

**Bitte beachten Sie dass
dieser Vortrag keine
Rechtsberatung im
Einzelfall ersetzt.**

Kriterien für eine günstige Rechtsformwahl aus gesellschafts- und steuerrechtlicher Sicht

Inhaltsverzeichnis

A Einführung

B Zivilrechtliche Auswahlkriterien

I. Überblick über die wesentlichen privatrechtlichen Unternehmensformen

1. Überblick
2. Betriebswirtschaftliche Vorüberlegungen

II. Wesensmerkmale der einzelnen Gesellschaftsformen

1. Allgemeine Merkmale
2. Gründung, Kapitalausstattung
3. Geschäftsführung
4. Rechte und Pflichten der Gesellschafter
5. Rechnungslegung

C Steuerliche Auswahlkriterien

I. Einleitung

II. Grundlagen

III. Steuerlicher Rechtsformvergleich

1. Laufende Belastungen
2. Variationen
3. Aperiodische Steuerbelastungen

IV. Möglichkeiten einer Rechtsformoptimierung

1. Gestaltungsmöglichkeiten bei Personenunternehmen
2. Gestaltungsmöglichkeiten bei Kapitalgesellschaften
3. Gestaltungsmöglichkeiten bei Konzernen

V. Möglichkeiten einer Rechtsformkombination

D Fazit

Kriterien für eine günstige Rechtsformwahl aus gesellschafts- und steuerrechtlicher Sicht

A Einführung

In der Regel überlegen sich Unternehmer (wenn überhaupt) nur bei der Gründung, in welcher Rechtsform das Unternehmen betrieben werden soll. Da es sich bei einem Unternehmen aber um einen „lebenden Organismus“ handelt, der ständigen Veränderungen unterliegt, bedarf es sinnvollerweise einer ständigen Überprüfung, ob die derzeitige Rechtsform noch die bestmöglich ist.

Eine Überprüfung der Rechtsform geschieht sinnvollerweise bei der Gründung des Unternehmens, aber auch dann, wenn das Unternehmen wächst oder schrumpft, wenn sich die rechtlichen oder steuerlichen Rahmenbedingungen ändern, wenn Gesellschafter eintreten oder ausscheiden oder wenn das Unternehmen an einen Nachfolger übergeben oder verkauft werden soll.

Grundsätzlich hat sich in der rechtlichen und steuerlichen Praxis eine Faustformel entwickelt, wonach spätestens alle fünf Jahre eine Überprüfung der Unternehmensform durchgeführt werden sollte. Bei einer solchen Überprüfung sind mehrere Aspekte zu beachten: Zum einen natürlich die Haftung des Unternehmers. Daneben aber auch die Steuerbelastung, die Kostenbelastung, die Frage der Kapitalaufbringung (Eigenkapital oder Fremdkapital), die Geschäftsführung und Vertretung nach außen, die Gewinn- und Verlustbeteiligung, die Publizitätserfordernisse (Handelsregister), Nachfolgeregelungen und der Aufwand für die Rechtsform (Rechnungslegung, Beschlussfassung).

B Zivilrechtliche Auswahlkriterien

I. Überblick über die wesentlichen privatrechtlichen Unternehmensformen

Die wichtigsten Unternehmensformen sind:

Einzelunternehmen

- Freiberufler (Rechtsanwälte, Ärzte, Architekten etc.)
- Gewerbliche Einzelunternehmen (Kaufleute, Handwerker)
- Sonstige Einzelunternehmer (Mietshausbesitzer o. ä.)

Personengesellschaften

- Gesellschaft bürgerlichen Rechts
- Partnerschaftsgesellschaft
- Personenhandelsgesellschaft (OHG, KG)
- Stille Gesellschaft

Körperschaften

- Kapitalgesellschaften (AG, KgaA, GmbH)
- Genossenschaften
- Vereine
- Stiftungen

1. Überblick

Für die Frage, welche Rechtsform die geeignete ist, müssen aus Sicht des Zivilrechts zunächst folgende Fragen gestellt werden:

- Wer soll der Inhaber des Unternehmens sein?
- Soll das Vermögen bei der Gesellschaft oder bei den Gesellschaftern liegen?
- Soll das Unternehmen eine eigene Rechtspersönlichkeit haben?
- Wer soll für die Vermögensschulden haften?
- Wer soll das Unternehmen im Innenverhältnis und im Außenverhältnis vertreten?
- Wie soll der Ein- oder Austritt von Gesellschaftern erfolgen?
- Sollen die Anteile am Unternehmen übertragbar sein?

Aus dieser Fragegestaltung folgt zum einen die juristische Trennung zwischen Einzelunternehmen/Personengesellschaften auf der einen Seite und Körperschaft/Stiftungen auf der anderen Seite.

Bei Einzelunternehmern und Personengesellschaften existiert immer mindestens eine Person, die für die Verbindlichkeiten des Unternehmens unbeschränkt haftet und die das Unternehmen intern leitet und nach außen hin vertritt.

Körperschaften und Stiftungen bezeichnet man dagegen als juristische Personen. Sie haben eine eigene Rechtspersönlichkeit. Für Verbindlichkeiten des Unternehmens haftet in der Regel nur das Gesellschaftsvermögen.

Es ergibt sich also folgende Situation:

a) Einzelunternehmen

Das Gesamtvermögen des Unternehmensgründers besteht aus seinem Privatvermögen. Mit der Gründung seines Unternehmens wird ein Teil des Vermögens des Gründers, soweit es vom Unternehmer dem Unternehmen zur Verfügung gestellt wird, zum Betriebsvermögen. Das Betriebsvermögen bleibt aber Teil des Gesamtvermögens des Unternehmers. Das bedeutet, dass sich weder an der Höhe noch an der Inhaberschaft des Gesamtvermögens sich etwas ändern. Gewinne und Verluste schlagen also unmittelbar auf das Vermögen des Einzelunternehmers durch.

b) Personengesellschaften

Bei einer Personengesellschaft, die in der Regel aus zwei oder mehr Personen besteht, erfolgt jeweils bei Gründung die Einlage eines Teils des Gesamtvermögens als Betriebsvermögen in die Gesellschaft. Es entsteht damit ein Gesamthandsvermögen. Die Gesