrechte des Kommanditisten vgl. auch *Bisle*, NWB 2016, 3535.

2 OLG München v. 28.9.1990 - 14 U 320/90, WM 1991, 100.

3 St. Rspr., vgl. z. B. BGH v. 1. 3. 2011 - II ZR 16/10, NZG 2011, 551, NWB UAAAD-80933.

4 So z. B. BGH v. 12. 5. 1977 - II ZR 89/75, BGHZ 69, 160.

5 Siehe ausführlich zur Limited & Co. KG die Voraufgabe.

6 EuGH v. 30. 9. 2003 - Rs. C-167/01 „Inspire Art“, NZG 2003, 1064, NWB JAAAB-72607.

Limited quasi negiert wurde, sobald sie ihren Verwaltungssitz nach Deutschland verlegte. Der EuGH sah darin allerdings einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit und stellte klar, dass eine in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union gegründete Gesellschaft als solche, also nach „Heimatrecht“, anzuerkennen sei. Die Limited ist danach aus Sicht des deutschen Rechts selbst dann als solche mit allen daraus folgenden Rechten und Pflichten anzuerkennen und zu behandeln, wenn sie ihren Verwaltungssitz nach Deutschland verlegt.

- 47 Mit dem endgültigen Wirksamwerden des Austritts Großbritanniens aus der EU (sog. Brexit) findet allerdings u. a. auch der AEUV keine Anwendung mehr, so dass sich Gesellschaften in der Rechtsform einer britischen Limited, die ihren Verwaltungssitz in Deutschland haben, auch nicht mehr auf die in Art. 49, 54 AEUV normierte Niederlassungsfreiheit berufen, sondern sind als Gesellschaften aus Drittstaaten anzusehen. Zwar schloss ich der BGH infolge der EuGH-Rechtsprechung der sog. „Gründungstheorie“ an, dies jedoch nur, sofern Gesellschaften aus EU-Mitgliedsstaaten oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens betroffen sind. Das Gericht hat aber in seinem „Trabrennbahn-Urteil“¹ auch klargestellt, dass die sog. „Sitztheorie“ auch weiterhin dort gelte, wo nicht die Anwendung der „Gründungstheorie“ aus der Niederlassungsfreiheit folge. Danach richtet sich das auf Gesellschaften aus Drittstaaten anwendbare Recht nach dem tatsächlichen Verwaltungssitz der Gesellschaft. Somit unterliegen Gesellschaften in der Rechtsform der Limited mit Verwaltungssitz in Deutschland ab dem Wirksamwerden des Brexit dem deutschen Gesellschaftsrecht.
- 48 Aus Sicht des deutschen Gesellschaftsrechts ist allerdings der sog. „*numerus clausus* der Gesellschaftsformen zu beachten“. Dieser (ungeschriebene) Grundsatz besagt, dass
- (i) das deutsche Gesellschaftsrecht nur eine begrenzte Anzahl von Gesellschaftsformen zur Verfügung stellt und andere als diese Gesellschaftsformen nicht zulässig sind und somit
 - (ii) jede Gesellschaft automatisch einer dieser gesetzlich zur Verfügung gestellten Rechtsformen zuzuordnen ist.

Nach diesem „*numerus clausus* der Gesellschaftsformen“ kann die britische Limited mit Verwaltungssitz in Deutschland aber nicht als (Komplementär-)GmbH anerkannt werden, da eine GmbH nach deutschem Recht eine

1 BGH v. 27. 10. 2008 – II ZR 158/06, BGHZ 178, 192, NWB YAAAD-01260.

Gründung nach dem GmbHG voraussetzt und zudem erst mit der Eintragung in das Handelsregister als solche entsteht (vgl. § 11 Abs. 1 GmbHG). In Abhängigkeit davon, ob die Limited ein Handelsgewerbe betreibt oder nicht, ist sie vielmehr aus deutscher Sicht als OHG oder GbR bzw. im Falle einer Einmann-Limited als einzelkaufmännisches Unternehmen (Unzulässigkeit von Einpersonen-Personengesellschaften im deutschen Gesellschaftsrecht) zu qualifizieren.

Konsequenz hieraus ist die persönliche Haftung aller Gesellschafter der Limited, die mit dem Einsatz der Limited als Komplementärin ja gerade vermieden werden sollte. Insofern dürfte die Rechtsform der Limited und Co. KG in der Praxis keine wesentliche Bedeutung mehr haben.¹

Zwar ist Großbritannien mit Wirkung zum 1.2.2020 aus der EU ausgetreten, 49 das zwischen der EU und Großbritannien vereinbarte Austrittsabkommen verhindert jedoch einen sog. „harten Brexit“ und gewährleistet die weitgehende Fortgeltung von Unionsrecht für das Vereinigte Königreich für einen Übergangszeitraum, der planmäßig am 31.12.2020 endet und um maximal zwei Jahre verlängert werden kann. Für diesen Übergangszeitraum unterliegen in Deutschland ansässige Unternehmen britischer Rechtsform dem Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit und sind somit in Deutschland weiterhin als rechtsfähige Gesellschaften ausländischen Rechts anzuerkennen. Für eine rechtliche Anerkennung britischer Gesellschaften in Deutschland nach Ablauf dieses Übergangszeitraums gibt es gegenwärtig hingegen keine rechtliche Grundlage. Sie wird davon abhängen, ob im Übergangszeitraum ein Abkommen zwischen der EU und dem Vereinigten Königreich geschlossen wird, das im Anschluss an den Übergangszeitraum in Kraft tritt und die Anerkennung britischer Gesellschaften in der Europäischen Union vorsieht. Um diese Rechtsunsicherheit zu vermeiden, ist den betroffenen Unternehmen anzuraten, eine „Umwandlung“ in eine deutsche Rechtsform vorzunehmen.²

Darüber hinaus hatte die Limited auch schon durch die Einführung der sog. 50 Unternehmungsgesellschaft (UG) (siehe sogleich unter Rz. 66 ff.) durch das „Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG)“ vom 23.10.2008³ in der Praxis an Bedeutung verloren, da auch die Gründung einer UG in einem vereinfachten Verfahren erfolgen und das Mindeststammkapital 1 € betragen kann.

1 Zu den Wegen aus der britischen Limited mit deutschem Verwaltungssitz vgl. *Bisle*, NWB 2018, 3753.

2 Vgl. hierzu auch *Bisle*, NWB 2018, 3753.

3 BGBl I 2008, 2026.

51–65 (Einstweilen frei)

3.6 Unternehmergeellschaft & Co. KG

- 66 Die **Unternehmergeellschaft** (UG) ist eine GmbH, deren Mindeststammkapital nur ein Euro betragen muss, ihre Gründung ist nach § 5a GmbHG n. F. zulässig. Um hier dem Gläubigerschutzgedanken Rechnung zu tragen muss die Unternehmergeellschaft nach § 5a Abs. 3 GmbHG ein Viertel ihres Gewinnes in eine **gesetzliche Rücklage** einstellen. Diese darf nur zur Verlustdeckung und zur Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln genutzt werden, um das gesetzliche Mindeststammkapital von 25 000 € zu erreichen.

Nach h.M. ist die Verwendung einer Unternehmergeellschaft als Komplementärin zulässig.¹ Gegen die Zulässigkeit soll sprechen, dass diese angesichts der üblicherweise fehlenden Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft nicht in der Lage sein wird, die gesetzliche Rücklage nach § 5a Abs. 3 GmbHG n. F. zu bilden. Diese Auffassung ist u. E. nicht zutreffend, weil der Gesetzgeber die Gesellschaft nicht verpflichtet, einen entsprechenden Gewinn zu machen.

- 67 Dennoch ist bei der **Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt) & Co. KG** vor diesem Hintergrund auch besondere Beachtung auf die Vergütungsregelung zu legen. Üblicherweise erhält die Komplementärgesellschaft nur eine **Haftungsvergütung**, die sich an der Höhe des Stammkapitals orientiert. Bei einer Unternehmergeellschaft, für die nur ein geringes Stammkapital vereinbart ist, ist damit zu rechnen, dass die Erträge nicht nur nicht ausreichend sind, eine Rücklage zu bilden, sondern aufgrund entstehender laufender Verpflichtungen zur Abschlusserstellung, Offenlegung etc., frühzeitige Überschuldung dieser Gesellschaft eintritt.
- 68 Bei der **Firmierung** ist nach § 19 Abs. 2 HGB der besondere Rechtsformzusatz der Unternehmergeellschaft zu beachten, auch bei der abgeleiteten Firma.² Insofern wird als Standardformulierung hierzu vorgeschlagen: „**XY UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG**“.³ Wenn eine Unternehmergeellschaft Komplementärin einer KG ist, verstößt jedenfalls der Zusatz „GmbH & Co. KG“ gegen § 19 Abs. 2 HGB und auch gegen das Irreführungsverbot des § 18 Abs. 2 Satz 1 HGB.⁴

1 Wachter in Wachter/Römermann, GmbHR Sonderheft 2008, 87 ff, *Fastrich* in Baumbach/Hueck GmbHG, § 5a Rz. 36.

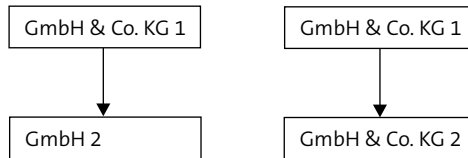
2 *Altmeppen* in Roth/Altmeppen, GmbHG, § 5a Rz. 8; KG v. 8.9.2009 – 1 W 244/09, NZG 2009, 1159, mit Anm. Wachter, NZG 2009, 1263.

3 *Altmeppen* in Roth/Altmeppen, GmbHG, § 5a Rz. 8; Wachter, NZG 2009, 1263.

4 KG v. 8.9.2009 – 1 W 244/09, NZG 2009, 1159.

3.7 Mehrstöckige GmbH & Co. KG

Gesellschafter einer GmbH & Co. KG kann ihrerseits eine weitere GmbH & Co. KG beispielsweise als Holdinggesellschaft sein. Die GmbH & Co. KG ist einerseits Gesellschafterin der Komplementär-GmbH und andererseits selbst Kommanditistin. Denkbar ist auch, dass die Untergesellschaft eine Einheits-GmbH & Co. KG ist, der die Anteile an der Komplementär-GmbH gehören.



Nachdem die Zulässigkeit der **doppelstöckigen Personengesellschaft** zunächst umstritten war,¹ ist sie zwischenzeitlich über die Erweiterung der gesetzlich zulässigen Zwecke nach § 105 Abs. 2 HGB anerkannt. Auch das Gesetz geht beispielsweise in § 4 Abs. 1 MitbestG von ihrer Zulässigkeit aus.

Probleme aus dieser Gestaltung ergeben sich insbesondere im Steuerrecht, das Spezialregelungen zu dieser Rechtsform enthält.²

(Einstweilen frei)

71–75

3.8 Einheits-GmbH & Co. KG

Die klassische GmbH & Co. KG ist insbesondere beim **Gesellschafterwechsel** unflexibel, weil die Gesellschaftsverträge sinnvollerweise Klauseln vorsehen, dass die Beteiligungen an der Komplementär-GmbH wie auch an der KG selbst quotenidentisch sein müssen. Dies kann sichergestellt werden durch Vinkulierungsklauseln oder wechselseitige Zustimmungserfordernisse für die Übertragung der Anteile. Oftmals sehen GmbH-Satzungen auch vor, dass das **Stimmrecht** aus den Gesellschaftsanteilen ruht, wenn die Beteiligungen an der Komplementär-GmbH und an der KG nicht identisch sind. Probleme können insbesondere im Erbfall auftreten, weil die GmbH-Anteile im Rahmen der allgemeinen Erbfolge auf die Erben übergehen, während für die KG-Anteile Sondererbfolge gilt. Vor diesem Hintergrund hat sich zur Flexibilisierung insbesondere beim Gesellschafterwechsel die Rechtsform der **Einheits-GmbH & Co. KG** herausgebildet, bei der die KG Alleingesellschafterin der Komplementär-GmbH ist.

¹ Liebscher in Reichert, GmbH & Co. KG, § 3 Rz. 20 ff.

² Vgl. unten Rz. 833.

- 77 Gesetzlich verankert ist die **Einheits-GmbH & Co. KG** in § 172 Abs. 6 Satz 1 HGB. Die Einheits-GmbH & Co. KG wirft zwei Probleme auf, die einerseits die Willensbildung hinsichtlich der Anteile an der GmbH und andererseits die Haftung betreffen.

3.8.1 Willensbildung

- 78 Analog § 19 AktG liegt eine **wechselseitige Beteiligung** vor. Die Willensbildung in der GmbH erfolgt durch die KG, die ihrerseits vertreten wird durch die Geschäftsführer, die ihrerseits die GmbH bzw. deren Geschäftsführer sind. Dies ist unproblematisch bei Beschlüssen wie der Feststellung des Jahresabschlusses, der Gewinnverwendung oder Satzungsänderungen bei der GmbH. Schwierig ist eine Beschlussfassung, wenn es um Entscheidungen geht, die die Geschäftsführung selbst betreffen, wie die Abstimmung über zustimmungspflichtige Geschäfte, die Entlastung des Geschäftsführers o. Ä. Grundsätzlich bestünde die Möglichkeit, die Kommanditisten zu bevollmächtigen, die entsprechenden Rechte wahrzunehmen. In diesen Fällen, wie auch bei der Abberufung des Geschäftsführers, bestehen Stimmverbote für diesen z. B. nach § 47 Abs. 4 GmbHG.

PRAXISHINWEIS:

Zwar wird die Ansicht vertreten,¹ dass die Kommanditisten in diesem Fall zwingend die Stimmrechte an der Komplementärin wahrnehmen. Mit Urteil vom 16. 7. 2007 hat der BGH² aber entschieden, dass die der GmbH & Co. KG in der Gesellschafterversammlung der Komplementär-GmbH als deren Alleingesellschafterin zustehenden Rechte durch die organschaftlichen Vertreter der Komplementär-GmbH, also ihre eigenen Geschäftsführer, ausgeübt werden, sofern abweichende gesellschaftsvertragliche Regelungen nicht bestehen. Insofern sollte grundsätzlich durch vertragliche Regelungen Klarheit hinsichtlich der Ausübung der Stimmrechte im Sinne einer Zuständigkeit der Kommanditisten geschaffen werden.

Aus steuerlicher Sicht wurde diese Lösung jedoch bei nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägten Personengesellschaften zum Teil als problematisch angesehen, da die Beschlussfassung durch die Kommanditisten als Geschäftsführung durch diese gewertet werden könne, so dass u.U. die gewerbliche Prägung der Einheits-GmbH & Co. KG gefährdet sei. Der BFH hat jedoch nunmehr mit Urteil vom 13. 7. 2017³ zutreffend entschieden, dass eine Geschäftsführungsbefugnis der Kommanditisten in Hinsicht auf die Gesellschaftsrechte der KG in der Gesellschafterversammlung der Komplementär-GmbH der Annahme einer gewerblichen Prägung nicht entgegensteht, da es insoweit

1 *Liebscher* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 3 Rz. 11.

2 BGH v. 16. 7. 2007 – II ZR 109/06, DStR 2007, 1640; dem folgend die h.M., vgl. z. B. KG v. 22. 12. 2018 – 22 W 84/48, BB 2019, 404.

3 BFH v. 13. 7. 2017 – IV R 42/14, BStBl II 2017, 1126.

nach dem Sinn und Zweck des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG auf die eigentliche Unternehmense-tätigkeit der KG ankomme.

3.8.2 Kapitalerhalt

Auch im Hinblick auf den **Erhalt** sowohl des Kapitals der Komplementär-GmbH als auch der Einlage der Kommanditisten birgt die Einheits-GmbH & Co. KG Risiken. Die Gründung dieser Gesellschaft darf nicht dazu führen, dass die im Handelsregister dokumentierte Haftungsmasse (Stammkapital der GmbH zzgl. Kommanditeinlagen) minimiert wird. 79

Häufig wird bereits bei **Gründung** der KG ein Vertrag über die **Veräußerung der künftigen Geschäftsanteile** durch die Kommanditisten an die KG geschlossen. Wird der Kaufpreis aus der von den Kommanditisten erbrachten Einlage gezahlt, so wird diese zurückgewährt, mit der Folge, dass die Haftung bis zur Höhe des zurückgewährten Betrages wieder auflebt (§ 172 Abs. 4 HGB). Eine Zahlung des Kaufpreises darf nur aus **freiem Vermögen**, das die Einlage übersteigt, geleistet werden. Verboten ist auch, die Einlage des Kommanditisten durch Übertragung der GmbH-Anteile zu erbringen.¹ Auch dies führt nach § 172 Abs. 6 Satz 1 HGB nicht zur Beseitigung der Haftung für die Einlage. 80

Ein vergleichbares Risiko ergibt sich, wenn die KG selbst die GmbH gründet und das **Stammkapital** aus der **Einlage** der Kommanditisten erbringt. Auch in diesem Fall steht den Gläubigern nicht das Stammkapital der Gesellschaft neben der Hafteinlage der Kommanditisten zur Verfügung. Auch, wenn die KG die GmbH-Anteile aus freiem Vermögen kauft, obwohl deren Stammkapital noch nicht voll eingezahlt ist, so haften die Kommanditisten neben der KG auf Einzahlung des Stammkapitals.² Seitens der KG darf dies nur aus freiem Vermögen geleistet werden, ansonsten werden Einlagen an die Kommanditisten zurückgezahlt. Nicht zulässig war nach altem Recht auch die Zahlung des Stammkapitals in die Komplementär-GmbH und die umgehende Weiterleitung des Kapitals als Darlehen an die KG.³ In diesem Fall greift § 19 Abs. 5 GmbHG, nach dem bei dieser Sachlage die Einlage nur erbracht ist, wenn ein jederzeit fälliger, vollwertiger Rückzahlungsanspruch besteht und die entsprechende Leistung oder Vereinbarung bei der Registeranmeldung angegeben wurde. 81

1 *Ihrig* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 43 Rz. 14.

2 *Liebscher* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 3 Rz. 14.

3 BGH v. 10. 12. 2007 – II ZR 180/06, GmbHR 2008, 203, NWB UAAAC-68793.

PRAXISHINWEIS:

Es ist in jedem Fall sicher zu stellen, dass sowohl das Kapital der Komplementär-GmbH wie auch die Kommanditeinlage vollständig nebeneinander erbracht sind und nicht durch wechselseitige Zahlung zurückgewährt wird. Um jedes Risiko im Hinblick auf das Wiederaufleben von Haftung zu vermeiden, sollte der GmbH-Anteil unentgeltlich übertragen werden. Dies kann bereits bei Gründung der GmbH dergestalt geschehen, dass die künftigen Anteile an der GmbH aufschiebend bedingt durch deren Entstehung unentgeltlich auf die KG übertragen werden. Zu erstellen ist in diesem Fall nach Eintragung der GmbH lediglich eine neue Gesellschafterliste.

82–100 (Einstweilen frei)

4. Entstehung

- 101 Die GmbH & Co. KG entsteht entweder durch Neugründung oder durch Umwandlung (vgl. dazu unten Rz. 4121 ff.). Aufgrund der Kombination zweier Gesellschaften müssen zwei Gesellschaftsverträge geschlossen werden. Die GmbH & Co. KG kann aus zwei neu gegründeten Gesellschaften entstehen, sie kann aber auch aus einer bereits verbend tätigen KG entstehen, indem der Komplementär in die Stellung eines Kommanditisten wechselt und die (neu gegründete) GmbH der Gesellschaft als persönlich haftender Gesellschafter beitrifft. Auch nach dem Tod des persönlich haftenden Gesellschafters kann eine GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin beitreten. Aus der durch den Tod des letzten persönlich haftenden Gesellschafters aufgelösten KG kann dann wieder eine verbende Gesellschaft werden.

4.1 Gründung der Komplementär-GmbH

- 102 Hinsichtlich der GmbH gelten die allgemeinen Gründungsregeln nach §§ 2 ff. GmbHG. Für die Gründung bedarf es einer notariellen Beurkundung nach § 2 Abs. 1 GmbHG und einer Satzung, die nach § 3 GmbHG mindestens die Firma, den Sitz der Gesellschaft, den Geschäftsgegenstand, das Stammkapital und den Betrag der jeweils auf das Stammkapitals zu erbringende Einlage enthalten muss.

4.1.1 Musterprotokoll

- 103 Nach der Reform des GmbH-Rechts kann die GmbH gem. § 2 Abs. 1a GmbHG mit einem **Musterprotokoll**, das nur die vertraglichen Notwendigkeiten enthält, in einem vereinfachten Verfahren gegründet werden. Die Verwendung eines Musterprotokolls ist bei der klassischen GmbH wie auch bei der Unternehmersgesellschaft zulässig. Die Vereinfachung drückt sich nur in einer unerhebli-

chen Senkung der Notarkosten aus, denn im vereinfachten Verfahren ist ebenfalls eine **notarielle Beurkundung** der Gründung erforderlich. Hierfür kann jedoch, wenn nicht mehr als drei Gesellschafter die Gesellschaft gründen und nicht mehr als ein Geschäftsführer bestellt wird, ein dem Gesetz beigelegtes **Musterprotokoll** verwendet werden, das zu einer Reduzierung der Notarkosten führt. Für dieses Musterprotokoll gelten nach § 2 Abs. 1a Satz 5 GmbHG die Regelungen über den **Gesellschaftsvertrag** analog. Wird von diesem Muster abgewichen, so bleibt es bei den bisherigen Notargebühren. Anzumerken ist, dass das Muster nur Regelungen über die zwingend zu regelnden Punkte (Höhe des Stammkapitals, Sitz der Gesellschaft, Gegenstand des Unternehmens, Zahl der Gesellschafter und den Geschäftsführer) enthält. Weitere Regelungen z. B. über das Beschlussverfahren, Erstellung des Jahresabschlusses, Gewinnverwendung, Ausscheiden von Gesellschaftern, Abfindungen, Regelungen für den Erbfall, Öffnungsklauseln für betriebliche Altersversorgung sind nicht enthalten. Auch eine **Sacheinlage** ist im Musterprotokoll nicht vorgesehen. Vor diesem Hintergrund ist die Gründung mit einem Musterprotokoll u. E. für die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG nur in Ausnahmefällen geeignet, weil eine Abstimmung mit der Satzung der KG auf der Basis des **Musterprotokolls** nicht möglich ist. Auch für eine Mehrpersonengesellschaft ist das Musterprotokoll nicht geeignet, weil wesentliche Regelungsgegenstände fehlen. Das Musterprotokoll kann sowohl für die regulär mit einem Stammkapital von 25 000 € gegründete GmbH als auch für die Unternehmergesellschaft verwendet werden.

Im **vereinfachten Verfahren** muss eine **Bargründung** erfolgen. Das Musterprotokoll enthält die Bestellung der Geschäftsführer. Bestellt werden kann nur ein Geschäftsführer, der zwingend von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit ist. Auch vor diesem Hintergrund ist die Gründung mit einem Musterprotokoll nur in Ausnahmefällen zu empfehlen. Da die Regelungen für den Gesellschaftsvertrag entsprechend anwendbar sind, stellt sich die Frage, ob für die Abberufung und die Neubestellung von Geschäftsführern wieder ein notariell beurkundeter Beschluss gefasst werden muss. Dies ist u. E. abzulehnen, weil die Regelungen der Vereinfachung dienen sollen und daher keine strengeren Anforderungen an die Beschlussfassung über die Abberufung und Bestellung enthalten sollen, als die auf üblichem Wege gegründete GmbH. 104

Das Musterprotokoll sieht vor, dass Gründungskosten nur bis zur Höhe von 300 €, höchstens jedoch bis zum Betrag des Stammkapitals zu tragen sind. Darüber hinausgehende Kosten tragen die Gesellschafter im Verhältnis der Nennbeträge ihrer Geschäftsanteile. Werden darüber hinaus Kosten hingegen von der Gesellschaft getragen, führt dies zivilrechtlich dazu, dass entweder 105

das Kapital nicht erbracht oder unzulässig zurückgezahlt wurde und steuerrechtlich eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt.

4.1.2 Unternehmergeellschaft

- 106 Das Mindestkapital der (Komplementär-)GmbH muss nach § 5 GmbHG grds. 25 000 € betragen, möglich ist aber nach § 5a GmbHG die Gründung einer Unternehmergeellschaft mit einem Mindestkapital von 1 € pro Gesellschafter. Maximales Kapital der Unternehmergeellschaft sind 24 999 €.
- 107 Die Gründung einer **Unternehmergeellschaft** nach § 5a GmbHG ist nur unter erweiterten Voraussetzungen möglich. Erforderlich ist der Haftungszusatz „Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt)“ oder „UG (haftungsbeschränkt)“. Voraussetzung für die Anmeldung ist, dass das Stammkapital erbracht ist (§ 5a Abs. 2 Satz 1 GmbHG). Nach § 5a Abs. 2 Satz 2 GmbHG ist die Vereinbarung von **Sacheinlagen** bei der Gründung der Unternehmergeellschaft ausgeschlossen. Das Verbot von Sacheinlagen erstreckt sich auch auf Kapitalerhöhungen gegen Einlagen, solange das Stammkapital nicht dem Mindeststammkapital für GmbH entspricht (vgl. § 5a Abs. 5 GmbHG). Eine Heilung verdeckter Sacheinlagen nach § 19 Abs. 4 GmbHG ist ebenfalls ausgeschlossen. Zu beachten ist, dass nach § 5a Abs. 3 GmbHG in der Bilanz der Unternehmergeellschaft eine **gesetzliche Rücklage** i. H. v. 25 % des Gewinnes zu bilden ist, die nur für die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln nach § 57c GmbHG, für den **Ausgleich eines Jahresfehlbetrages**, soweit dieser nicht durch einen Gewinnvortrag des Vorjahres ausgeglichen werden kann oder für den **Ausgleich eines Verlustvortrages** aus dem Vorjahr, soweit dieser nicht durch einen Jahresüberschuss ausgeglichen werden kann, verwendet werden darf. Die Verpflichtung zur **Rücklagenbildung** entfällt erst, wenn die Gesellschaft ihr Stammkapital so erhöht hat, dass das Mindeststammkapital nach § 5 GmbHG, das weiterhin 25 000 € beträgt, erreicht ist. Ziel dieser Regelungen ist, die Aufbringung des Mindestkapitals zu erleichtern und zuzulassen, dass dieses aus den Erträgen der GmbH erwirtschaftet werden kann. Bei einer wirtschaftlich positiven Entwicklung erhöhen sich die Rücklagen nach § 5a Abs. 3 GmbHG so, dass sie ihrem – abgesehen von der Verlustdeckung – einzigen gesetzlich zulässigen Zweck zugeführt werden können, das Stammkapital aus Gesellschaftsmitteln zu erhöhen. Wurde das Stammkapital auf das Regelmindestkapital von 25 000 € erhöht, so kann die verbleibende Rücklage auch zu anderen als in § 5a Abs. 3 GmbHG genannten Zwecken verwendet werden.
- 108 Bei der Unternehmergeellschaft, die mit einem Mindestkapital gegründet wird, das den **Gründungsaufwand** nicht abdeckt, ist darauf zu achten, dass

diese nicht bereits bei ihrer Gründung überschuldet ist. Hierbei sind die Pflichten für die Insolvenzanmeldung nach § 15a Abs. 1 InsO zu beachten. Danach haben die Mitglieder des Vertretungsorganes ohne schuldhaftes Zögern, spätestens aber drei Wochen nach Eintritt der **Überschuldung** einen Insolvenzantrag zu stellen. Der Begriff der Überschuldung ist definiert in § 19 Abs. 2 InsO i. d. F. des Finanzmarktstabilisierungsgesetzes v. 17.10.2008.¹ Danach liegt eine Überschuldung im insolvenzrechtlichen Sinne vor, wenn das Vermögen des Schuldners die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt (§ 19 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 InsO). Als prognostisches Element sieht § 19 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 InsO zudem nunmehr (wieder) vor, dass nach der Feststellung einer rechnerischen Überschuldung eine Fortführungsprognose zu erstellen ist. Ist danach die Fortführung des Unternehmens nach den Umständen überwiegend wahrscheinlich, liegt keine Überschuldung i. S. d. § 19 InsO vor.

Vermieden werden kann die Überschuldung durch die Abgabe einer **harten Patronatserklärung**.² Nach § 19 Abs. 2 Satz 2 InsO sind zudem auf der Passivseite des Überschuldungsstatus Verbindlichkeiten aus Gesellschafterdarlehen nicht zu berücksichtigen, sofern für diese ein **Rangrücktritt** vereinbart wurde. Trotz der gesetzlichen Nachrangregelung für Gesellschafterdarlehen in § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO bedarf es hierbei der Vereinbarung eines gesonderten Rangrücktritts, wie er nach altem Recht erforderlich war.³ Dies ergibt sich auch aus dem Wortlaut von § 19 Abs. 2 InsO, nach dem Verbindlichkeiten nur dann in der Überschuldungsbilanz nicht zu berücksichtigen sind, wenn ein Nachrang hinter den in § 39 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 InsO genannten Forderungen vereinbart ist. Angesichts der mit der unterlassenen Insolvenzanmeldung verbundenen Strafandrohung nach § 15a Abs. 4 InsO, ist hier äußerste Vorsicht geboten. Wird die Unternehmersgesellschaft mit einem Musterprotokoll, das im Anhang 1 zum GmbHG abgedruckt ist, gegründet, so entsteht dieses Problem nicht, denn der Gründungsaufwand ist nur bis zur Höhe des Stammkapitals (max. bis 300 €) von der Gesellschaft zu tragen, im Übrigen hat die Kosten der Gesellschafter zu tragen. Auch hier ist die Überschuldung aber stets genau zu überwachen.

Darüber hinaus ist der Geschäftsführer der Unternehmersgesellschaft nach § 5a Abs. 4 GmbHG abweichend von § 49 Abs. 3 GmbHG bereits verpflichtet, eine Gesellschafterversammlung bei drohender Zahlungsunfähigkeit einzuberufen, das Unterlassen dieser Vorgabe ist nach § 84 GmbHG strafbewehrt.

¹ BGBl I 2008, 1982.

² OLG Düsseldorf v. 20. 2. 2008 – 15 U 10/07.

³ BGH v. 8. 1. 2001 – II ZR 88/99, NJW 2001, 1280.

4.1.3 Gegenstand

- 111 Als **Geschäftsgegenstand** muss die GmbH die Geschäftsführungstätigkeit für andere Gesellschaften und die Übernahme der persönlichen Haftung für andere Gesellschaften enthalten. Hier sollte die konkrete KG, deren Geschäftsführung übernommen wird und der als Komplementär beigetreten wird, genannt werden. Nicht erforderlich ist, auch den Geschäftsgegenstand derwerbenden KG mit in den Satzungszweck der Komplementärin aufzunehmen.¹

4.1.4 Anmeldung

- 112 Die GmbH ist nach § 7 GmbHG zum Handelsregister anzumelden. Zur Anmeldung ist bei der **Unternehmergesellschaft** das Stammkapital vollständig einzuzahlen, im Übrigen muss bei einer regulär gegründeten GmbH eine eventuell vereinbarte Sacheinlage § 7 Abs. 3 GmbHG vollständig zur freien Verfügung des Geschäftsführers erbracht sein. Bareinlagen müssen zu einem Viertel und zusammen mit den Sacheinlagen zu mindestens der Hälfte erbracht sein (§ 7 Abs. 2 GmbHG). Vorzulegen sind die in § 8 Abs. 1 GmbHG genannten Unterlagen.
- 113 (*Einstweilen frei*)
- 114 Wird für die GmbH ein eigenes Konto eingerichtet, so erfolgt in der Praxis die **Einzahlung des Stammkapitals** häufig nur kurzfristig auf dieses Konto der GmbH oder es wird unmittelbar auf ein Konto der KG eingezahlt mit dem Verwendungszweck „Stammkapital Komplementärin“. Diese Vorgehensweise führt nach der Rechtsprechung des BGH² dazu, dass gegen die Kapitalaufbringungsregeln verstoßen wird und das Kapital als nicht erbracht gilt. Dies gilt zumindest dann, wenn das erbrachte Kapital aufgrund einer vorab getroffenen Vereinbarung umgehend an die KG und damit bei beteiligungsidentischen Gesellschaftern an die Gesellschafter zurückfließt. In diesem Fall liegt ein unzulässiges Hin- und Herzahlen von Stammkapital vor.³ Ob diese Rechtsfolge auch greift, wenn zwischen der Einzahlung des Stammkapitals und der Weiterleitung des Geldes an die GmbH & Co. KG ein längerer Zeitraum liegt, lässt die Entscheidung des BGH offen. Verwiesen wird auf die Entscheidung v.

1 H. M., vgl. nur *Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, § 3 Rz. 9, m.w.N.; a. A. noch BayObLG v. 15.12.1975 – 2 Z 53/75, NJW 1976, 1694, 1695, wobei das Gericht an dieser Rechtsauffassung wohl nicht mehr festhalten wird, vgl. BayObLG v. 22.6.1995 – 3Z BR 71/95, GmbHR 1995, 722, v. 19.1.1996 – 3Z BR 345/95, GmbHR 1996, 360.

2 BGH v. 10.12.2007 – II ZR 180/06.

3 BGH v. 15.1.1990 – II ZR 164/88, NJW 1990, 982.

16.9.2002,¹ nach der ein Zusammenhang der Weiterleitung des Geldes mit der Gründung der GmbH abgelehnt wurde, wenn ein Zeitraum von mehr als acht Monaten verstrichen ist. Zweifelhaft ist, ob die **Finanzierung** der GmbH & Co. KG als **Satzungszweck** der GmbH geeignet ist, das Risiko der erneuten Aufbringung des Stammkapitals zu reduzieren. U. E. ändert auch dies nichts daran, dass den Gläubigern nicht zwei Haftungsmassen zur Verfügung stehen, mit der Folge, dass auch in diesem Fall die Kapitalaufbringungs- bzw. -erhaltungsregeln nicht eingehalten wurden.

Nach § 19 Abs. 5 GmbHG wird der Gesellschafter bei der geschilderten sofortigen Weiterleitung der Einlage als Darlehen, die wirtschaftlich einer Rückzahlung der Einlage entspricht, nur dann von seiner **Einlagepflicht** befreit, wenn die Darlehensgewährung von einem **vollwertigen Rückzahlungsanspruch** gedeckt ist und dies dem Register gegenüber bei der Anmeldung nach § 8 GmbHG offen gelegt wird. Vollwertig ist der Anspruch in dieser Konstellation nur, wenn der fällige Anspruch sofort bedient werden kann.² Rechtsfolge der fehlenden Werthaltigkeit ist, dass die Einlage nicht zur freien Verfügung des Geschäftsführers geht und damit gar nicht erbracht wurde.³ Dies führt zunächst dazu, dass der Gesellschafter die Einlage nochmals zu erbringen hat, dies wird i. d. R. problematisch sein, wenn das ihm gewährte Darlehen nicht werthaltig ist. Daneben haftet aber auch der Geschäftsführer gesamtschuldnerisch nach § 9a Abs. 1 GmbHG, weil er bei der Anmeldung falsche Angaben darüber gemacht hat, dass die Einlage zur freien Verfügung erbracht war. Daneben besteht die Strafandrohung des § 82 GmbHG wegen der falschen Angaben zur Kapitalaufbringung.

PRAXISHINWEIS:

Um insbesondere die sofortige Fälligkeit zu dokumentieren, sollten klare vertragliche Vereinbarungen über die Rückzahlung getroffen werden. Dies ist insbesondere angesichts der gesetzlichen Regelung des § 488 Abs. 3 BGB erforderlich, nach dem die Fälligkeit von der Kündigung durch eine der Parteien abhängt mit einer Kündigungsfrist von drei Monaten. Mangels Vereinbarung über die Fälligkeit fehlt es in diesen Fällen an einer sofortigen Fälligkeit. Nach einer Entscheidung des OLG Karlsruhe⁴ haftet der Steuerberater, wenn er den Mandanten nicht darauf hinweist, dass bei einer Darlehensvergabe durch die Komplementär-GmbH an die KG die Regelungen über die Kapitalerhaltung nicht eingehalten wurden.

(Einstweilen frei)

116–120

1 BGH v. 16. 9. 2002 – II ZR 1/00, NWB GAAAB-97680.

2 BGH v. 21. 2. 1994 – II ZR 60/93, NJW RR 1994, 933.

3 Schmidt, GmbHR 2008, 449.

4 Urt. v. 25. 5. 2007 – I U 122/06, ZIP 2007, 2319, Rev. anh., Az.: II ZR 143/07.

4.2 Gründung der KG

- 121 Im **Innenverhältnis** entsteht die GmbH & Co. KG mit Abschluss des Gesellschaftsvertrags zwischen Komplementär und Kommanditisten, im **Außenverhältnis** entsteht sie nach § 161 Abs. 2 HGB i.V. m. § 123 Abs. 1 HGB grundsätzlich mit Eintragung ins Handelsregister.
- 122 Die Eintragung ins Handelsregister ist **deklaratorisch** in den Fällen, in denen die Gesellschaft ein Handelsgewerbe nach § 1 Abs. 2 HGB betreibt. In diesen Fällen wird sie nach außen wirksam, wenn sie ihre Geschäftstätigkeit aufnimmt (§ 123 Abs. 2 HGB). Wird die Geschäftstätigkeit aufgenommen, bevor die Kommanditeinlagen ins Handelsregister eingetragen wurden, haften die Kommanditisten unbeschränkt für die eingegangenen Verbindlichkeiten, wenn sie der Aufnahme der Geschäftstätigkeit zugestimmt haben (§ 176 Abs. 1 HGB). Dies soll nicht gelten, wenn die GmbH & Co. KG als solche auftritt, weil der Wirtschaftsverkehr davon ausgeht, dass bei einer GmbH & Co. KG keine natürliche Person persönlich haftet.¹
- 123 **Konstitutiv** ist die Eintragung in den Fällen, in denen ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb nicht erforderlich ist (§ 1 Abs. 2 2. Alt. HGB) oder Gegenstand des Unternehmens die Verwaltung eigenen Vermögens nach § 105 Abs. 2 HGB ist.

4.2.1 Anmeldung

- 124 Nach § 162 HGB i.V. m. § 106 Abs. 2 HGB hat die **Anmeldung** zu enthalten,
- ▶ Namen/Firma, Vornamen jedes Gesellschafters
 - ▶ Geburtsdatum jedes Gesellschafters
 - ▶ Wohnort/Sitz jedes Gesellschafters
 - ▶ Firma der Gesellschaft
 - ▶ Sitz der Gesellschaft
 - ▶ Inländische Geschäftsanschrift
 - ▶ Umfang der Vertretungsmacht. Hier ist insbesondere anzumelden, ob Einzelvertretungsbefugnis besteht und ob von § 181 BGB befreit wird.
 - ▶ Bezeichnung der Kommanditisten und Angabe der Haftungseinlage.
- 125 Mit der Neufassung des § 106 Abs. 2 Nr. 2 HGB durch das MoMiG wird die KG verpflichtet, auch die Geschäftsadresse zum Register anzumelden. Dies soll bei juristischen Personen nach § 15a HGB die Zustellung erleichtern. Denn

1 OLG Frankfurt v. 9. 5. 2007 – 13 U 195/06, NWB F. 18, 4689; NWB RAAAC-82826.

nach dieser Vorschrift ist die öffentliche Zustellung zulässig, wenn vergeblich an die im Register eingetragene Geschäftsadresse oder die im Handelsregister eingetragene Anschrift einer zustellungsberechtigten Person zugestellt wird. Für die KG gilt diese Zustellungserleichterung nicht.

(Einstweilen frei)

126

Neben diesen Angaben muss die **Anmeldung** der KG die **Bezeichnung** der Kommanditisten als Kommanditisten enthalten. Daneben sind die jeweiligen Einlagen anzugeben. Unerheblich ist, ob diese gezahlt wurden. Anzumelden ist die im Außenverhältnis geltende Haftsumme, nicht die im Innenverhältnis zu erbringende Pflichteinlage.

127

Anmeldepflichtig sind nach § 108 HGB sämtliche Gesellschafter also auch die Kommanditisten. Da eine Vertretung bei der Anmeldung gestattet ist, empfiehlt es sich, bei größeren Gesellschaften mit vielen Kommanditisten, die zum Teil im Ausland ansässig sind, eine entsprechende Vollmacht auf den geschäftsführenden Komplementär und dessen Geschäftsführer auszustellen. Insbesondere bei der Publikums-KG ist Vollmachterteilung geboten, weil andernfalls die Anmeldung eines Gesellschafterwechsels unmöglich ist. Die Vollmacht kann bereits im Gesellschaftsvertrag ausgestellt werden.¹

128

4.2.2 Gesellschaftsvertrag

Zwingend erforderlich für die Gründung einer Kommanditgesellschaft ist eine **Vereinbarung**, der Gesellschaftsvertrag. Dieser kann grundsätzlich **formfrei** geschlossen werden und bedarf – wie jeder Vertrag über eine Personengesellschaft – mindestens zweier Gesellschafter, von denen der eine (die GmbH) vereinbarungsgemäß die **persönliche Haftung** übernimmt, während der andere Gesellschafter beschränkt auf seine bedungene Einlage haftet. Daneben müssen sich die Gesellschafter über einen **gemeinsamen Zweck**, der unter einer gemeinschaftlichen **Firma** betrieben wird, einigen. Dieser Zweck kann gem. § 105 Abs. 1 HGB der Betrieb eines Handelsgewerbes nach § 1 HGB oder nach § 105 Abs. 2 Satz 1 1. Alt. HGB der Betrieb eines Handelsgewerbes, das **keinen** in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb braucht oder die Verwaltung eigenen Vermögens (§ 105 Abs. 2 Satz 1 2. Alt. HGB) sein. Wenn der **Geschäftsführer** der GmbH der KG zugleich als Kommanditist beitrifft, muss er als Geschäftsführer der GmbH, der den KG-Vertrag für die GmbH unterschreibt, von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit sein.

129

¹ Str. Roth in Baumbach/Hopt, HGB, § 162 Rz. 3; a. A. Schäfer in Staub, HGB, § 108 Rz. 13, der dies nur für den Fall der Publikums-KG zulassen will.

- 130 Neben diesen notwendigen Vertragsbestandteilen muss die KG für die Eintragung in das Handelsregister eine **Firma** haben, die ebenfalls üblicherweise im Gesellschaftsvertrag geregelt ist und einen Sitz anmelden.

PRAXISHINWEIS:

Auch wenn der Vertrag grundsätzlich formfrei geschlossen werden kann, so sollte zumindest die Schriftform eingehalten werden.

- 131 Der Vertrag ist selbst dann **nicht beurkundungspflichtig**, wenn die Gesellschaft ausschließlich Grundvermögen hält oder allgemein den Erwerb von Grundstücken beabsichtigt.

Ist aber der Erwerb bestimmter Grundstücke vereinbart, so wird auch der KG-Vertrag beurkundungspflichtig.¹ Auch die Vereinbarung einer Einlage, deren Übertragung **beurkundungspflichtig** ist (Einlage eines GmbH-Anteils zur Begründung einer Einheits-GmbH & Co. KG) macht den Vertrag beurkundungspflichtig.² In einem solchen Fall sollte die Übertragung des GmbH-Anteils losgelöst von Verpflichtungen im Gesellschaftsvertrag der KG erfolgen. Sofern die Komplementär-GmbH gleichzeitig mit dem Abschluss des Gesellschaftsvertrags der KG errichtet wird und die Komplementär-GmbH dabei ausschließlich die Funktion hat, bei der KG die Rolle der Komplementärin (Vollhafterin) zu übernehmen, kann die Errichtung beider Gesellschaften als ein einheitlicher, in sich geschlossener Vorgang angesehen werden, so dass die für die Satzung der Komplementär-GmbH vorgesehene Beurkundungspflicht (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GmbHG) auch auf den KG-Vertrag durchgreift.³ Für die Praxis ist deshalb zu empfehlen, die Komplementär-GmbH vorab zu errichten und auch deren Eintragung im Handelsregister abzuwarten.

Verstößt der KG-Vertrag gegen ein Formerfordernis, so ist er **insgesamt nichtig**. Strittig ist, ob § 139 BGB anzuwenden ist, wenn der Vertrag auch ohne den beurkundungspflichtigen Teil abgeschlossen worden wäre. Wurde die Gesellschaft bereits in Vollzug gesetzt, kann die Nichtigkeit allerdings nicht mehr von Anfang an („ex tunc“) geltend gemacht werden, so dass die Grundsätze der fehlerhaften Gesellschaft Anwendung finden. Zudem sind in der Praxis folgende **Ausnahmen** zu beachten:

1 *Wagner* in *Wagner/Rux*, GmbH & Co. KG, Rz. 69.

2 *Roth* in *Baumbach/Hopt*, HGB, § 105 Rz. 55.

3 Vgl. hierzu sowie zu den zu beachtenden Beurkundungspflichten bei der GmbH & Co. KG *Bisle*, NWB 2015, 839, m.w. N.

Im Rahmen des § 311b BGB kommt eine Heilung des Formmangels in Betracht. Nach § 311b Abs. 1 Satz 2 BGB wird nämlich der formnichtige Gesellschaftsvertrag seinem ganzen Inhalt nach gültig, wenn die Auflassung und die Eintragung in das Grundbuch erfolgen. Ähnliches gilt im Anwendungsbereich des § 15 GmbHG. Die Verpflichtung zur Abtretung eines GmbH-Geschäftsanteils erlangt mit dem Abschluss des notariell beurkundeten Abtretungsvertrags Gültigkeit (§ 15 Abs. 4 Satz 2 GmbHG), so dass auch hier der Formmangel des Gesellschaftsvertrags geheilt werden kann. Scheidet eine Heilung nach § 311b Abs. 1 Satz 2 BGB bzw. § 15 Abs. 4 Satz 2 GmbHG aus, ist als letzter „Rettungsanker“ die Möglichkeit einer Umdeutung (§ 140 BGB) der formpflichtigen Einlagevereinbarung in eine formfreie Einlageverpflichtung zum Gebrauch oder dem Wert nach zu prüfen.

Aus Vorsichtsgründen sollte der Vertrag in der Praxis allerdings bei Zweifeln stets notariell beurkundet werden.

Da sich nach § 163 HGB das Rechtsverhältnis der Gesellschafter untereinander vorrangig nach dem Gesellschaftsvertrag richtet, ist es empfehlenswert, im Gesellschaftsvertrag nicht nur die zwingend notwendigen Inhalte zu regeln, sondern ergänzende Regelungen zu treffen. Neben den Punkten, die im Gesetz nicht geregelt sind, kann es für die Gesellschafter hilfreich sein, auch gesetzliche Regelungen, die übernommen werden, zu wiederholen, weil die Gesellschafter sich dann der Regelungen bewusst sind und den Gesellschaftsvertrag als Handlungsanleitung für den Umgang miteinander verwenden können. Empfehlenswert sind Regelungen

- ▶ zur Dauer der Gesellschaft und deren Beendigung, Liquidation,
- ▶ zu den Kapitalanteilen, den zu führenden Konten und deren eventueller Verzinsung,
- ▶ zur Geschäftsführung und Vertretung, insbesondere auch Regelungen zur Einschränkung der Geschäftsführungsbefugnis,
- ▶ zu Gesellschafterversammlung und Beschlussfassung, Stimmgewichtung,
- ▶ zur Gewinnermittlung, Gewinnverteilung, Entnahmerechten,
- ▶ zum Wechsel der Gesellschafter,
- ▶ zum Tod der Gesellschafter,
- ▶ zu Abfindungsregelungen,
- ▶ zu Informationsrechten,
- ▶ zu Wettbewerbsverboten.

(Einstweilen frei)

133–135

4.3 Gesellschafter

- 136 Als **Personengesellschaft** hat die GmbH & Co. KG mindestens zwei Gesellschafter, deren einer, der Komplementär, die **persönliche Haftung** zu übernehmen hat, während der andere, der Kommanditist, grundsätzlich nur mit der im Register eingetragenen **Haftsumme** haftet.

4.3.1 Komplementär

- 137 Als **juristische Person** kann die GmbH Komplementärin einer KG sein. Die Komplementär-GmbH ist üblicherweise am Vermögen der KG nicht beteiligt. Das Betreiben eines eigenen weiteren Geschäftsgegenstandes ist nicht ausgeschlossen, aber aus **Haftungsgründen** nicht empfehlenswert. Als persönlich haftender Gesellschafter der KG haftet die GmbH für Verbindlichkeiten der KG mit ihrem gesamten Vermögen, also auch mit dem Vermögen, das sie sich durch einen anderen Geschäftsbetrieb erwirtschaftet hat.
- 138 Bei der **klassischen GmbH & Co. KG**, bei der die GmbH nicht am Vermögen der KG beteiligt ist, hat sie keine Einlage zu erbringen. Anstelle einer Gewinnbeteiligung erhält sie eine **Vergütung**, die i. d. R. prozentual an ihrem **Stammkapital** bemessen sein wird. Die Vergütung ist als **Haftungsvergütung** Entgelt für die mögliche Inhaftungnahme der Komplementärin. Sie ist kein **Gewinnbestandteil**, sondern im Rahmen eines Leistungsaustausches Gegenleistung für die Übernahme der persönlichen Haftung. Handelsrechtlich stellt sie Aufwand der KG dar. Neben diesem Entgelt erhält die Komplementärin i. d. R. einen **Aufwendungsersatz** für von ihr im Rahmen ihrer **Geschäftsführertätigkeit** getragenen Aufwand. Dies sind insbesondere Kosten für eventuell gezahlte Geschäftsführergehälter.
- 139 Die GmbH kann **Komplementärin** mehrerer KGs sein. **Problematisch** ist dies im Fall der Insolvenz einer der Kommanditgesellschaften. Diese führt i. d. R. auch zur Insolvenz der Komplementär-GmbH. Hier besteht das Risiko, dass die Komplementär-GmbH bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder bei Ablehnung des Verfahrens mangels Masse von Gesetzes wegen aufgelöst ist.¹ Mit dem Wegfall des persönlich haftenden Gesellschafters wären aber auch die nicht insolventen Kommanditgesellschaften aufgelöst und abzuwickeln.² Besteht die Gesellschaft aus wenigen Gesellschaftern, die in einer solchen Situation gemeinschaftlich reagieren können, so müssen diese eine weitere GmbH gründen, die anstelle der insolventen GmbH der KG als persönlich haftender Gesell-

1 Vgl. § 131 HGB.

2 BayObLG v. 10. 3. 2000 – 3Z BR 385/99, BB 2000, 1211.

schafter beiträgt. Da aber insbesondere in **Erbfällen** oftmals nicht überschaubar ist, ob die Kommanditisten gemeinschaftlich handlungsfähig sind, ist bei der Gründung mehrerer KGs zu vermeiden, eine GmbH als Komplementärin für mehrere KGs zu verwenden.

4.3.2 Kommanditist

Kommanditist kann sowohl eine natürliche Person als auch eine juristische Person sein. Beteiligt sein kann aber auch eine andere Personenhandelsgesellschaft und eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts.¹ Letzteres ist in § 162 Abs. 1 Satz 2 HGB zwischenzeitlich gesetzlich vorausgesetzt. Werden **Minderjährige** als Kommanditisten beteiligt, so werden diese durch ihre gesetzlichen Vertreter vertreten, zusätzlich erforderlich ist nach §§ 1643, 1822 Nr. 3 BGB die Genehmigung des Vormundschaftsgerichts. Eine gesetzliche Vertretung durch die Eltern ist wegen § 181 BGB ausgeschlossen, wenn diese selbst an der KG beteiligt sind. Hier ist ein Ergänzungspfleger nach § 1909 BGB zu bestellen.

Nicht-Kommanditist kann die **Erbengemeinschaft** sein. Hier gilt die Sondernachfolge des einzelnen Erben, bei der jeder für sich außerhalb der Erbengemeinschaft Kommanditist wird.² Die Höhe der Beteiligung richtet sich nach der **Erbquote**.

(Einstweilen frei)

142–145

4.4 Firma

Mit dem Handelsrechtsreformgesetz v. 22. 6. 1998³ wurde das **Firmenrecht** liberalisiert. Die Gesellschafter können wählen, ob sie eine **Personenfirma**, eine **Sachfirma** oder eine **Phantasiefirma** wählen. Zulässig sind auch Kombinationen aus diesen Firmenarten.

Bei der Wahl der Firma ist zu beachten, dass die Firmenwahl nach § 18 HGB bestimmten Grenzen unterliegt. Zu nennen ist hier die Kennzeichnungs- und Unterscheidungskraft nach § 18 Abs. 1 HGB und das Irreführungsverbot nach § 18 Abs. 2 HGB sowie die Grundsätze der **Firmenidentität** und der **Firmenklarheit**. Das Problem der Unterscheidungskraft stellt sich insbesondere in Abgrenzung zur Komplementär-GmbH, die oftmals den gleichen Namen trägt, aber zwingend einen unterscheidenden Zusatz benötigt, der über den Rechts-

1 BGH v. 16. 7. 2001 – II ZB 23/00, BGHZ 148, 291 ff.

2 *Ihrig* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 10 Rz. 26, m. w. N.

3 BGBl. I 1998, 1474.

formzusatz hinausgeht (§ 30 Abs. 1 HGB). Der BGH¹ hat entschieden, dass einer Firma, die aus einer reinen Buchstaben-Kombination (HM & A-GmbH & Co. KG) besteht, Unterscheidungskraft und Kennzeichnungseignung zukommt.

- 148 Erforderlich ist nach § 19 Abs. 1 Nr. 3 HGB der Zusatz Kommanditgesellschaft oder eine allgemein verständliche Abkürzung dieser Rechtsform. Nach § 19 Abs. 2 HGB muss bei der GmbH & Co. KG, bei der keine natürliche Person persönlich haftet, der Hinweis auf diese Form der Haftungsbeschränkung erfolgen. Nach § 4 GmbHG muss die GmbH den Zusatz „mit beschränkter Haftung“ oder eine entsprechende Abkürzung verwenden. Die **Unternehmergesellschaft** muss nach § 5a GmbHG entsprechend gekennzeichnet sein.
- 149 Die **Sachfirma** bezieht sich auf den Gegenstand des Unternehmens und muss diesen für den Rechtsverkehr kenntlich machen, ansonsten ist die Firma möglicherweise **irreführend**. Die Kennzeichnung des Unternehmensgegenstandes kann auch durch eine ausländische Beschreibung erfolgen. Kritisch ist eine reine Beschreibung der Gattung oder der Branche, hier besteht das Risiko der **Irreführung** bzw. es fehlt an der Unterscheidungskraft.
- 150 Bei der GmbH & Co. KG müssen – wenn **Sachfirmen** gewählt werden – beide Gesellschaften den eigenen Gegenstand angeben. Die GmbH muss den Zusatz mit beschränkter Haftung oder Unternehmergesellschaft führen. Führt die GmbH eine eigene Sachfirma, so kann die Bezeichnung der GmbH & Co. KG irreführend sein, wenn die GmbH einen anderen Gegenstand nennt als den Tätigkeitsbereich der GmbH.

BEISPIEL: So wäre die Bezeichnung Möbel Schneider GmbH & Co. KG irreführend, wenn zwar die GmbH, die die Firma Möbel Schneider GmbH & Co. KG führt, einen Möbelhandel, die KG aber eine Autowerkstatt betreibt. Die Firmierung unter „Schneider GmbH & Co. KG“ verstieße aber gegen das Gebot der Firmenidentität, weil nicht der richtige Name der GmbH übernommen wurde.

- 151 Vermieden werden kann dieses Problem, wenn die Komplementär-GmbH lediglich **Sachfirmen** verwendet, die auf den Charakter als Geschäftsführungs- oder Verwaltungs-GmbH hinweisen. Wird ein entsprechender Namenszusatz gewählt, so kann dieser Zusatz nach der Rechtsprechung des BGH² entgegen den Grundsätzen der Firmenidentität bei der Namensgebung für die GmbH & Co. KG entfallen.

1 BGH v. 8. 12. 2008 – II ZB 46/07, NWB IAAAD-03163.

2 BGH v. 6. 3. 1981 – II ZB 9/80, NJW 1981, 2746.

BEISPIEL: Hieße die o.g. GmbH „Schneider Verwaltungs-GmbH“ dürfte sich die KG Schneider-GmbH & Co. KG nennen. Sie könnte auch die Firma Autowerkstatt Schneider GmbH & Co. KG führen.

Eine **Personenfirma** muss den Namen des Komplementärs, sprich den Namen der GmbH tragen. Nicht erforderlich ist es, einen Zusatz wie „Verwaltungs“ oder „Betriebs“ in den Namen der KG aufzunehmen,¹ wenn die übrigen Teile, die von der GmbH übernommen wurden, die wesentlichen Teile der Firma sind, für die Unterscheidbarkeit ausreichen und nach § 4 GmbHG auch allein als Firma zulässig wären. Zulässig ist beispielsweise folgende Firmierung:

GmbH => Mayer Verwaltungs-GmbH; KG => Mayer-GmbH & Co. KG.

Werden die firmenrechtlichen Grundsätze eingehalten, darf grundsätzlich jede **Phantasiefirma** gewählt werden. Auch ausländische Bezeichnungen sind zulässig.

PRAXISHINWEIS:

Vor der Auswahl der Firma kann es sich empfehlen, bei den örtlichen IHK eine Firmenrecherche durchzuführen, um zu prüfen, ob der Name noch verfügbar ist. Auch eine Markenrechtsrecherche unter www.marken-recht.de kann sich empfehlen. Sollte eine Personenfirma gewählt werden, muss bei der Vertragsgestaltung berücksichtigt werden, ob der Namensgeber ein Recht erhalten soll, den Namen wieder an sich zu ziehen.

Zum Schutz des Rechtsverkehrs muss die Firma nach § 19 Abs. 1 Nr. 3 HGB einen eindeutigen **Rechtsformzusatz** haben, der den Begriff Kommanditgesellschaft oder KG zum Inhalt haben muss. Nicht mehr zulässig sind die in der Vergangenheit gebräuchlichen Zusätze wie z. B. „& Co.“, weil diese keine klaren Annahmen über die Rechtsform der Gesellschaft zulassen.² Auch die Haftungsverhältnisse müssen nach § 19 Abs. 2 HGB eindeutig zum Ausdruck gebracht werden. Dies geschieht dergestalt, dass auf die GmbH als Komplementär hingewiesen wird („GmbH & Co. KG“).

Der notwendige **Inhalt der Firmierung** einer GmbH ergibt sich neben den genannten handelsrechtlichen Vorschriften aus § 4 GmbHG, der die Verpflichtung enthält, die Bezeichnung „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ oder eine allgemein verständliche Abkürzung dieses Zusatzes aufzunehmen. Im Übrigen kann auch hier eine Personen-, Sach- oder Phantasiefirma mit eventuellen Mischformen gebildet werden. Die allgemeinen Grundsätze des Firmenrechts sind zu beachten, insbesondere die Unterscheidbarkeit zur KG.

¹ BGH v. 6. 3. 1981 – II ZB 9/80, NJW 1981, 2746.

² Vgl. § 19 HGB.

- 156 Der Grundsatz der **Firmenwahrheit**, der in § 18 Abs. 2 HGB zum Ausdruck kommt, wird im Rahmen der Nachfolge durchbrochen durch den Grundsatz der Firmenkontinuität nach §§ 22, 24 HGB. In diesen Fällen darf der Erwerber einer KG deren bisherige Firma ohne Nachfolgezusatz fortführen, wenn der bisherige Inhaber oder seine Erben der Fortführung zugestimmt haben. Treten einzelne Gesellschafter aus, deren Namen Firmenbestandteil sind, so kommt nach § 24 Abs. 1 HGB eine Fortführung auch ohne deren Einwilligung in Betracht. Die Zustimmung ist nur von einem eventuell austretenden persönlich haftenden Gesellschafter erforderlich (§ 24 Abs. 2 HGB).
- 157 Erwirbt die GmbH & Co. KG ein **einzelkaufmännisches Handelsgewerbe**, so darf sie dessen Firma fortführen, zwingend erforderlich ist allerdings der Rechtsformzusatz und der Hinweis auf die Haftungsbeschränkung (§ 19 Abs. 2 HGB). Zu beachten ist hierbei § 25 HGB, nach dem der Erwerber bei **Firmenfortführung** und Fortführung des Handelsgeschäfts auch die **Haftung** für die vom Vorgänger eingegangenen Verbindlichkeiten übernimmt. Im Gegenzug gelten die vom Vorgänger begründeten Forderungen qua Gesetz als auf den Übernehmer übergegangen (§ 25 Abs. 1 Satz 2 HGB). Ausreichend ist, dass der wesentliche Bestand des Handelsgeschäftes fortgeführt wird. Die Firma muss nicht unbedingt wortgleich übernommen werden, ausreichend ist, dass ihr Kern fortgeführt wird. Zur Abgrenzung ist auf die **Verkehrsanschauung** abzustellen.¹ Dies gilt auch dann, wenn die Firma sich durch einen anderen gesellschaftsrechtlichen Zusatz ändert (KG statt e. K. oder GmbH statt e. K.).² **Abweichende Vereinbarungen** sind möglich (§ 25 Abs. 2 HGB), diese müssen aber grundsätzlich, damit sie Dritten gegenüber wirksam sind, in das Handelsregister eingetragen und bekannt gemacht sein. Die abweichende Vereinbarung muss unverzüglich nach der Geschäftsübernahme angemeldet werden, Eintragung und Bekanntmachung müssen in kurzem Zeitabstand darauf folgen.³
- 158 Die Haftung besteht für alle durch den übertragenen Betrieb begründeten Verbindlichkeiten unabhängig vom Rechtsgrund, dies gilt auch für **Steuerschulden** (§ 75 AO).
- 159–165 *(Einstweilen frei)*

1 BGH v. 15. 3. 2004 – II ZR 324/01 NZG 2004, 716; v. 28. 11. 2005 – II ZR 355/03, NJW 2006, 1001.

2 Hopt in Baumbach/Hopt, HGB, § 25 Rz. 7.

3 BGH v. 20. 1. 1992 – II ZR 115/91, DStR 1992, 919.

4.5 Geschäftsbrief

Der Inhalt des Geschäftsbriefs einer GmbH & Co.KG ist geregelt in § 177a HGB, der auf § 125a HGB verweist. Danach sind in einen Geschäftsbrief der GmbH & Co. KG folgende Angaben aufzunehmen: 166

- ▶ Rechtsform der KG,
- ▶ Sitz der KG,
- ▶ Registergericht und Nummer unter der die KG ins Handelsregister eingetragen ist.

Soweit keine natürliche Person persönlich haftender Gesellschafter ist, gelten zusätzlich § 35a GmbHG oder § 80 AktG, danach ist im Geschäftsbrief ebenfalls aufzunehmen: 167

- ▶ Firmen der beteiligten persönlich haftenden Gesellschafter einschließlich
- ▶ Rechtsform und
- ▶ Sitz des persönlich haftenden Gesellschafters (GmbH)
- ▶ Registergericht und Nummer des persönlich haftenden Gesellschafters
- ▶ alle Geschäftsführer oder Vorstände mit Vor- und Familienname
- ▶ Aufsichtsratsvorsitzender mit Vor- und Zuname (falls vorhanden).

Nicht aufzunehmen sind Angaben über den Kommanditisten (§ 177a Satz 2 HGB), die aber im Handelsregister hinterlegt sind und eingesehen werden können. 168

BEISPIEL: Heinrich Schmidt GmbH & Co. KG

Registergericht: Amtsgericht Lampenhausen

Registernummer: HRA 007

Persönlich haftende Gesellschafterin der Heinrich Schmidt

GmbH & Co. KG: Heinrich Schmidt Verwaltungs-GmbH

Geschäftsführer der Heinrich Schmidt Verwaltungs-GmbH: Heinrich Schmidt

Registergericht: Amtsgericht Lampenhausen

Registernummer: HRB 008.

Der Begriff des Geschäftsbriefs ist weit gefasst. Eingeschlossen sind der gesamte externe Schriftverkehr, der sich an einen bestimmten Empfänger richtet.¹ Dazu zählen z.B. Angebote, Bestellscheine, Empfangsbestätigungen, Preislisten, Rechnungen, Quittungen. Die Form ist unerheblich, auch E-Mails 169

¹ Liebscher in Reichert, GmbH & Co. KG, § 14 Rz. 50.

können Geschäftsbriefe sein. Keine Geschäftsbriefe sind Werbung, Flyer, die sich nicht an einen bestimmten Empfänger richten.

4.6 Webimpressum

- 170 Auch für GmbH & Co. KG gilt nach **§ 5 Telemediengesetz (TMG)**, dass sie bestimmte Informationen in einem Webimpressum in einer von ihr unterhaltenen Internetseite vorhalten müssen. Zu den erforderlichen Angaben gehören: Der **Name** und die **Niederlassungsanschrift** des Anbieters, die folgenden Angaben gelten nur bei juristischen Personen (z. B. GmbH, AG), sollten aber dennoch auch von der GmbH & Co. KG beachtet werden, Vertretungsberechtigung, Rechtsform, Registergericht und Registernummer. Zusätzlich sollten die entsprechenden Angaben der Komplementär-GmbH gemacht werden. Weiter sind erforderlich Angaben, die eine schnelle elektronische Kontaktaufnahme und unmittelbare Kommunikation mit der anbietenden GmbH & Co. KG ermöglichen (Adresse, Telefonnummer), einschließlich der Adresse der elektronischen Post (E-Mail). Wurde eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nach § 27a UStG oder eine Wirtschafts-Identifikationsnummer nach § 139c AO erteilt, muss diese Nummer angegeben werden.
- 171 Wird der Dienst im Rahmen einer Tätigkeit angeboten oder erbracht, die der behördlichen Zulassung bedarf, sind Angaben zur zuständigen Aufsichtsbehörde zu machen. Werden Leistungen angeboten, die einen Hochschulabschluss verlangen, so sind zusätzlich anzugeben (soweit vorhanden), die Kammer, der die Diensteanbieter angehören, die gesetzliche Berufsbezeichnung und der Staat, in dem die Berufsbezeichnung verliehen worden ist, die Bezeichnung der berufsrechtlichen Regelungen und Angaben dazu, wie diese zugänglich sind (hier erfolgt am besten ein Link zur jeweiligen Kammer, die die Berufsordnungen vorhält). Die Informationen müssen gut erkennbar, sofort wahrgenommen werden können.

BEISPIEL: Heinrich Schmidt GmbH & Co. KG

Lichtgasse 5

109876 Lampenhausen

Telefon: 0049/1234/56789

Telefax: 0049/1234/56780

Email: info@heinrichschmidt.de

Persönlich haftende Gesellschafterin der Heinrich Schmidt

GmbH & Co. KG: Heinrich Schmidt Verwaltungs-GmbH

Geschäftsführer der Heinrich Schmidt Verwaltungs-GmbH: Heinrich Schmidt

Registergericht: Amtsgericht Lampenhausen

Registernummer der GmbH & Co. KG: HRA 007

Registernummer der GmbH: HRB 008

Umsatzsteuer-Identifikationsnummer gem. § 27 a

Umsatzsteuergesetz: DE 98765

Wirtschaftsidentifikationsnummer gem. § 139c Abgabenordnung:

DE 98765

(Einstweilen frei)

172–180

5. Einlagepflicht

Einlagen sind Beträge der Gesellschafter, die diese ins Gesellschaftsvermögen leisten und die die Haftungsmasse der Gläubiger vermehren.¹ Bei der klassischen Gestaltung der GmbH & Co. KG trifft den Komplementär keine Einlageverpflichtung, weil eine solche i. d. R. nicht vereinbart sein wird. Verpflichtet zur Einlage ist bereits nach Gesetz (§ 171 Abs. 1 HGB) der Kommanditist. Er kann zu einer Sacheinlage (Einlage von Vermögenswerten, auch Forderungen) oder einer Geldeinlage verpflichtet sein, die im Handelsregister eingetragene Einlage (Haftsumme) ist immer auf eine Geldleistung gerichtet.

Zu unterscheiden ist zwischen der im Handelsregister eingetragenen **Hafteinlage** und der vertraglich vereinbarten **Pflichteinlage**,² diese können übereinstimmen, sie können aber auch unterschiedlich hoch sein oder einen unterschiedlichen Inhalt haben. Während die Hafteinlage den Betrag meint, mit dem der Gesellschafter im Außenverhältnis den Gläubigern gegenüber haftet, ist er zur Erbringung der Pflichteinlage nur im Innenverhältnis gegenüber seinen Mitgesellschaftern verpflichtet. So kann der Kommanditist verpflichtet sein, neben seiner Geldeinlage, die ganz oder teilweise ins Handelsregister eingetragen wird, eine Sacheinlage beispielsweise in Form der Einbringung eines Unternehmens zu erbringen. Diese Sacheinlage kann nicht im Register eingetragen werden, dennoch kann eine wertentsprechende Sacheinlage zum Wegfall der Außenhaftung nach § 171 Abs. 1 2. Halbsatz HGB führen.

Während die **Hafteinlage** die Verpflichtung des Kommanditisten auch im Außenverhältnis festlegt, ist die **Pflichteinlage** allein im Innenverhältnis geschuldet. Die **Pflichteinlage** kann höher oder niedriger sein als die im Handelsregister eingetragene Haftsumme. Die **Außenhaftung** kann beispielsweise aus steuerlichen Gründen (§ 15a EStG) höher sein als die **Pflichteinlage** gegenüber der Gesellschaft.

1 *Ihrig* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 20 Rz. 2.

2 BGH v. 20. 10. 1994 – II ZR 220/93, NJW 1995, 197.

- 184 Die **Unterscheidung** ist bedeutsam für die mögliche Inhaftungnahme der Kommanditisten. Während die im Handelsregister eingetragene Haftsumme die Haftung der Kommanditisten Dritten gegenüber umschreibt, haftet der Kommanditist für eine eventuell darüber hinausgehende Pflichteinlage ausschließlich der Gesellschaft gegenüber. Vor Eintritt der Insolvenz kann ein Gläubiger einen Kommanditisten unmittelbar in Höhe der nicht erbrachten Einlage in Anspruch nehmen, während die Pflichteinlage nur von der Gesellschaft verlangt werden kann (Innenhaftung). Im Insolvenzfall tritt im Hinblick auf beide Pflichten der Insolvenzverwalter an die Stelle der Gläubiger und der Gesellschaft (§ 171 Abs. 2 HGB).
- 185 Von Bedeutung für den Kommanditisten ist, dass er zwar nach außen nur in Höhe seiner eingetragenen Einlage haftet, eine nicht eingetragene Einlageverpflichtung von ihm aber gleichermaßen zu erfüllen ist. Im Insolvenzfall wird der Insolvenzverwalter den Anspruch der Gesellschaft auf Erbringung dieser Einlage geltend machen.

PRAXISHINWEIS:

Vor dem Hintergrund der unterschiedlichen Rechtsfolgen von Pflichteinlage und eingetragener Haftsumme, ist im Gesellschaftsvertrag zwischen beiden Einlageverpflichtungen zu unterscheiden. Enthält der Vertrag keine Regelung, so gilt die vereinbarte Einlage sowohl als Pflichteinlage wie auch als Haftsumme, die einzutragen ist.¹ Bestehen mehrere Einlageverpflichtungen, so steht dem Gesellschafter frei, in welcher Reihenfolge er die Einlageschulden tilgt. Die Tilgungsbestimmung ist auch steuerlich anzuerkennen.²

- 186 Von der Einlage zu unterscheiden ist der **Kapitalanteil** des Gesellschafters, der als reine **Rechengröße** die Beteiligung des Gesellschafters an der Gesellschaft ausweist.

5.1 Erbringung der Einlage

- 187 Sowohl hinsichtlich der **Hafteinlage** als auch hinsichtlich der **Pflichteinlage** gilt, dass die Haftung ausgeschlossen ist, soweit der Kommanditist seine Einlage erbracht hat. Für die Haftenlage ergibt sich dies aus dem Gesetz (§ 171 Abs. 1 Satz 2 HGB). Für die Pflichteinlage ergibt sich dies aus den allgemeinen Grundsätzen, dass ein Anspruch mit seiner Erfüllung erlischt. Voraussetzung ist in beiden Fällen, dass der Beitrag des Gesellschafters zur Erfüllung seiner Einlagepflicht und nicht aus einem anderen Rechtsgrund erbracht wurde.

1 BGH v. 28. 3. 1977 – II ZR 230/75, NJW 1977, 1820.

2 BFH v. 16. 10. 2008 – IV R 98/06, BStBl II 2009, 272.

Die Erbringung der Einlage hängt von der Einlagepflicht ab. Der Gesellschafter kann verpflichtet sein, sowohl eine **Sacheinlage** oder eine **Geldeinlage** zu erbringen. Auch die Haftenlage kann als Sacheinlage geschuldet sein. Die Geld-einlage ist durch Barzahlung, Überweisung oder Scheckübergabe zu erfüllen. 188

Die **Sacheinlagepflicht**, kann die Pflicht enthalten, die Sache zu Eigentum zu übertragen oder die Sache zur Nutzung zu überlassen. Das einzulegende Wirtschaftsgut muss einen **bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstand** darstellen, dies kann auch eine Forderung sein.¹ 189

Hinsichtlich der **Bewertung** der Einlagen sind die Gesellschafter im Rahmen handelsrechtlicher **Bilanzierungsvorgaben** grundsätzlich frei in der Wertfestlegung. 190

Im Außenverhältnis ist jedoch zu beachten, dass der Kommanditist entsprechend § 171 Abs. 1 Satz 1 HGB nur von der Haftung befreit ist, soweit er seine Einlage erbracht hat. Dennoch besteht anders als im GmbH-Recht bei der Sacheinlage keine Pflicht, einen **Sachgründungsbericht** zu erstellen und den Wert zu dokumentieren. Der Kommanditist ist nur zur Sacheinlage verpflichtet, nicht zur Dokumentation eines Mindestwertes. 191

Dennoch ist für den Kommanditisten Vorsicht geboten, wenn er seine im Handelsregister eingetragene Einlagepflicht durch eine Sacheinlage erfüllen will. Diese muss im Zeitpunkt der Einlage objektiv den Wert der Einlage haben, zu deren Erfüllung sie dienen soll.² Nur insoweit wird der Kommanditist entsprechend § 171 Abs. 1 1. Halbsatz HGB von der Haftung Dritten gegenüber frei. Hier erfolgt die **Bewertung** grundsätzlich zum objektiven **Zeitwert**.³ Die **Beweislast** für die **Werthaltigkeit** trifft den Kommanditisten,⁴ der bei hohen Einlagepflichten, die durch Sacheinlage getilgt werden, entsprechende Beweisvorsorge treffen sollte. Wird ein Unternehmen eingelegt, sollte dies angesichts der Bandbreite der Unternehmensbewertung nicht in vollem Umfang mit der Haftenlage verrechnet werden, hier sollten die entsprechenden Beteiligungsverhältnisse – soweit möglich – vorab festgelegt werden, und als weitere Pflichteinlage die Einbringung des Unternehmens vereinbart werden, für die dann nur noch in geringem Umfang Gesellschaftsrechte gewährt werden. An-

1 *Ihrig* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 20 Rz. 11.

2 BGH v. 8. 7. 1985 – II ZR 269/84, NJW 1985, 2947.

3 BGH v. 8. 7. 1985 – II ZR 269/84, NJW 1985, 2947.

4 BGH v. 30. 4. 1984 – II ZR 132/83, NJW 1984, 2290 ff.

ders als nach § 19 Abs. 2 Satz 2 GmbHG kann die Einlage durch Aufrechnung mit einer werthaltigen Forderung gegen die Gesellschaft erbracht werden.¹

- 192 Tilgt der Kommanditist die Forderung eines Gesellschaftsgläubigers z. B. durch Aufrechnung mit einer persönlichen Forderung gegen den Gesellschaftsgläubiger, so stellt dies allein noch keine Einlageleistung dar. Der Kommanditist erhält vielmehr einen Rückgriffsanspruch gegen die Gesellschaft, den er mit der Einlageforderung verrechnen kann.² Auch eine Umbuchung der Komplementäreinlage in eine Kommanditeinlage ist zulässig, wenn die Einlage im Zeitpunkt der Umbuchung noch werthaltig war.³
- 193 Auch nach neuem Recht dürften die Regelungen zur **gesplitteten Einlage** weiter Gültigkeit haben. In diesem Fall ist im Gesellschaftsvertrag vereinbart, dass die Haftsumme einerseits durch eine Einlage, andererseits durch ein Darlehen erbracht wird. Grundsätzlich soll auch dieses Darlehen als Einlage gewertet werden,⁴ mit der Folge einerseits, dass die Außenhaftung erlischt, andererseits, dass im Fall der Insolvenz eine Rückforderung ausgeschlossen ist. Dies wird durch die Abschaffung der Eigenkapitalersatzregeln und den grundsätzlichen Nachrang von Gesellschafterdarlehen nach § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO erst recht gelten.
- 194 Die **Einlagepflicht** kann auch durch Aufrechnung mit einer Forderung erfüllt sein, die dem Kommanditisten gegenüber der KG zusteht.⁵ Die KG wird in diesem Fall von einer Verpflichtung befreit. Erfüllung der Einlagepflicht tritt insoweit ein, als die Forderung gegenüber der Gesellschaft werthaltig ist. Auch eine Aufrechnung mit einer Regressforderung nach § 161 Abs. 2 HGB i. V. m. § 110 HGB ist möglich.⁶
- 195 **Unzulässig** ist die Erfüllung der Einlageschuld durch Einlage der Anteile an der Komplementär-GmbH (§ 172 Abs. 6 HGB). In diesem Fall stehen den Gläubigern nicht zwei gesonderte Haftungsmassen, die der GmbH und die der KG, zur Verfügung. Dieses Problem tritt insbesondere bei der **Einheits-GmbH & Co. KG** auf, bei der die Kommanditisten nicht nur ihre Kommanditeinlage erbringen, sondern auch die Anteile an der GmbH übertragen müssen.

196–200 (*Einstweilen frei*)

1 BGH v. 8. 7. 1985 – II ZR 269/84, NJW 1985, 2947.

2 BGH v. 30. 4. 1984 – II ZR 132/83, NJW 1984, 2290.

3 BGH v. 1. 6. 1987 – II ZR 259/86, NJW 1987, 3184.

4 BGH v. 17. 5. 1982 – II ZR 16/81, NJW 1982, 2253.

5 BGH v. 8. 7. 1985 – II ZR 269/84, NJW 1985, 2947.

6 BGH v. 30. 4. 1984 – II ZR 132/83, NJW 1984, 2290.

5.2 Einlagerückgewähr

Ist die **Haftsumme** im Register eingetragen, so wird die Haftung des Gesellschafters nach außen durch den im Register eingetragenen Betrag bestimmt (§ 172 Abs. 1 HGB). Hat der Gesellschafter diese Haftsumme erbracht, ist er von seiner Haftung befreit. Diese kann jedoch nach § 172 Abs. 4 HGB wieder aufleben. § 172 Abs. 4 HGB unterscheidet dabei zwei Fälle des Wiederauflebens von Haftung. Nach § 172 Abs. 4 Satz 1 HGB lebt die Haftung wieder auf, soweit die Einlage des Gesellschafters zurückgezahlt wird. Nach § 172 Abs. 4 Satz 2 HGB gilt das Gleiche, soweit **Gewinnanteile** entnommen werden, während der Kapitalanteil durch Verlust unter den Betrag der Einlage gesunken ist oder, soweit die **Entnahme** den Kapitalanteil unter den Betrag der Haftsumme mindert. Zu unterscheiden sind also Fälle der Einlagerückgewähr von Fällen der Überentnahme. Während erstere immer dazu führt, dass die Haftung wieder auflebt, ist das Wiederaufleben der Haftung bei **Gewinnauszahlungen** davon abhängig, ob das Kapitalkonto unter den Betrag der Einlage gemindert ist oder durch die Entnahme unter diesen Betrag gemindert wird.

Eine **Einlagenrückgewähr** nach § 172 Abs. 4 Satz 1 HGB liegt immer dann vor, wenn der Kommanditist Leistungen aus der Gesellschaft erhält, denen keine **gleichwertige Gegenleistung** gegenüber steht.¹ **Einlagenrückgewähr** sind Zahlungen die ihren Grund im **Gesellschaftsverhältnis** haben. Hierzu zählen Auszahlungen eines Auseinandersetzungsguthabens nach dem Ausscheiden eines Gesellschafters,² denn diesen steht keine Gegenleistung des Gesellschafters gegenüber. Dazu zählen aber auch Zahlungen eines Mitgesellschafters, auch des Komplementärs, der infolge der Zahlung einen Erstattungsanspruch gegen die Gesellschaft erwirbt.³ Grundsätzlich sind aber Zahlungen aus dem Vermögen des Komplementärs nicht schädlich.⁴

Einlagenrückgewähr kann nur im Umfang der Haftsumme eintreten. Erfolgt die Zahlung aus freiem Vermögen der Gesellschaft, so liegt kein Fall des § 172 Abs. 4 Satz 1 HGB vor. Hier können die Ansprüche auf Rückforderung auf anderen Rechtsgründen z. B. § 812 BGB beruhen. Wurde die Einlage erbracht und ist das Kapitalkonto durch Verluste gemindert, reduziert sich die Haftung auf den

1 *Ihrig* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 43 Rz. 16.

2 *Ihrig* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 43 Rz. 21, *Roth* in Baumbach/Hopt, HGB, § 172 Rz. 6.

3 *K. Schmidt* in Münchener Kommentar HGB, §§ 171, 172 Rz. 73; *Roth* in Baumbach/Hopt, HGB, § 172 Rz. 7.

4 BGH v. 14. 1. 1985 – II ZR 103/84, NJW 1985, 1776.

noch verbliebenen Teil der Haftsumme.¹ In diesem Fall kann sich ein Rückforderungsanspruch der Gesellschaft aber aus anderen Gründen ergeben.

204 Rückzahlung von Einlagen sind **nicht** Zahlungen auf eine **echte Darlehensverbindlichkeit** gegenüber dem Gesellschafter oder Zahlungen aufgrund eines gegenseitigen Vertrages bei dem Leistung und Gegenleistung in einem angemessenen Verhältnis stehen.² So begründet eine angemessene **Tätigkeitsvergütung** keine Einlagenrückgewähr.³ Auch Gewinnausschüttungen zählen grundsätzlich nicht dazu, diese können allenfalls nach § 172 Abs. 4 Satz 2 HGB zu einem Wiederaufleben von Haftung führen. Dies gilt nicht für stehengelassenen Gewinn, der sich in eine Forderung der Kommanditisten gewandelt hat. Rückgewähr von Einlagen kann aber vorliegen, wenn ein Darlehen an den Kommanditisten gewährt wird, die Darlehensmittel aber benötigt werden, um die durch Entnahmen geminderte Einlage zu erhalten.⁴ Soweit Tätigkeitsvergütungen unangemessen sind, stellt der überhöht ausgezahlte Teil eine Einlagenrückgewähr dar.⁵

205 Nach Ansicht des BGH gilt allein die Umbuchung einer Forderung vom Kapitalkonto auf das Darlehenskonto noch nicht als Rückgewähr einer Einlage, diese soll erst bei Auszahlung auf das Darlehen vorliegen.⁶

206–210 (Einstweilen frei)

5.3 Entnahmen bei negativem Kapitalkonto

211 Der verbotenen **Rückzahlung** der Einlage wird die Gewinnauszahlung gleichgestellt, die erfolgt, wenn der Kapitalanteil unter den Betrag der Einlage gemindert ist. Dies gilt nur für Gewinne, die zeitlich nach Entstehen des negativen Kapitalkontos anfallen. Altgewinne können entnommen werden, wenn das Kapitalkonto nach deren Entstehen negativ wird. Wichtig ist hierfür die richtige Kapitalkontenstruktur, die sicherstellt, dass entnahmefähige Gewinne von den nicht entnahmefähigen gesondert ausgewiesen werden. In diesem Fall lebt die Haftung des Kommanditisten in Höhe des entnommenen Betrags bis zur vollständigen Deckung der vereinbarten Einlage nach § 172 Abs. 4

1 Hopt in Baumbach/Hopt, HGB, § 172 Rz. 6.

2 OLG Hamburg v. 15. 11. 1990 – 15 U 11/88, DStR 1991, 1196; Ihrig in Reichert, GmbH & Co. KG, § 43. Rz. 18.

3 Roth in Baumbach/Hopt, HGB, Anh § 177a Rz. 42.

4 OLG Hamburg v. 15. 11. 1990 – 15 U 11/88, DStR 1991, 1196 f.

5 Ihrig in Reichert, GmbH & Co. KG, § 43 Rz. 18.

6 BGH v. 9. 5. 1963 – II ZR 124/61, BGHZ 39, 319.; a. A. Ihrig in Reichert, GmbH & Co. KG, § 43 Rz. 17.

i. V. m. § 169 Abs. 1 Satz 2 2. Halbsatz wieder auf. Die Haftung lebt auch wieder auf, wenn erst durch die Entnahme das Kapitalkonto unter den Einlagebetrag gemindert wird.

Für die Prüfung, ob die Einlage erhalten ist, ist ausschließlich auf das **buchmäßige Kapitalkonto** abzustellen, ohne Berücksichtigung stiller Reserven. Un- 212
erheblich ist, ob das Kapitalkonto auch durch steuerliche Sonderabschreibungen negativ geworden ist.¹

Vorsicht ist geboten bei **Publikumspersonengesellschaften**, deren Anteile unter 213
Hinweis auf sofortige Gewinnausschüttungen erworben werden, die aber gleichwohl steuerliche Verluste zuweisen. Hier erfolgen die Gewinnausschüttungen in den Anfangsjahren oft aus den Einlagen und wären im Fall der Insolvenz zurückzuzahlen. Ausnahmen gelten nur dann, wenn die Zahlungen als Darlehenszinsen oder als Gewinnanteile auf stille Beteiligungen erfolgten.

Der Kommanditist ist nicht verpflichtet, den vermeintlichen Gewinn **zurück-** 214
zuzahlen, den er in gutem Glauben auf die Richtigkeit der Bilanz erhalten hat (§ 172 Abs. 5 HGB). Dazu zählen jedoch nicht Zahlungen, die als Gewinn deklariert werden, obwohl das Kapitalkonto der Bilanz nach negativ ist.

PRAXISHINWEIS:

Es empfiehlt sich, in den Gesellschaftsvertrag eine Klausel aufzunehmen, die Gewinnausschüttungen untersagt, wenn das Kapitalkonto unter den Wert der Einlage gefallen ist. Besondere Vorsicht ist bei Publikumsgesellschaften geboten, die einerseits Verluste zuweisen und andererseits in einem sehr frühen Stadium „Gewinne“ auszahlen. Hier handelt es sich häufig um die Rückzahlung von Einlagen.

(Einstweilen frei)

215–220

6. Geschäftsführungsbefugnis, Vertretungsmacht

6.1 Allgemeines

Geschäftsführungsbefugnis ist die Befugnis, im Innenverhältnis der Gesellschaft 221
für die Gesellschaft tätig zu werden. Vertretung bezeichnet die Vornahme rechtsgeschäftlicher Handlungen im Außenverhältnis zu außenstehenden Dritten. Die Kompetenzen können unterschiedlich verteilt sein, so kann die Geschäftsführungsbefugnis beispielsweise im Innenverhältnis enger sein als die Vertretungsmacht. Üblicherweise hat der Geschäftsführer auch Vertretungsmacht.

1 BGH v. 11. 12. 1989 – II ZR 78/89, BGHZ 109, 334 ff.

- 222 Die Geschäftsführung einer KG ist geregelt in § 164 HGB, Vertretungsregelungen enthält der § 170 HGB. Beide Regelungen sind rudimentär und beinhalten im Wesentlichen die Festschreibung des Grundsatzes der **Selbstorganschaft**. Danach hat mindestens ein persönlich haftender Gesellschafter die Geschäftsführung und die Vertretung der Gesellschaft zu übernehmen, nach der gesetzlichen Ausgangssituation ist die **Fremdorganschaft** nicht vorgesehen,¹ selbst die Kommanditisten sind nach § 164 Satz 1 HGB und § 170 HGB von Vertretung und Geschäftsführung ausgeschlossen.
- 223 Hinsichtlich der Frage, ob dem persönlich haftenden Gesellschafter eine dieser Rechtsstellungen **entzogen** werden kann, ist zwischen der **Geschäftsführung** und der **Vertretung** zu unterscheiden. Die Geschäftsführungsbefugnis kann auch dem persönlich haftenden Gesellschafter entzogen werden.² Um hier aber dem Schutz des persönlich haftenden Gesellschafters Rechnung zu tragen, müssen ihm die Rechte des § 116 Abs. 2 HGB auf Zustimmung zu Maßnahmen, die über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes hinausgehen, verbleiben.³
- 224 Vor diesem Hintergrund kann auch der Kommanditist durch Gesellschaftsvertrag oder durch Gesellschafterbeschluss zum alleinigen Geschäftsführer der KG bestellt werden. Kritisch ist dies steuerrechtlich bei der gewerblich geprägten Personengesellschaft, weil hier die gewerbliche Prägung wegfällt.
- 225 Zu ihrem Schutz kann nicht allen persönlich haftenden Gesellschaftern die Vertretungsmacht entzogen werden (§ 161 Abs. 2 HGB i.V.m. § 127 HGB). Die Kommanditisten können nicht zu organschaftlichen Vertretern der Gesellschaft bestellt werden, insoweit ist § 170 HGB zwingend.⁴ Neben den persönlich haftenden Gesellschaftern kann aber auf **rechtsgeschäftlicher** Basis auch Dritten oder den Kommanditisten Vollmacht auch in Form der Generalvollmacht oder der Prokura erteilt werden.
- 226 Die GmbH & Co. KG vermeidet die Probleme, die mit dem Grundsatz der **Selbstorganschaft** verbunden sind. Die Geschäftsführung und Vertretung wird von der persönlich haftenden juristischen Person übernommen, so dass dieses Grundgebot gewahrt ist. Zum Geschäftsführer der Komplementär GmbH kann jedoch ein Kommanditist oder ein Dritter bestellt werden, so dass es faktisch zur Fremdorganschaft kommt.

1 BGH v. 25. 5. 1964 – II ZR 42/62, BGHZ 41, 367, 369.

2 BGH v. 9. 12. 1968 – II ZR 33/67, BGHZ 51, 198, 201.

3 Roth in Baumbach/Hopt, HGB, § 164 Rz. 7.

4 BGH v. 9. 12. 1968 – II ZR 33/67, BGHZ 51, 198, 201.

6.2 Bestellung

Als einzige unbeschränkt haftende Gesellschafterin ist die GmbH aufgrund ihrer Stellung zur Geschäftsführung und Vertretung befugt (§ 164 Satz 1 HGB, § 161 Abs. 2 i.V.m. §§ 114 und 125 HGB). Einer gesonderten Bestellung bedarf es dafür nicht. Für die GmbH handelt wiederum deren Geschäftsführer, der durch **Gesellschafterbeschluss** bestellt wird (§ 6 Abs. 3 GmbHG). Wird die GmbH mit einem **Musterprotokoll** gegründet, so sieht das GmbHG im Anhang des Weiteren ein Muster für die **Geschäftsführerbestellung** vor, das zu verwenden ist. Der Geschäftsführer hat Geschäftsführungsbefugnis und zugleich Vertretungsmacht (§§ 6, 35 GmbHG). Hat die GmbH & Co. KG außer der GmbH noch weitere persönlich haftende Gesellschafter, so haben diese gleichermaßen Vertretungsmacht und grundsätzlich auch Geschäftsführungsbefugnis. 227

6.3 Umfang der Geschäftsführungsbefugnis

Die **Geschäftsführungsbefugnis** ist in § 161 Abs. 2 i.V.m. § 116 Abs. 1 HGB geregelt, danach erstreckt sich die Geschäftsführungsbefugnis auf alle Handlungen, die der **gewöhnliche Betrieb** des Handelsgewerbes der Gesellschaft mit sich bringt. Art und Umfang der gewöhnlichen Geschäfte hängt vom jeweiligen Betrieb ab und kann nicht allgemein festgelegt werden. Für **außergewöhnliche** Geschäfte, die über diesen Rahmen hinausgehen, regelt § 116 Abs. 2 HGB, dass ein **Beschluss** sämtlicher Gesellschafter erforderlich ist. In diesem Fall besteht nicht nur das **Widerspruchsrecht** nach § 164 Satz 2 HGB, sondern daneben das **Mitbestimmungsrecht** des § 116 Abs. 2 HGB. **Außergewöhnlich** sind solche Geschäfte, die entweder nach Umfang und Risiko ungewöhnlich sind, oder über den bisherigen Rahmen der Geschäftstätigkeit hinausgehen oder außerhalb des satzungsmäßig festgelegten Geschäftszwecks liegen.¹ 228

Nicht von der Geschäftsführungsbefugnis erfasst sind sog. **Grundlagengeschäfte**, die die Änderung des Gesellschaftsvertrags, die Auflösung der Gesellschaft oder die Veräußerung des Geschäftsbetriebs betreffen.² Diese fallen auch nicht in den Anwendungsbereich des § 116 Abs. 2 HGB, weil sie keine außergewöhnlichen Geschäfte darstellen. 229

PRAXISHINWEIS:

Um Abgrenzungsschwierigkeiten hinsichtlich des Umfangs des gewöhnlichen Handelsbetriebs zu vermeiden, sollte der Gesellschaftsvertrag der KG einen Katalog zustim-

1 Roth in Baumbach/Hopt, HGB, § 116 Rz. 2.

2 Breitfeld in Reichert, GmbH & Co. KG, § 16 Rz. 17.

mungspflichtiger Maßnahmen vorsehen. Ein korrespondierender Katalog sollte auf GmbH-Ebene für deren Geschäftsführer vorgegeben werden. Sind mehrere Geschäftsführer bestellt, sollten außerdem Regelungen hinsichtlich der Einzelvertretungsbefugnis getroffen werden.

- 230 Bei der GmbH ist es **nicht** empfehlenswert, den Katalog zustimmungspflichtiger Geschäfte in die Satzung aufzunehmen, weil er dann gem. § 53 Abs. 2 GmbHG nur durch **notariell beurkundete** Satzungsänderung geändert werden kann. Wird er gleichwohl in die GmbH-Satzung aufgenommen, sollte ein klarstellender Hinweis in die Satzung mitaufgenommen werden, dass es sich bei dem Katalog nicht um einen formellen satzungsmäßigen Bestandteil, sondern um eine interne bindende Richtlinie für die Geschäftsführung handelt, so dass der Katalog durch einen formellen Beschluss der Gesellschafter ohne die für eine Satzungsänderung vorgeschriebenen Formvorschriften – auch einzelnen Geschäftsführern gegenüber – erweitert oder beschränkt werden. Dabei sollte auch die für diesen Beschluss erforderliche Stimmenmehrheit festgelegt werden. Alternativ hierzu kann der Katalog auch in den Geschäftsführeranstellungsverträgen oder einer Geschäftsordnung der GmbH-Geschäftsführer verankert werden.
- 231 Die GmbH & Co. KG hat i. d. R. nur einen persönlich haftenden Gesellschafter, dieser ist naturgemäß **einzelgeschäftsführungsbefugt**. Sind entgegen dem Grundfall mehrere persönlich haftende Gesellschafter vorhanden, sind diese grundsätzlich ebenfalls einzelgeschäftsführungsbefugt (§ 161 Abs. 2 HGB i. V. m. §§ 114 Abs. 1, 115 Abs. 1 HGB). Soll dies eingeschränkt werden, ist ein Beschluss der Gesellschafter oder eine Regelung im Gesellschaftsvertrag erforderlich.
- 232–235 (*Einstweilen frei*)

6.4 Umfang der Vertretungsbefugnis

- 236 Die Vertretungsmacht ist zunächst unabhängig davon, ob im **Innenverhältnis** nur eine eingeschränkte **Geschäftsführungsbefugnis** vorhanden ist. Die Vertretungsmacht umfasst die Vertretung der Gesellschaft bei allen gerichtlichen und außergerichtlichen Rechtshandlungen und Geschäften (§ 161 Abs. 2 i. V. m. § 126 Abs. 1 HGB) unabhängig davon, ob diese den **gewöhnlichen Geschäftsbetrieb** betreffen oder nicht. Hat die Gesellschaft entgegen des Grundtyps mehrere persönlich haftende Gesellschafter, so sind diese grundsätzlich nach § 125 Abs. 1 HGB zur Vertretung der Gesellschaft berechtigt. Gesetzlich vorgesehen ist für diesen Fall die Einzelvertretungsbefugnis nach § 161 Abs. 2 i. V. m. § 125 Abs. 1 HGB.

6.4.1 Beschränkung der Vertretungsmacht

Beim GmbH-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH ist zu unterscheiden, 237
ob er die GmbH oder die KG vertritt. Regelungen über die Vertretung der GmbH & Co. KG enthalten die §§ 161 Abs. 2 ff. HGB i.V.m. §§ 125 ff. HGB. Die Befugnis, die GmbH zu vertreten, kann Dritten gegenüber nach § 37 Abs. 2 Satz 1 GmbHG nicht wirksam eingeschränkt werden. Für die GmbH & Co. KG gilt eine entsprechende Regelung nach § 161 Abs. 2 HGB i.V.m. § 126 Abs. 2 HGB.

Ungeachtet einer eventuell wirksamen Verpflichtung im **Außenverhältnis** ist 238
der Geschäftsführer im **Innenverhältnis** verpflichtet, eventuelle Beschränkungen zu beachten. Enthält nur der Gesellschaftsvertrag der Kommanditgesellschaft Einschränkungen der Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis, so kann es zum Streit mit dem **Fremdgeschäftsführer** der GmbH darüber kommen, ob er an diesen Katalog gebunden ist. Vor diesem Hintergrund sollte auch der Geschäftsführer der GmbH über eine Geschäftsordnung oder im Rahmen des Anstellungsvertrages verpflichtet werden, diesen Katalog zustimmungsbedürftiger Geschäfte zu beachten.

Im **Außenverhältnis** wirksam kann nur die Beschränkung der **Einzelvertre-** 239
tungsbefugnis bei mehreren vertretungsbefugten persönlich haftenden Gesellschaftern begründet werden. Von der Grundregel der **Einzelvertretungsbefugnis** nach § 161 Abs. 2 i.V.m. § 125 Abs. 1 HGB kann nach § 125 Abs. 2 HGB vertraglich beispielsweise dahin gehend abgewichen werden, dass die persönlich haftenden Gesellschafter nur gemeinschaftlich zur Vertretung berechtigt sind (**Gesamtvertretung**). Denkbar ist auch, Vertretungsberechtigung nur zusammen mit einem Prokuristen zu gewähren (§ 125 Abs. 3 HGB als **unechte Gesamtvertretung**). Dieser muss bei der KG selbst bestellt sein, wenn die Gesamtvertretung für die KG gelten soll, soll sie auf die GmbH bezogen sein, muss auch der Prokurist bei der GmbH bestellt sein.

6.4.2 Verbot des Selbstkontrahierens

§ 181 BGB verbietet dem Geschäftsführer einer GmbH & Co. KG als Vertreter 240
der GmbH oder der GmbH & Co. KG mit sich selbst oder als Vertreter eines Dritten Geschäfte abzuschließen (**Verbot des Selbstkontrahierens**). In der Praxis bedeutet dies, dass der Geschäftsführer der geschäftsführenden GmbH weder Verträge zwischen der KG und der GmbH noch wirksam einen **Geschäftsführeranstellungsvertrag** mit der KG abschließen kann. Vermieden werden kann diese Rechtsfolge durch die **Befreiung vom Selbstkontrahierungsverbot**, die in § 181 BGB vorgesehen und nach § 10 Abs. 1 Satz 2 GmbHG für die

GmbH ins Handelsregister einzutragen ist. Auch der Geschäftsführer der KG, die GmbH, ist vom Verbot des § 181 BGB zu befreien. Besondere Bedeutung hat die Befreiung in steuerlicher Hinsicht im Hinblick auf verdeckte Gewinnausschüttungen, die u. a. daran gemessen werden, ob Verträge wirksam abgeschlossen wurden.

- 241 Wurde ein Vertrag unter **Verstoß** gegen das **Verbot der Selbstkontrahierung** abgeschlossen, so ist er schwebend unwirksam und wird durch Genehmigung wirksam. Zu genehmigen hat den Vertrag derjenige, der unter Verstoß gegen den § 181 BGB vertreten wurde.
- 242 Für die **Rechtsfolgen** ist bei der GmbH & Co. KG zu unterscheiden, wer den jeweiligen Vertrag abgeschlossen hat. Wurde ein Vertrag zwischen KG und GmbH geschlossen, so ist dieser bei Fehlen einer Befreiung von den Beschränkungen des § 181 BGB jeweils von unterschiedlichen einzelvertretungsberechtigten Geschäftsführern zu unterzeichnen. Soweit diese nicht vorhanden sind und keine Befreiung erteilt wurde, haben die Gesellschafterversammlungen zu genehmigen. Wurde der Vertrag zwischen Geschäftsführer und GmbH & Co. KG geschlossen, so ist die KG für die Genehmigung zuständig. Soweit ein anderer als der betroffene Geschäftsführer bestellt wurde, kann dieser die Genehmigung vornehmen, ist dies nicht der Fall, so ist die Gesellschafterversammlung der KG zuständig. Bei Verträgen zwischen der GmbH und einem Geschäftsführer kann die Genehmigung erteilt werden durch einen weiteren einzelvertretungsberechtigten Geschäftsführer. Soweit ein solcher nicht vorhanden ist, hat die Gesellschafterversammlung zu entscheiden.
- 243 Im **Musterprotokoll** (Anhang 1 GmbHG) ist sowohl für die Einmann-GmbH als auch für die GmbH mit max. drei Gründern zwingend die Befreiung von § 181 BGB vorgesehen. Wird ein Fremdgeschäftsführer bestellt, ist daher zu prüfen, ob insoweit das Musterprotokoll tatsächlich brauchbar ist.

6.4.3 Besonderheiten bei einer Einmann-GmbH & Co. KG

- 244 Bei einer Einmann-GmbH gilt das **Selbstkontrahierungsverbot** nach § 35 Abs. 4 GmbHG auch für den Gesellschaftergeschäftsführer. Dies hat Auswirkungen auf die Einmann-GmbH & Co. KG. Nach der Rechtsprechung des BGH¹ ist in diesem Fall erforderlich, dass die Befreiung im Gesellschaftsvertrag jeweils der KG und der GmbH enthalten ist oder zumindest die Möglichkeit der Befreiung durch Beschluss vorbehalten wurde. Ist eine solche Befreiung nicht enthalten,

1 BGH v. 28. 2. 1983 – II ZB 8/82, BGHZ 87, 59.

sind eventuell getätigte Geschäfte schwebend unwirksam. Eine Genehmigung kann erteilt werden, wenn sie

- entweder in einem geänderten Gesellschaftsvertrag enthalten ist, dies ist bei der GmbH mit einer notariellen Beurkundung verbunden.
- oder in einem geänderten Gesellschaftsvertrag die Ermächtigung zur Befreiung erteilt wird, in diesem Fall ist dann der gesonderte Befreiungsbeschluss zu fassen.

(Einstweilen frei)

245–250

6.5 Ende der Geschäftsführungsbefugnis

Die **Geschäftsführungsbefugnis** der GmbH endet grundsätzlich mit deren Ausscheiden aus der KG. Sie kann nach § 161 Abs. 2 HGB i.V.m. § 117 HGB aus wichtigem Grund auf Antrag der Kommanditisten durch gerichtliche Entscheidung entzogen werden. Wichtige Gründe sind solche, die das Verbleiben des Geschäftsführers im Amt unzumutbar machen, i. d. R. **grobe Pflichtverletzungen**,¹ zu denen ein Verstoß gegen das **Wettbewerbsverbot** ebenso zählen kann wie ein dauerhafter Verstoß gegen die Beschränkungen der Geschäftsführungsbefugnis. Die Geschäftsführungsbefugnis kann einem persönlich haftenden Gesellschafter entzogen und einem Kommanditisten übertragen werden (vgl. § 163 i.V.m. § 114 Abs. 2 HGB). Ein wichtiger Grund ist dafür **nicht** erforderlich. Wird sie lediglich dem einzigen persönlich haftenden Gesellschafter entzogen, ohne dass der Gesellschaftsvertrag Regelungen enthält oder ein Kommanditist zum Geschäftsführer bestellt wird, fällt die Geschäftsführungsbefugnis automatisch der **Gesamtheit der Kommanditisten** zu.²

251

Zu beachten ist, dass mit Beendigung der organschaftlichen Stellung nicht ein eventuell geschlossener Geschäftsführeranstellungsvertrag endet. Dieser wird i. d. R. mit der GmbH geschlossen sein. Hier ist zu prüfen, ob die Pflichtverletzung gegenüber der GmbH & Co. KG im Einzelfall auch dazu berechtigt, den Geschäftsführer der GmbH abzuberufen und zugleich einen wichtigen Grund liefert für die Beendigung des Geschäftsführeranstellungsvertrags.

252

PRAXISHINWEIS:

Um einen Streit über das Vorliegen eines wichtigen Grundes zu vermeiden, kann und sollte der Gesellschaftsvertrag Regelungen über die Gründe für die Entziehung der Geschäftsführungsbefugnis enthalten. Der Gesellschaftsvertrag kann vorsehen, dass die Geschäftsführungsbefugnis durch Mehrheitsentscheidung ohne wichtigen Grund ent-

1 *Breitfeld* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 16 Rz. 32.

2 BGH v. 9. 12. 1968 – II ZR 33/67, BGHZ 51, 198.

zogen wird. Auch sollte geregelt werden, dass die Entziehung abweichend von § 117 HGB durch die Gesellschafterversammlung und nicht durch das Gericht zu erfolgen hat. Hier können bestimmte Mehrheitserfordernisse vorgesehen werden. Der betroffene Gesellschafter ist bei einer Abberufung aus wichtigem Grund nicht stimmberechtigt.¹ In der Vertragspraxis häufig anzutreffen sind auch sog. „Koppelungsklauseln“, welche die Beendigung oder Kündigung des Geschäftsführeransstellungsverhältnisses an die Abberufung des Geschäftsführers, also den Widerruf seiner organschaftlichen Bestellung, knüpfen. Hier ist stets auf eine rechtssichere Formulierung zu achten,² da derartige Klauseln i. d. R. streitanfällig sind.

253 In dem gesetzlich vorgeschriebenen **Musterprotokoll** (Anhang 1 GmbHG n. F.) für die vereinfachte Gründung einer GmbH fehlen entsprechende Regelungen.

254–255 (*Einstweilen frei*)

6.6 Ende der Vertretungsbefugnis

256 Mit **Ausscheiden** der GmbH als **Komplementärin** endet auch deren kraft Gesetzes verliehene Vertretungsmacht. Diese kann nur noch auf rechtsgeschäftlicher Basis erneut verliehen werden.

257 Entsprechend der Regelung betreffend die Geschäftsführung kann die Vertretungsmacht nach § 161 Abs. 2 i. V. m. § 127 HGB aus **wichtigem Grund** durch gerichtliche Entscheidung auf Antrag der Kommanditisten entzogen werden.³ Anders als bei der Geschäftsführungsbefugnis ist eine Entziehung jedoch wegen eines Verstoßes gegen den Grundsatz der Selbstorganschaft nicht möglich, wenn die Gesellschaft nur einen einzigen persönlich haftenden Gesellschafter hat (§ 170 HGB). In diesem Fall kann von Seiten der Kommanditisten nur nach §§ 161 Abs. 2, 133, 140 HGB **Auflösungs- oder Ausschließungsklage** erhoben werden.⁴

PRAXISHINWEIS:

Bei der GmbH & Co. KG wird es nicht dazu kommen, dass der GmbH die Vertretungsbefugnis entzogen wird, hier kommt eine Abberufung des Geschäftsführers der GmbH in Betracht. Um die Kündigung des Geschäftsführeransstellungsvertrages in einer solchen Situation zu erleichtern, können wichtige Gründe definiert werden, die korrespondierend zu einer Beendigung des Geschäftsführeransstellungsvertrages führen sollen.

1 BGH v. 20. 12. 1982 – II ZR 110/82, BGHZ 86, 177.

2 Vgl. hierzu ausführlich *Koehler*, NZG 2019, 1406.

3 Vgl. ausführlich zur Entziehung von Geschäftsführung und Vertretungsmacht *Bisle*, NWB 2016, 642.

4 *Breitfeld* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 15 Rz. 9.

6.7 Vergütung

Die **Komplementär-GmbH** wird i. d. R. Ersatz ihrer Aufwendungen erhalten. Die 258
Regelungen dazu sollten bereits im Gesellschaftsvertrag enthalten sein. Ist dies nicht der Fall, so müsste hierzu ein gesonderter Vertrag, i. d. R. ein Dienstleistungsvertrag geschlossen werden. Fehlt es an einer solchen Vereinbarung, besteht das Risiko, dass Zahlungen als Vorabgewinn qualifiziert werden.¹ Zu den Aufwendungen, die durch das Geschäftsführungsverhältnis veranlasst sind, zählt z. B. die Vergütung für die Geschäftsführer, nicht dazu zählen die eigenen Aufwendungen für die GmbH wie Abschlusskosten, Offenlegungskosten, IHK-Beiträge etc.²

6.8 Sozialversicherungspflicht des Geschäftsführers

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundessozialgerichts unterliegen be- 259
herrschende Gesellschafter-Geschäftsführer nicht der Sozialversicherungspflicht.³ Soweit sie nicht beherrschend sind, ist im Einzelfall zu klären, ob sie über entsprechende Einflussmöglichkeiten verfügen, durch die sie die Änderung des Gesellschaftsvertrags verhindern können, beispielsweise über eine Sperrminorität. Darüber hinaus kann auch ohne entsprechende Einflussmöglichkeiten keine Sozialversicherungspflicht vorliegen, wenn der Geschäftsführer nur den üblichen Weisungen der Gesellschafterversammlung, ansonsten aber keinen Weisungen unterliegt und im Übrigen sein Anstellungsverhältnis frei gestalten kann. In diesem Fall liegt eine selbständige Tätigkeit vor.⁴ In Zweifelsfällen sollte die Frage in einem Statusfeststellungsverfahren nach § 7a Abs. 1 SGB IV geklärt werden.

6.9 Haftung des Geschäftsführers

Der Geschäftsführer kann sowohl im Innenverhältnis der KG gegenüber wie 260
auch im Außenverhältnis gegenüber den Gesellschaftern und Dritten, für die Fehler, die bei seiner Geschäftsführung begangen wurden, haften. Denkbar ist eine vertragliche und deliktische Haftung des Geschäftsführers.

1 BFH v. 13. 7. 1993 – VII R 50/92, BStBl II 1994, 282.

2 BFH v. 18. 5. 1995 – IV R 46/94, DB 1995, 2400.

3 BSG v. 29. 10. 1986 – 7 RaAr 43/85, BB 1987, 406.

4 Breitfeld in Reichert, GmbH & Co. KG, § 15 Rz. 62.

6.9.1 Haftung gegenüber der KG

- 261 Gegenüber der GmbH & Co. KG haftet der Geschäftsführer entweder auf **vertraglicher** oder auf **deliktischer** Ebene. Die **vertragliche Haftung** entspricht der Haftung des Geschäftsführers gegenüber der GmbH. Grundlage ist i. d. R. § 280 BGB. Ist der Geschäftsführer bei der Komplementär-GmbH angestellt, so entfaltet der Geschäftsführeranstellungsvertrag Schutzwirkung gegenüber der KG, wenn die wesentliche Aufgabe der Komplementär-GmbH in der Geschäftsführung für die KG besteht.¹ Über diese Einbeziehung besteht ein Anspruch der KG unmittelbar aus § 43 Abs. 2 GmbHG gegen den Geschäftsführer.² Voraussetzung des § 43 Abs. 2 GmbHG ist eine **Pflichtverletzung** des Geschäftsführers. Der Rahmen für die Pflichten des Geschäftsführers ergibt sich aus § 43 Abs. 1 GmbHG, nach dem der Geschäftsführer die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes zu beachten hat. Die **Pflichtverletzung** kann durch schuldhaftes Tun oder Unterlassen erfolgen, weitere Voraussetzung für einen Anspruch nach § 43 Abs. 2 GmbHG ist, dass der Gesellschaft ein Schaden entstanden ist.
- 262 **Pflichtverletzungen** können sich auf die Art der Geschäftsführung beziehen, auf die Organisation, die Buchführung, den Kapitalerhalt, die Treuepflicht gegenüber der Gesellschaft, das Verbot, in Wettbewerb zur Gesellschaft zu treten, die Geheimhaltungsinteressen der Gesellschaft, den Gesellschaftszweck, fehlende Absicherung von Exportgeschäften, Verjährenlassen von Forderungen.
- 263 Wird der Geschäftsführer durch Gesellschafterbeschluss nach § 46 Nr. 5 GmbHG **entlastet**, wirkt dies wie ein Verzicht auf den Anspruch, wenn die Gesellschafter die Pflichtverletzung kannten oder erkennen konnten.³ Als Haftungsnorm ist weiter die Vorschrift des § 64 Abs. 2 GmbHG zu nennen, nach der der Geschäftsführer zum Ersatz von Zahlungen verpflichtet ist, die nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft oder nach Feststellung ihrer Überschuldung geleistet werden.

6.9.2 Haftung gegenüber den Gesellschaftern

- 264 Der Geschäftsführer ist primär der GmbH gegenüber verpflichtet, eine Haftung gegenüber den Gesellschaftern kommt daher nur in Ausnahmefällen in Betracht. Zu denken ist hier an die deliktische Haftung nach § 823 Abs. 2 BGB,

1 BGH v. 24. 3. 1980 – II ZR 213/77, NJW 1980, 1524.

2 *Breitfeld* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 15 Rz. 113.

3 BGH v. 21. 4. 1986 – II ZR 165/85, NJW 1986, 2250.

wenn ein Schutzgesetz, insbesondere eine vermögensschützende Strafnorm verletzt wurde. Risiken für den Geschäftsführer bestehen hier insbesondere bei insolvenzgefährdeten Gesellschaften.

6.9.3 Haftung gegenüber Dritten

Dritten gegenüber ist insbesondere die Haftung des Geschäftsführers für Steuern und Sozialabgaben zu nennen. Nach §§ 69, 34 AO haftet der Geschäftsführer für Steuerschulden der Gesellschaft. Voraussetzung ist, dass diese wegen einer vorsätzlichen oder grob fahrlässig begangenen Pflichtverletzung nicht oder verspätet abgeführt wurden. Nach § 28e Abs. 1 SGB IV haftet der Arbeitgeber für die Nichtabführung von Sozialabgaben. Für den Geschäftsführer besteht die nach § 266a, § 14 StGB strafbewehrte Pflicht den Arbeitnehmerbeitrag des Gesamtsozialversicherungsbeitrags abzuführen. Nachdem das Verhältnis dieser strafbewehrten Pflicht zu § 64 Abs. 2 GmbHG lange Zeit für den Geschäftsführer nur unbefriedigend geklärt war, denn einerseits war er zur Rückzahlung von Leistungen verpflichtet, die er bei Zahlungsunfähigkeit oder bei Überschuldung erbracht hat, andererseits war es ihm nach § 266a StGB verboten, vorsätzlich den Arbeitnehmerbeitrag nicht abzuführen, hat der II. Senat des BGH sich zwischenzeitlich der Rechtsprechung des V. Senats dahin gehend angeschlossen, dass kein Verstoß gegen § 64 Abs. 2 GmbHG vorliegt, wenn der Geschäftsführer den Arbeitnehmeranteil der Sozialversicherungsbeiträge abführt.¹

(Einstweilen frei)

266–280

7. Haftung

Die unbeschränkte persönliche Haftung in der GmbH & Co. KG übernimmt die GmbH als Komplementärin. Darüber hinaus kann aber auch eine Haftung der Kommanditisten und der Geschäftsführer entstehen. Die Haftung für Verbindlichkeiten der Gesellschaft ist stets **akzessorisch**.² Schuldner der Verbindlichkeit ist die KG, Haftungsschuldner sind die Gesellschafter oder Geschäftsführer je nach Haftungstatbestand. Folge ist, dass Haftung nur insoweit vorliegt als die Gesellschaftsverbindlichkeit noch besteht. Ist diese beispielsweise verjährt oder wurde verzichtet, so gilt dies auch für die Haftung. Zu unterscheiden ist die Haftung im Gründungsstadium und die Haftung nach Eintragung der GmbH & Co. KG.

1 BGH v. 14. 5. 2007 – II ZR 48/06, NJW 2007, 2118.

2 Herchen in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht Kommanditgesellschaft, § 29 Rz. 3.

7.1 Haftung vor Eintragung der GmbH & Co. KG

- 282 Beginnt die GmbH & Co. KG ihre Geschäftstätigkeit vor **Eintragung in das Handelsregister**, so wird sie zu dem Zeitpunkt nach außen wirksam, indem sie ein Handelsgewerbe nach § 1 Abs. 2 HGB betreibt. Ab diesem Zeitpunkt haftet die KG selbst mit ihrem gesamten Vermögen für Verbindlichkeiten, die sie eingeht.
- 283 Die **Komplementärin** haftet grundsätzlich mit ihrem gesamten Vermögen unbeschränkt unabhängig davon, ob die Gesellschaft ins Handelsregister eingetragen ist oder nicht. Die Haftung der **Kommanditisten** für Geschäfte, die vor der Eintragung der Gesellschaft getätigt werden, richtet sich nach § 176 Abs. 1 HGB. Danach haftet auch der Kommanditist, der dem Geschäftsbetrieb zugestimmt hat für Verbindlichkeiten, die vor der Eintragung begründet wurden, wie ein persönlich haftender Gesellschafter, es sei denn, dem Gläubiger war **bekannt**, dass er als Kommanditist nur beschränkt persönlich haftet. Die Haftung bleibt in diesem Umfang auch nach späterer Eintragung bestehen. Inwieweit eine Haftungsbeschränkung eintritt, weil von der **Kenntnis** des Geschäftsverkehrs auszugehen ist, hängt von der Tätigkeit der Gesellschaft und deren Außenauftritt ab.

7.1.1 Originär gewerbliche GmbH & Co. KG

- 284 Tritt die GmbH & Co. KG als solche nach außen auf und betreibt ein Handelsgewerbe nach § 1 Abs. 2 HGB, so ist davon auszugehen, dass der Rechtsverkehr Kenntnis davon hat, dass **beschränkte Haftungsverhältnisse** vorliegen.¹ Gläubiger können in einem solchen Fall nicht darauf vertrauen, dass die beteiligten natürlichen Personen unbeschränkt mit ihrem Privatvermögen haften, weil bei der GmbH & Co. KG üblicherweise keine natürliche Person persönlich haftender Gesellschafter ist. § 171 Abs. 1 HGB, nach dem sie unbeschränkt nur bis zur Höhe ihrer vereinbarten Einlage haften, greift in diesem Fall für die Kommanditisten auch vor Eintragung der GmbH & Co. KG in das Handelsregister trotz evtl. Zustimmung zu einer Aufnahme des Geschäftsbetriebs.² Fehlt der Hinweis auf die GmbH & Co. KG, so haftet auch der Kommanditist in vollem Umfang mit seinem gesamten Vermögen.

PRAXISHINWEIS:

Vor dem Hintergrund dieser Haftungsrisiken empfiehlt es sich bereits im Gründungsvertrag eine Klausel vorzusehen, nach der der Geschäftsbeginn nicht vor Eintragung

1 *Ihrig* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 12 Rz. 4.

2 *Roth* in Baumbach/Hopt, HGB, Anh. § 177a Rz. 19; *Ihrig* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 12 Rz. 6.

der Gesellschaft und der Kommanditeinlagen in das Handelsregister zu erfolgen hat, noch besser wäre, den Beitritt zur Gesellschaft aufschiebend bedingt durch die Eintragung der Haftsumme im Handelsregister zu erklären.

7.1.2 Kein Handelsgewerbe nach § 1 Abs. 2 HGB

Betreibt die GmbH & Co. KG kein Handelsgewerbe nach § 1 Abs. 2 HGB, sondern ein **Kleingewerbe** oder eine rein **vermögensverwaltende** Tätigkeit nach § 105 Abs. 2 HGB, so wird die Gesellschaft nach außen unabhängig vom Geschäftsbeginn erst wirksam, wenn die Firma des Unternehmens in das Handelsregister eingetragen ist (§ 161 Abs. 2 i.V.m. § 123 Abs. 2 i.V.m. § 105 Abs. 2 HGB). Bis zu ihrer Eintragung tritt die Gesellschaft im Geschäftsverkehr als Gesellschaft bürgerlichen Rechts auf mit folgenden Haftungsfolgen:

Die Gesellschaft selbst haftet für Verbindlichkeiten mit ihrem Vermögen. Kann die Gesellschaft die Verbindlichkeiten nicht erfüllen, so haftet akzessorisch grundsätzlich die GmbH als ohnehin persönlich haftende Gesellschafterin mit ihrem gesamten Vermögen.

Die Haftung der **Kommanditisten**, die grundsätzlich als Gesellschafter der handelnden GbR ebenfalls in vollem Umfang persönlich haften würden, ist in bestimmten Fällen auf deren vereinbarte Hafteinlage beschränkt. Entgegen § 176 Abs. 1 Satz 2 HGB kommt § 176 Abs. 1 Satz 1 HGB zur Anwendung, wenn die GmbH & Co. KG zur Eintragung in das Handelsregister angemeldet ist und dem Gläubiger die beschränkte Haftung der Kommanditisten bekannt ist. Die Verwendung der Bezeichnung GmbH & Co. KG ist hier – wie in Fällen, in denen ein Gewerbebetrieb nach § 1 Abs. 2 HGB betrieben wird – ausreichend.¹ Nicht ausreichend ist, dass die Bezeichnung GmbH & Co. KG verwendet wird, ohne dass das Eintragungsverfahren betrieben wird.²

Die Geschäftsführer der GmbH & Co. KG haften Dritten gegenüber dann nicht, wenn sie Geschäfte vor der Eintragung eingegangen sind und die GmbH & Co. KG danach zur Eintragung kommt.

7.1.3 Haftung vor Eintragung der Komplementär-GmbH

Die notariell gegründete aber noch nicht im Handelsregister eingetragene GmbH (Vor-GmbH) kann bereits **Komplementärin** einer GmbH & Co. KG werden. Geht sie diese Verpflichtungen ein, haftet die GmbH mit ihrem gesamten

¹ *Ihrig* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 12 Rz. 10.

² BGH v. 13. 6. 1977 – II ZR 232/75, BGHZ 69, 95 ff.

Vermögen. Strittig ist, ob die Haftungsbeschränkung bereits greift.¹ Neben der Haftung der Gesellschaft steht aber bis zur Eintragung der Gesellschaft die Haftung der handelnden Organe und der Gründer. Die Haftung der Handelnden ergibt sich aus § 11 Abs. 2 GmbHG, sie erlischt mit der Eintragung der Gesellschaft.² Die Gründer haften dafür, dass bei Eintragung der Gesellschaft auch bei Begründung von Verbindlichkeiten keine **Unterbilanz** besteht.³ Aufgrund dieses Vorbelastungsverbots haften sie bis zur Höhe des aufzubringenden Stammkapitals.

290–295 (Einstweilen frei)

7.2 Haftung nach Eintragung der GmbH & Co. KG in das Handelsregister

- 296 Primäres Subjekt für Haftungsansprüche ist die GmbH & Co. KG. Diese haftet mit ihrem gesamten Vermögen, also auch mit eventuellen Forderungen gegenüber den Kommanditisten, die über deren Einlageverpflichtung hinausgehen.

BEISPIEL: Für den Kommanditisten ist im Handelsregister eine Einlage von 100 000 € eingetragen. Daneben hat er sich zu einer weiteren Einlage von 1 Mio. € verpflichtet. Dritten gegenüber haftet er höchstens auf die nicht erbrachte Einlage. Der Gesellschaft gegenüber haftet er darüber hinaus auf Zahlung von 1 Mio. €.

7.2.1 Haftung des Komplementärs

- 297 Primärer Haftungsschuldner für Verbindlichkeiten der GmbH & Co. KG ist der **Komplementär**. Die Komplementär-GmbH haftet grundsätzlich unbeschränkt nach § 161 Abs. 2 i.V.m. § 128 Satz 1 HGB mit ihrem gesamten Vermögen für Verbindlichkeiten der KG. Die Haftung ist **akzessorisch** zur Haftung der GmbH & Co. KG. Besteht keine Verbindlichkeit der KG, so ist auch der persönlich haftende Gesellschafter nicht zur Begleichung geltend gemachter Ansprüche verpflichtet.⁴ Die Haftung besteht unmittelbar den Gläubigern gegenüber, die auch nicht verpflichtet sind, zuerst die GmbH & Co. KG in Haftung zu nehmen. Der persönlich haftende Gesellschafter haftet nicht nur für Verbindlichkeiten, die während seiner Beteiligung an der GmbH & Co. KG entstanden sind, son-

1 Roth in Baumbach/Hopt, HGB, Anh. § 177a Rz. 15.

2 BGH v. 26. 10. 1981 – II ZR 31/81, NJW 1982, 932.

3 BGH v. 29. 9. 1997 – II ZR 245/96, NJW 1998, 233; v. 27. 1. 1997 – II ZR 123/94, NJW-RR 1997, 1256.

4 Herchen in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht Kommanditgesellschaft, § 29 Rz. 3; Ihrig in Reichert, GmbH & Co. KG, § 42 Rz. 4, § 43 Rz. 2.

dern auch für alle Verbindlichkeiten, die vor seinem Beitritt entstanden sind (**Altverbindlichkeiten** § 161 Abs. 2 i.V.m. § 130 Abs. 1 HGB).

Scheidet die GmbH aus der KG aus, so haftet sie nicht mehr für Verbindlichkeiten, die nach ihrem Ausscheiden entstanden sind, soweit nicht eine Rechts-scheinhaftung nach § 15 HGB in Betracht kommt. Für Verbindlichkeiten, die während ihrer Mitgliedschaft begründet wurden, haftet die ausgeschiedene GmbH nach § 160 HGB nur noch, wenn diese innerhalb von fünf Jahren nach ihrem Ausscheiden fällig werden und nach § 197 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 BGB festgestellt sind oder gerichtliche oder behördliche Vollstreckungshandlung vorgenommen oder beantragt wird. Nicht erforderlich ist eine gerichtliche Verfolgung der Ansprüche, wenn der ausgeschiedene Gesellschafter die Ansprüche anerkannt hat (§ 160 Abs. 2 HGB). Dies gilt auch bei Dauerschuldverhältnissen.¹ Werden Forderungen aus dem Dauerschuldverhältnis nach Ablauf der Frist fällig, können sie gegen ausgeschiedene Gesellschafter nicht mehr geltend gemacht werden, auch, wenn diese den Vertrag mit geschlossen haben.

Die **Frist beginnt** mit dem Ende des Tages, an dem das Ausscheiden des Gesellschafters ins Handelsregister eingetragen ist (§ 160 Abs. 1 Satz 2 HGB). 298

Die Haftungsbegrenzung gilt auch, wenn der Komplementär in die **Kommanditistenstellung** wechselt. 299

Der Haftungsanspruch des Komplementärs ist nach der Rechtsprechung auf die gleiche Leistung gerichtet, die auch die GmbH & Co. KG zu erbringen hätte, wenn dies möglich ist (**Erfüllungsanspruch**).² Scheitert die Erfüllung daran, dass die Leistung höchstpersönlich durch die GmbH & Co. KG zu erbringen ist, so scheitert die Inhaftungnahme der GmbH. 300

Wird der persönlich haftende Gesellschafter in Haftung genommen, kann er nach § 110 HGB Regress bei der Gesellschaft nehmen. Die übrigen Gesellschafter kann er im Verhältnis ihrer Verlustbeteiligung in Anspruch nehmen. 301

7.2.2 Haftung des Kommanditisten

Der Kommanditist haftet den Gläubigern der Gesellschaft bis zur Höhe seiner **Einlage** unmittelbar; die **Haftung** ist **ausgeschlossen**, soweit die **Einlage** geleistet ist (§ 171 Abs. 1 HGB).³ 302

1 *Ihrig* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 42 Rz. 22.

2 BGH v. 11. 12. 1978 – II ZR 235/77, NJW 1979, 1361.

3 Vgl. dazu im Einzelnen oben Rz. 184.

- 303 Besonderheiten gelten für den Fall des **Austritts** oder des **Eintritts** eines Kommanditisten. Zu unterscheiden ist die Haftung des Eintretenden und die Haftung des ausscheidenden Gesellschafters.

7.2.2.1 Haftung des eintretenden Kommanditisten

- 304 Der in eine GmbH & Co.KG eintretende Kommanditist haftet nach § 173 Abs. 1 HGB für **Altverbindlichkeiten** der Gesellschaft nach Maßgabe der §§ 171 und 172 HGB. Der Eintritt in die GmbH & Co. KG kann nicht nur durch **Aufnahmevertrag** erfolgen, sondern auch durch Erbgang.
- 305 Die Haftung besteht in dem Umfang, als wäre der **Eintretende** bei **Begründung der Verbindlichkeit** bereits Kommanditist gewesen. Dies gilt nicht nur für Verbindlichkeiten der GmbH & Co. KG gegenüber Dritten, sondern auch für Verbindlichkeiten gegenüber Mitgesellschaftern und ausgeschiedenen Gesellschaftern. Von dieser gesetzlichen Anordnung abweichende Vereinbarungen haben Dritten gegenüber keine Wirkung (§ 173 Abs. 2 HGB), es sei denn die entsprechende Vereinbarung wäre mit dem Gläubiger selbst getroffen.
- 306 Tritt der neue Kommanditist aufgrund der **Abtretung** eines **Kommanditanteils** ein, so gilt die bereits eingezahlte Einlage auch zu seinen Gunsten als gezahlt, wenn ein entsprechender Nachfolgevermerk ins Handelsregister eingetragen ist.¹ Zahlt der eintretende Kommanditist erstmals die Einlage, so erfolgt dies sowohl zu seinen Gunsten als auch zugunsten des ausgeschiedenen Gesellschafters. Eventuell an den ausgeschiedenen Gesellschafter zurückgewährte Einlagen gelten auch dem Eintretenden gegenüber als nicht erbracht. Nach Austritt an den Eintretenden zurückgezahlte Einlagen lassen beim Altgesellschafter die Haftung nicht wieder aufleben.² Etwas anderes gilt dann, wenn bei der Eintragung des Kommanditisten **kein** Rechtsnachfolgevermerk eingetragen wurde („als Rechtsnachfolger“ „im Wege der Sonderrechtsnachfolge“).³ Da in diesem Fall der Nachfolger in die volle **Mitgliedsstellung** des ausscheidenden Kommanditisten eintritt, wirkt die geleistete Einlage nur zu seinen Gunsten. Der **ausgeschiedene Kommanditist** ist durch die Zahlung der Einlage nicht mehr geschützt, ein Rechtsfolgevermerk fehlt, so dass der Rechtsverkehr keine Kenntnis davon hat, dass die Kommanditistenstellung von einem Dritten

1 Reichert/Ullrich in Reichert, GmbH & Co. KG, § 29 Rz. 73, 79.

2 Reichert/Ullrich in Reichert, GmbH & Co. KG, § 29 Rz. 72.

3 Vgl. unten Rz. 481 ff.

fortgeführt wird. In diesem Fall haftet der **Altkommanditist** entsprechend § 172 Abs. 4 HGB auch bei Auszahlungen an den Neugesellschafter.¹

PRAXISHINWEIS:

Da das Risiko den ausscheidenden Kommanditisten trifft, muss dieser sicherstellen, dass der Nachfolgevermerk ins Handelsregister eingetragen wird. Denkbar ist beispielsweise eine durch die Eintragung aufschiebend bedingte Abtretung des Kommanditanteils. Dies gilt unabhängig davon, ob ein originärer oder ein derivativer Beitritt erfolgt.

Für Verbindlichkeiten, die **zwischen dem Eintritt des Kommanditisten** und der **Eintragung in das Handelsregister** begründet werden, haftet der eintretende Kommanditist nach § 176 Abs. 2 HGB i.V.m. § 176 Abs. 1 HGB persönlich, es sei denn, dem Gläubiger war die beschränkte Haftung des eintretenden Gesellschafters bekannt. Auf die Zustimmung zur Fortführung der Geschäfte kommt es nicht an.² Die Haftung endet nicht mit Eintragung des Kommanditisten, sondern entsprechend § 160 HGB erst fünf Jahre nach der Eintragung.

Strittig ist die Anwendung von § 176 Abs. 2 HGB auf den Kommanditisten, der seinen Anteil durch Abtretung eines Kommanditanteils erwirbt. Nach der Rechtsprechung des BGH³ gilt die Regelung der persönlichen Haftung für Verbindlichkeiten, die zwischen Eintritt und Eintragung im Handelsregister begründet, werden auch für den Kommanditisten, der den Anteil eines anderen Kommanditisten erwirbt.

Der Kommanditist haftet **nicht** für Verbindlichkeiten, die nach seinem **Ausscheiden** begründet wurden. Hinsichtlich der Nachhaftung für Verbindlichkeiten, die während seiner Mitgliedschaft begründet wurden gilt über § 161 Abs. 2 HGB ebenfalls § 160 HGB mit der Folge, dass eine fünfjährige Nachhaftung besteht.

7.2.2.2 Haftung des ausscheidenden Kommanditisten

Soweit die **Einlage** erbracht und nicht rückgewährt wurde, haftet der alte Kommanditist nicht für die **Verbindlichkeiten**, die während seiner Zugehörigkeit zur Gesellschaft entstanden sind. Hat er die Einlage nicht erbracht oder ist die Haftung durch Rückgewähr der Einlagen nach § 172 Abs. 4 HGB wieder

1 BGH v. 29. 6. 1981 – II ZR 142/80, BGHZ 81, 82.

2 Roth in Baumbach/Hopt, HGB, § 176 Rz. 9.

3 BGH v. 21. 3. 1983 – II ZR 113/82, NJW 1983, 2259; a. A. Roth in Baumbach/Hopt, HGB, § 176 Rz. 11, m. w. N.

aufgelebt, so haftet er nach § 160 HGB für fünf Jahre nach der Eintragung seines Ausscheidens im Handelsregister für Altverbindlichkeiten fort.

- 311 Die Haftung lebt nach § 174 Abs. 4 Satz 1 HGB auch dann wieder auf, wenn der Kommanditist eine Abfindung aus dem Gesellschaftsvermögen erhält oder eine Zahlung des Anteilserwerbers, die mit der Einlageschuld zu verrechnen ist. Dies gilt auch dann, wenn **Leistungen** nach seinem **Ausscheiden** erfolgen.

7.2.2.3 Haftung im Erbfall

- 312 Bei Eintritt aufgrund **Erbfalls** gelten die gleichen Grundsätze wie beim rechtsgeschäftlichen Eintritt aufgrund Anteilsübertragung. Soweit der **Erblasser** die **Einlage** erbracht hatte, wirkt dies auch für seinen **Nachfolger**, so dass dieser nicht für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft haftet. Bei Einlagenrückgewähr oder nicht vollständig erbrachter Einlage trifft die Haftung für die noch nicht erbrachte oder rückgewährte Einlage auch den eintretenden Gesellschafter. Wird kein **Nachfolgevermerk** ins Handelsregister eingetragen, der klarstellt, dass der Anteil aufgrund Erbfolge erworben wurde, wirkt sich eine eventuell erbrachte Einlage zugunsten des **eintretenden Gesellschafters** aus. Die Haftung des Altgesellschafters lebt aber wieder auf, weil dieser so behandelt wird, als habe er seine Einlage, die dem Nachfolger zugerechnet wird, nicht erbracht. Folge ist, dass der Erbe aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge anstelle des ausgeschiedenen Gesellschafters in Höhe der für diesen nicht erbrachten Einlage haftet.
- 313 Aufgrund der Vorschrift des § 176 Abs. 2 HGB würde der **nachfolgende Erbe** bei laufendem Geschäftsbetrieb unbeschränkt persönlich für die nach seinem Eintritt begründeten Verbindlichkeiten haften, solange sein Eintritt nicht ins Handelsregister eingetragen ist. Um hier **unbillige Härten** zu vermeiden, wendet die Rechtsprechung § 176 Abs. 2 HGB nicht an, wenn der Erbe die Eintragung unverzüglich veranlasst.¹
- 314 Keine Besonderheiten ergeben sich im Hinblick auf die Haftung, wenn eine **Eintrittsklausel** vereinbart wurde. In diesem Fall wird für den Eintretenden eine neue Einlageverpflichtung begründet oder er übernimmt Anteile der verbliebenen Gesellschafter, für die dann eine Nachfolgeklausel einzutragen ist.
- 315–330 (*Einstweilen frei*)

1 BGH v. 4. 3. 1976 – II ZR 145/75 S, NJW 1976, 848.

8. Mitgliedschaft

Mit der Beteiligung an der GmbH & Co. KG erwerben Komplementär und Kommanditisten die Mitgliedschaft in der Gesellschaft und die damit verbundenen Rechte, die sich im Gesellschaftsanteil manifestieren. Dieser Gesellschaftsanteil ist losgelöst von der Beteiligung am Vermögen – wie dies gerade das Beispiel der typischen GmbH & Co. KG belegt. Die GmbH ist an der Gesellschaft mit einem Gesellschaftsanteil, i. d. R. aber nicht am Vermögen der Gesellschaft beteiligt 331

8.1 Kapitalanteil

8.1.1 Gesetzliche Regelung

Die **Vermögensbeteiligung** spiegelt sich bilanziell im **Kapitalanteil** wider. Der Kapitalanteil des Gesellschafters ist eine reine **Rechengröße**, auf deren Basis bestimmte Rechte und Pflichten des Gesellschafters festgelegt werden. Von der gesetzlichen Grundlage her ist der **Kapitalanteil variabel**, weil nach § 161 Abs. 2 HGB i. V. m. § 120 Abs. 2 HGB dem Kapitalanteil des Gesellschafters Gewinne und Verluste zuzuschreiben sind. Die Summe der Kapitalanteile der Gesellschafter bilden das Eigenkapital der Gesellschaft ab, sie werden buchungs-technisch als Kapitalkonten geführt.¹ Aufgrund der Unteilbarkeit der Mitgliedschaft steht jedem Gesellschafter nur ein Kapitalanteil zu. Das Gesetz knüpft in § 121 Abs. 1 HGB für die Höhe der **Gewinnberechtigung**, in § 122 Abs. 2 HGB für die Höhe der **Entnahmeberechtigung** und in § 155 Abs. 1 HGB für die Höhe des **Auseinandersetzungsguthabens** an die Kapitalanteile an. Weitere Rechte, insbesondere Stimmrechte, Nachschusspflichten etc. hängen nach der gesetzlichen Ausgangslage nicht von den Kapitalkonten ab. Vor diesem Hintergrund und auch vor dem Hintergrund, dass das gesetzlich vorgesehene Kapitalkonto durch die Zuschreibung nach § 120 Abs. 1 HGB variabel ist und damit die Gewinnberechtigung und die Entnahmerechte jedes Jahr variieren, ist zu empfehlen, im Gesellschaftsvertrag Festkapitalkonten einzuführen, die über den Umfang der mitgliedschaftlichen Berechtigung entscheiden. 332

Für die **Komplementärin** ist unabhängig davon, ob sie am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist oder nicht, von der gesetzlichen Ausgangslage nur **ein Konto** zu führen (§ 120 Abs. 2 HGB). 333

Anders ist dies bei den **Kommanditisten**. Für diesen gibt § 167 Abs. 2 HGB in Ergänzung zu § 102 Abs. 2 HGB vor, dass der Gewinn seinem Kapitalanteil nur 334

¹ Ihrig in Reichert, GmbH & Co. KG, § 21 Rz. 6.

so lange zugeschrieben wird, bis der Gewinn den Betrag der bedungenen Einlage erreicht. Dies bedeutet einerseits, dass der Kommanditist seine Einlage durch **Stehenlassen von Gewinnen** erbringen kann,¹ andererseits, dass für ihn mindestens noch ein weiteres Konto, ein **Gewinnkonto** zu führen ist, auf dem Gewinne verbucht werden, die über den Betrag der Einlage hinausgehen. Dieses Gewinnkonto stellt handelsrechtlich ein **Privatkonto** mit Forderungscharakter dar,² also ein Fremdkapitalkonto. Im Insolvenzfall können Ansprüche aus diesem Konto geltend gemacht werden.

- 335 Da Entnahmen nicht zu Lasten des Kapitalanteils getätigt werden dürfen, können diese auch nicht über den Kapitalanteil gebucht werden (§ 169 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz 2. Fall HGB).³ Sie sind zu Lasten des **Gewinnkontos** zu buchen. Werden Entnahmen getätigt, obwohl das Gewinnkonto auf Null steht, so lebt die Haftung des Kommanditisten wieder auf (§ 172 Abs. 4 HGB).
- 336 **Verlustanteile** sind trotz der Existenz eines solchen Gewinnkontos dem Kapitalkonto zu belasten, denn der Kommanditist kann – solange dieses Konto positiv ist – die ihm zustehenden Gewinnanteile auch dann entnehmen, wenn später ein Verlust entsteht, denn gem. § 169 Abs. 1 Satz 1 HGB gilt die Entnahmesperre des § 122 HGB nicht. Bereits bezogener Gewinn muss nach § 169 Abs. 2 HGB durch den Gesellschafter nicht zurückgezahlt werden, dies gilt auch für den Gewinn, der bereits dem Gewinnkonto gutgeschrieben wurde.⁴ Dieser kann vom Kommanditisten jederzeit entnommen werden, auch, wenn das Kapitalkonto später durch Verluste gemindert ist.
- 337 Entsteht durch Verlustzuschreibung ein negatives Kapitalkonto, so ist dieses ebenfalls nicht durch ein Guthaben auf dem Gewinnkonto auszugleichen, spätere Gewinne sind dann aber dem Kapitalkonto gutzuschreiben, bis die Einlage wieder gedeckt ist. Dies ergibt sich aus dem Auszahlungsverbot des § 169 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz 1. Fall HGB, nach dem die Auszahlung des Gewinns nicht verlangt werden kann, solange der Kapitalanteil durch Verlust unter den auf die bedungene Einlage geleisteten Betrag herabgemindert ist.

8.1.2 Vereinbarte Kapitalkonten

- 338 **Zahl und Gegenstand** der Kapitalkonten hängt davon ab, welche **Vereinbarungen** im Gesellschaftsvertrag über Stimmrechte, Verlustverrechnung und Ent-

1 *Ihrig* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 43 Rz. 10.

2 *Roth* in Baumbach/Hopt, HGB, § 167 Rz. 3; § 120 Rz. 20.

3 Vgl. *Ihrig* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 21 Rz. 7.

4 *Ihrig* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 43 Rz. 22.

nahmemöglichkeiten getroffen werden. Die Kapitalkonten spiegeln lediglich die diesbezüglich getroffenen vertraglichen Regelungen wider. Bei der Regelung dieser Punkte und mithin der Gestaltung der Kapitalkonten ist sicherzustellen, dass das Risiko des **Wiederauflebens** von Haftung nach § 172 Abs. 4 HGB nicht entsteht, dass also Entnahmen in einem Zeitpunkt, in dem die Einlage durch Verluste gemindert ist, unzulässig sind. Üblicherweise werden Gesellschafterrechte wie Stimmrechte, Gewinn- und Verlustbeteiligung oder Beteiligung am Liquidationsergebnis am Umfang der zu erbringenden Einlage bemessen, daher ist es nicht empfehlenswert, das Kapitalkonto, das die Mitgliedschaftsrechte festlegt, als variables Konto zu führen.

Die gesetzlichen Regelungen sind **dispositiv**, so dass vom gesetzlichen Regelfall des variablen Kapitalkontos abgewichen werden kann. Zunächst sollte ein fester Kapitalanteil vereinbart werden, der i. d. R. auf dem Kapitalkonto I verbucht wird. Nach diesem richtet sich der Umfang der Gesellschafterrechte, dieser bleibt unabhängig von kurzfristigen Einflüssen. Auf diesem Konto wird die Einlage gebucht, ansonsten ist es bis zu einer anderweitigen Vereinbarung der Gesellschafter unveränderlich. Dieses Konto kann nur positiv sein. 339

Die Entscheidung für ein festes Kapitalkonto führt zwangsläufig dazu, dass Gewinne und Verluste auf einem gesonderten Konto zu verbuchen sind. Ist im Gesellschaftsvertrag nichts vereinbart und erfolgt die Verbuchung von Gewinnen und Verlusten ohne weitere Differenzierung auf einem gesonderten **Kapitalkonto II**, so werden entgegen der gesetzlichen Ausgangslage Gewinne, die nicht entnommen wurden, mit Verlusten späterer Jahre verrechnet. Es empfiehlt sich in diesem Fall zur Sicherung dieser eine Regelung im Gesellschaftsvertrag, nach der stehengelassene Gewinne nicht mit späteren Verlusten zu verrechnen sind. Dies zwingt dazu, ein weiteres Konto einzurichten, auf dem Gewinne verbucht werden. 340

Eine vollständige Verbuchung aller Gewinnen auf einem eigenen **Gewinnkonto** kann dazu führen, dass diese entnommen werden, obwohl die Einlage des Kommanditisten durch Verluste gemindert ist und ihm die Gewinnentnahme nach § 169 Abs. 2 Satz 2 2. Halbsatz HGB nicht gestattet ist. In diesem Fall lebt nach § 172 Abs. 4 HGB die Haftung des Kommanditisten wieder auf. Soll dies vermieden werden, so muss der Gesellschaftsvertrag vorsehen, dass Gewinne späterer Wirtschaftsjahre solange mit Verlusten zu verrechnen sind, bis die Einlage wieder hergestellt ist. Buchungstechnisch werden diese Gewinne dem Kapitalkonto gutgeschrieben, auf dem die Verluste erfasst sind (**Kapitalkonto II**) bis der negative Saldo behoben ist. Ist im Gesellschaftsvertrag vereinbart, dass ein Teil des Gewinns nicht entnommen werden darf, so ist dies ebenfalls 341

auf dem Kapitalkonto II zu erfassen. Ergänzend kann außerdem vereinbart werden, dass Gewinne, die nach den Vereinbarungen des Gesellschaftsvertrags nicht entnommen werden sollen, auf dem Kapitalkonto II verbucht werden, während Gewinne, die beliebig entnommen werden können, auf dem **Gewinnkonto** zu verbuchen sind

- 342 Ihrer Natur nach sind Kapitalkonto I und II **Beteiligungskonten**, weil über diese die haftungsrechtliche Einlage tangiert ist. Der BFH hat in seiner jüngeren Rechtsprechung klare Vorgaben für die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapitalkonten gemacht. Entscheidendes Kriterium für die Einordnung eines Kontos als Eigenkapitalkonto ist die Frage der Verlustverrechnung mit diesem Konto, sei es auch nur im Liquidationsfall.¹ Vor diesem Hintergrund sollten Kapitalkontenregelungen in Gesellschaftsverträgen diesbezüglich klar gestaltet werden. Guthaben auf diesen Konten stellen Einlagen des Gesellschafters dar, Minderungen sind nicht auszugleichen, soweit sie auf Verlusten beruhen. Folgen hat ein negatives Kapitalkonto II für die **Entnahmerechte** des Kommanditisten, solange das Konto negativ ist, sind ihm Entnahmen nach § 169 Abs. 2 Satz 2 2. Halbsatz HGB nicht gestattet, unzulässige Entnahmen lassen nach § 172 Abs. 4 HGB die Haftung wieder aufleben. Eine Verzinsung widerspricht dem Charakter dieser Konten als Beteiligungskonten.
- 343 Das Gewinnkonto ist ein Forderungskonto, das diesem Charakter entsprechend in der Praxis häufig als **Darlehenskonto** bezeichnet wird. Anders als die Beteiligungskonten kann dieses Konto verzinst werden. Für dieses Konto sollte im Gesellschaftsvertrag geklärt werden, ob es jederzeit oder erst nach Ankündigung entnommen werden kann. Auch sollte die Gesellschaft ein Recht haben, die Entnahme zu verlangen, wenn das Konto im Vergleich zu Marktbedingungen zu hoch verzinst ist. Im Gesellschaftsvertrag ist klarzustellen, dass das Darlehenskonto unabhängig von einem Auseinandersetzungsguthaben vorweg zurückzuführen ist.
- 344 Solchermaßen gestaltete **Verrechnungs- und Entnahmeregeln** stellen sicher, dass der Kommanditist tatsächlich nur in dem Umfang für Gesellschaftsschulden haftet, wie dies die gesetzliche Ausgangslage vorsieht und dass die Haftung bei Einhaltung dieser Regeln nicht wieder auflebt.
- 345 **Steuerrechtlich** ist insbesondere auch im Hinblick auf die Entnahmeregelungen des § 34a EStG anzumerken, dass auch handelsrechtlich als Privatkonten geführte Gesellschafterkonten bis zu einer endgültigen Entnahme der Mittel von diesem Konto, steuerrechtlich zum Sonderbetriebsvermögen zählen und

1 BFH v. 15. 5. 2008 – IV R 46/05, BStBl II 2008, 812; v. 26. 6. 2007 – IV R 29/06, BStBl II 2008, 103.

damit steuerrechtlich nicht entnommen sind. Wichtig ist die Abgrenzung auch für die Frage des Umfangs der Verlustausgleichsmöglichkeiten nach § 15a EStG.¹ Ein Verlustausgleich ist nur insoweit zulässig als positive Eigenkapitalkonten bestehen. Fremdkapitalkonten sind nicht zu berücksichtigen.

(Einstweilen frei)

346–350

9. Rechnungslegung

9.1 Allgemeines

Für beide Gesellschaften, Komplementär-GmbH wie auch die eigentliche GmbH & Co. KG sind gesonderte **Jahresabschlüsse** aufzustellen. 351

Die Rechnungslegung für beide Gesellschaften richtet sich nach **§§ 238 ff. HGB**. Dabei sind zunächst für die Komplementär-GmbH die Besonderheiten der Rechnungslegung für Kapitalgesellschaften nach §§ 264 ff. HGB zu beachten, die nach § 264a HGB auch für Personengesellschaften gelten, bei denen kein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist. Dies gilt insbesondere für die klassische GmbH & Co. KG, bei der die natürlichen Personen i. d. R. nur als Kommanditisten beteiligt sind. 352

Grundsätzlich sind damit für beide Gesellschaften Jahresabschlüsse und Lageberichte aufzustellen, die nach § 325 HGB **offenzulegen** und nach § 316 Abs. 1 HGB zu prüfen sind. 353

9.2 Größenabhängige Erleichterungen

Für die reine Haftungs-GmbH, die kein eigenes Geschäft betreibt, gelten i. d. R. die größenabhängige Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften nach § 267 HGB bzw. nach dem durch das am 28.12.2012 in Kraft getretene „Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz“ (MicroBilG)² neu eingeführten § 267a HGB für Kleinstkapitalgesellschaften, weil sie üblicherweise keine Arbeitnehmer beschäftigen und die Bilanzsumme häufig das gezeichnete Kapital nur gering überschreitet. Im Einzelnen gelten nach §§ 267, 267a HGB derzeit folgende Größenklassen, von denen jeweils zwei Merkmale nicht an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen überschritten werden dürfen: 354

1 BFH v. 15. 5. 2008 – IV R 46/05, BStBl II 2008, 812.

2 BGBl I 2012, 2751.

Größenklasse	Kleinstkapitalgesellschaft	Kleine Kapitalgesellschaft	Mittelgroße Kapitalgesellschaft	Große Kapitalgesellschaft
Bilanzsumme	≤ 350 000 € ¹	≤ 4 840 000 € ² bzw. ≤ 6 000 000 € ³	≤ 19 250 000 € ⁴ bzw. ≤ 20 000 000 € ⁵	> 19 250 000 € ⁶
Umsatzerlöse	≤ 700 000 € ⁷	≤ 9 680 000 € ⁸ bzw. ≤ 12 000 000 € ⁹	≤ 38 500 000 € ¹⁰ bzw. ≤ 40 000 000 € ¹¹	> 38 500 000 € ¹²
Arbeitnehmer	≤ 10 ¹³	≤ 50 ¹⁴	≤ 250 ¹⁵	> 250 ¹⁶

Mit dem Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 17. 7. 2015 (**BilRUG**),¹⁷ das die vom Europäischen Parlament und vom Rat am 26. 6. 2013 verabschiedete RL 2013/34/EU („Bilanzrichtlinie“ oder „Jahresabschlussrichtlinie“) in nationales Recht umsetzt, wurden die **Schwellenwerte (Bilanzsumme und Umsatzerlöse)** für die kleine und mittelgroße und damit auch für die GmbH & Co. KG i. S. v. § 264a Abs. 1 HGB **um rd. 20 % angehoben** (vgl. § 267 Abs. 1 und 2 HGB n. F.), und zwar für die kleine Gesellschaft auf 6 Mio. € bei der Bilanzsumme und auf 12 Mio. € bei den Umsatzerlösen und für die mittelgroße Gesellschaft auf 20 Mio. € bei der Bilanzsumme und auf 40 Mio. € bei den Umsatzerlösen.

Die Regelungen des **BilRUG** sind **erstmalig** für Geschäftsjahre **anzuwenden**, die nach dem 31. 12. 2015 beginnen, bei einem mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Geschäftsjahr also erstmalig für das Geschäftsjahr 2016 (vgl. Art. 75 Abs. 1 EGHGB). Die Regelungen zu den erhöhten Schwellenwerten dür-

1 Nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3 HGB).

2 Nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3 HGB).

3 Nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3 HGB).

4 Nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3 HGB).

5 Nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3 HGB).

6 Nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3 HGB).

7 In den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag.

8 Nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3 HGB).

9 Nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3 HGB).

10 Nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3 HGB).

11 Nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3 HGB).

12 Nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3 HGB).

13 Im Jahresdurchschnitt.

14 Im Jahresdurchschnitt.

15 Im Jahresdurchschnitt.

16 Im Jahresdurchschnitt.

17 BGBl I 2015, 1245.

fen jedoch bereits für das nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahr angewendet werden (vgl. Art. 75 Abs. 2 Satz 1 EGHGB).

Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften nach § 264d HGB sind immer als **große Kapitalgesellschaften** anzusehen. Eine Kapitalgesellschaft ist kapitalmarktorientiert, wenn sie einen organisierten Markt i. S. d. § 2 Abs. 5 WpHG durch von ihr ausgegebene Wertpapiere i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG in Anspruch nimmt oder die Zulassung solcher Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt beantragt hat. 355

Die größenabhängigen Erleichterungen, die i. d. R. bei der Komplementär-GmbH eingreifen, betreffen nach § 274a HGB die Vorschriften über den Ausweis einzelner Posten nach §§ 268 und 269 HGB, nach § 276 HGB den Umfang der Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung in § 275 HGB und § 277 HGB und nach § 288 HGB den Inhalt des Anhangs. Nach § 264 Abs. 1 Satz 3 HGB sind kleine Kapitalgesellschaften von der Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts befreit. Entbehrlich ist die Erstellung eines Anlagegitters (§ 274a Nr. 1 HGB). Kleine und mittelgroße GmbH & Co. KGs können auf die Angaben nach § 284 Abs. 2 Nr. 4 HGB verzichten, kleine daneben auf die Angaben nach § 285 Satz 1 Nr. 2 bis 8 Buchst. a, Nr. 9 Buchst. a und b sowie Nr. 12, 17, 18, 21 und 22 HGB.¹ Mittelgroße Kapitalgesellschaften können bei den Angaben nach § 285 Satz 1 Nr. 3 HGB auf die Darstellung der finanziellen Auswirkungen verzichten (Art und Zweck sowie Risiken und Vorteile von nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage notwendig ist). Soweit sie die Angaben nach § 285 Nr. 17 HGB (das von dem Abschlussprüfer i. S. d. § 319 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB für im Geschäftsjahr erbrachte Leistungen berechnete Gesamthonorar) nicht machen, sind sie verpflichtet, diese der Wirtschaftsprüferkammer auf deren schriftliche Anforderung zu übermitteln. Sie brauchen die Angaben nach § 285 Nr. 21 HGB nur zu machen, soweit sie Aktiengesellschaft sind; die Angabe kann auf Geschäfte beschränkt werden, die direkt oder indirekt mit dem Hauptgesellschafter oder Mitgliedern des Geschäftsführungs-, Aufsichts- oder Verwaltungsorgans abgeschlossen wurden. 356

Außerdem sind kleine Kapitalgesellschaften i. d. R. nicht nach § 316 Abs. 1 HGB prüfungspflichtig. § 326 HGB enthält für kleine Kapitalgesellschaften die Erleichterung, dass diese nur die Bilanz und den Anhang offenlegen müssen und auf die **Offenlegung** der Gewinn- und Verlustrechnung verzichten können. Nach § 327 HGB ergeben sich Erleichterungen für mittelgroße Kapitalgesellschaften. 357

1 I. d. F. des BilMoG.

358 Nach § 267a Abs. 2 HGB gelten die für kleine Kapitalgesellschaften vorgesehenen besonderen Regelungen auch für Kleinstkapitalgesellschaften entsprechend, soweit nichts anderes geregelt ist.

359–365 *(Einstweilen frei)*

9.3 Besonderheiten der GmbH & Co. KG

366 Da die klassische GmbH & Co. KG im Bereich der Rechnungslegung über § 264a HGB in weiten Teilen der **Kapitalgesellschaft gleichgestellt** ist, gelten für diese grundsätzlich die Vorschriften über den Jahresabschluss und den Lagebericht der Kapitalgesellschaften nach §§ 264 bis 289 HGB. Außerdem gelten die Vorschriften der Konzernrechnungslegung nach §§ 290 bis 315a HGB einschließlich der Vorschrift des § 292 HGB, der die Rechnungslegung nach internationalen Standards zulässt und die Vorschriften über die Prüfungspflicht in §§ 316 HGB ff.

9.3.1 Rechtsverhältnisse zu den Gesellschaftern

367 Den besonderen Strukturen der Personengesellschaften trägt § 264c HGB Rechnung. So sind Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern als solche gesondert auszuweisen (§ 264c Abs. 1 Satz 1 HGB). Werden sie unter anderen Posten ausgewiesen, so ist ihre Eigenschaft als gesellschafterbezogen gesondert auszuweisen (§ 264c Abs. 1 Satz 2 HGB).

368 Bei der Gewinn und Verlustrechnung sind handelsrechtlich Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern zu erfassen, wenn ihnen entsprechende Vereinbarungen zugrunde liegen. In diesem Fall wirken sich Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern auf das Ergebnis aus.

9.3.2 Eigenkapitalausweis

369 Auch der **Ausweis des Eigenkapitals** trägt nach § 264c Abs. 2 HGB der Gesellschaftsstruktur Rechnung, da die Gliederung der Bilanz für den Posten A nach § 266 HGB auf Kapitalgesellschaften abgestellt ist.

370 Als Eigenkapital sind bei Personenhandelsgesellschaften auszuweisen:

- I. Kapitalanteile (anstelle des gezeichneten Kapitals)
- II. Rücklagen
- III. Gewinnvortrag/Verlustvortrag
- IV. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.

9.3.3 Einzelne Bilanzpositionen

Anstelle des Postens „**Gezeichnetes Kapital**“ sind die **Kapitalanteile** der persönlich haftenden Gesellschafter auszuweisen; sie dürfen auch zusammengefasst ausgewiesen werden. Auf diesem Kapitalanteil ist üblicherweise der Gewinnanteil des persönlich haftenden Gesellschafters gutzuschreiben, soweit er einen entsprechenden Anspruch hat. Von diesem Kapital abzuschreiben ist der darauf entfallende Verlust eines persönlich haftenden Gesellschafters für das Geschäftsjahr. Übersteigt der Verlust den Kapitalanteil des persönlich haftenden Gesellschafters und besteht eine Zahlungsverpflichtung, so ist er insoweit auf der Aktivseite unter der Bezeichnung „Einzahlungsverpflichtungen persönlich haftender Gesellschafter“ unter den Forderungen gesondert auszuweisen. Wenn keine Zahlungsverpflichtung besteht, so ist der Betrag als „Nicht durch Vermögenseinlagen gedeckter Verlustanteil persönlich haftender Gesellschafter“ zu bezeichnen und gem. § 268 Abs. 3 HGB auszuweisen. 371

Für die **Einlagen** der Kommanditisten gelten dieselben Regeln, deren Kapitalanteile sind aber insgesamt gesondert gegenüber den Kapitalanteilen der persönlich haftenden Gesellschafter auszuweisen. Entnimmt der Kommanditist Gewinnanteile, während sein Kapitalanteil durch Verlust unter den Betrag der geleisteten Einlage herabgemindert ist, oder soweit durch die Entnahme der Kapitalanteil unter den bezeichneten Betrag herabgemindert wird, so ist eine Forderung gegenüber dem Kommanditisten auszuweisen. 372

Rücklagen werden nur allgemein erfasst, ein gesonderter Ausweis von **Gewinn- und Kapitalrücklagen** ist bei der Kommanditgesellschaft nicht vorgesehen, es sei denn, sie wären aufgrund einer gesellschaftsrechtlichen Vereinbarung gebildet worden (§ 264c Abs. 2 Satz 8 HGB). Nach § 264c Abs. 3 HGB darf Privatvermögen nicht in die Bilanz und die auf Privatvermögen entfallenden Aufwendungen und Erträge dürfen nicht in die Gewinn- und Verlustrechnung aufgenommen werden. 373

Anteile an Komplementärgesellschaften bei der Einheits-GmbH & Co. KG sind in der Bilanz auf der Aktivseite unter den Posten A. III. 1 oder A. III. 3 auszuweisen. § 272 Abs. 4 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass für diese Anteile in Höhe des aktivierten Betrags nach dem Posten „Eigenkapital“ ein Sonderposten unter der Bezeichnung „Ausgleichsposten für aktivierte eigene Anteile“ zu bilden ist. Die Bildung dieses Sonderpostens soll verhindern, dass sich das Kapital der GmbH & Co. KG um den Wert der aktivierten Beteiligung an der 374

GmbH erhöht und das Haftungssubstrat durch zulässige Entnahmen faktisch um den aktivierten Wert der Komplementär GmbH reduziert wird.¹

- 375 **Zahlungen an die Komplementär-GmbH** sind keine **Gewinnverwendung**, sondern dann, wenn sie als **Haftungsvergütung** gewährt werden, sonstiger betrieblicher Aufwand, der den Gewinn der KG mindert. Gleiches gilt für eventuellen an die GmbH vergüteten, Aufwandsersatz. § 264c Abs. 3 HGB gestattet die Darstellung eines pauschal ermittelten Steueraufwandes, der offen abgesetzt oder hinzugerechnet werden darf. Hierbei handelt es sich nicht um **Gewerbesteueraufwand**, den die KG selbst zu tragen hat, sondern um einen dem Steuersatz der Komplementärgesellschaft entsprechenden Steueraufwand der Gesellschafter, deren Schuldner oder Erstattungsgläubiger nicht die Gesellschaft, sondern die Gesellschafter sind. Dieser Bilanzposten, der rein darstellerischer Natur ist, soll die Vergleichbarkeit des Personengesellschaftsabschlusses mit dem der Kapitalgesellschaft, die ihren Steueraufwand auszuweisen hat, gewährleisten.²

9.4 Frist zur Aufstellung

- 376 **Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften** müssen ihren Jahresabschluss nach § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB grundsätzlich innerhalb von drei Monaten nach Ende des Geschäftsjahres aufstellen, bei kleinen Kapitalgesellschaften und Kleinstkapitalgesellschaften reicht es aus, wenn diese ihren Jahresabschluss nach sechs Monaten aufstellen.

9.5 Prüfungspflicht

- 377 § 264a HGB stellt die Kommanditgesellschaft, bei der keine natürliche Person für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft unbeschränkt haftet, auch hinsichtlich der Prüfung des Jahresabschlusses mit den Kapitalgesellschaften gleich. Nach § 316 Abs. 1 HGB sind die Jahresabschlüsse mittelgroßer und großer GmbH & Co. KG durch einen **Abschlussprüfer** zu prüfen. Die Größenklassen ergeben sich auch für die GmbH & Co. KG aus § 267 HGB.

9.6 Offenlegung

- 378 Die **Offenlegung** der Jahresabschlüsse richtet sich nach § 325 HGB, der über § 264a HGB auch für Kommanditgesellschaften gilt, bei denen keine natürliche

1 Rux in Wagner/Rux, GmbH & Co. KG, Rz. 392.

2 ReE KapCoRiLiG.

Person persönlich haftender Gesellschafter ist. Nach § 325 HGB sind die Jahresabschlüsse der GmbH & Co. KG unverzüglich nach Vorlage an die Gesellschafter, spätestens aber **zwölf Monate** nach Bilanzstichtag beim **Bundesanzeiger** einzureichen. Nach § 329 Abs. 1 HGB prüft der Betreiber des **Bundesanzeigers** von Amts wegen, ob alle Unterlagen fristgemäß eingereicht worden sind. Ist dies nicht der Fall, wird nach § 335 HGB ein **Ordnungsgeldverfahren** eingeleitet. Danach ist ein **Ordnungsgeld** zwischen 2 500 € und 25 000 € (§ 335 Abs. 1 Satz 4 HGB) zu erheben, das gegen die Vertreter der Gesellschaft aber auch gegen die Gesellschaft festgesetzt werden kann. Zunächst ist das Ordnungsgeld anzuordnen für den Fall, dass der Pflicht zur Offenlegung nicht innerhalb von sechs Wochen nachgekommen wird (§ 335 Abs. 3 Satz 1 HGB). Kommt die Gesellschaft der Offenlegungsfrist nach, so wird das Ordnungsgeld nicht festgesetzt. Den Beteiligten sind aber in jedem Fall die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen (§ 335 Abs. 3 Satz 2 HGB).

PRAXISHINWEIS:

Die Verpflichtung des Betreibers des Bundesanzeigers, die Einhaltung der Offenlegungspflicht zu überprüfen, hat anders als in der Vergangenheit dazu geführt, dass alle Jahresabschlüsse offengelegt werden. Zur Vermeidung einer Kostenpflicht muss darauf geachtet werden, dass die Jahresabschlüsse fristgemäß eingereicht werden. Vermieden werden kann die Offenlegung nur durch Zwischenschaltung einer natürlichen Person als persönlich haftenden Gesellschafter. Dennoch ergeben sich für kleine Kapitalgesellschaften Möglichkeiten, den Abschluss so offen zu legen, dass er insbesondere für Konkurrenten wenig Aussagekraft enthält.

Eine kleine Kapitalgesellschaft nach § 267 Abs. 1 HGB, der i. V. m. § 264a HGB 379 für die GmbH & Co. KG entsprechend anwendbar ist, ist nach § 326 HGB nur verpflichtet, die **Bilanz** und den **Anhang** zu veröffentlichen. Die Offenlegung der Gewinn- und Verlustrechnung ist nicht vorgesehen. Bei der GmbH & Co. KG ergibt sich als weitere Besonderheit, dass bei dieser auch in der Bilanz selbst nach der gesetzlichen Ausgangssituation kein **Gewinn** auszuweisen ist. Nach h. M. steht den Gesellschaftern der Gewinn bereits am Abschlussstichtag zu,¹ das entspricht auch der steuerlichen Behandlung. Folge ist, dass bilanziell kein Gewinnausweis, sondern eine unmittelbare Zuschreibung zu den Kapitalkonten erfolgt. Bei Kommanditisten, deren Einlage erhalten ist, kommt es zu einer Gutschrift auf dem Gewinnkonto und damit zum Ausweis einer Verbindlichkeit gegenüber der Gesellschaft.

¹ Müller/Werner, BBK 2007, 1137, 1144.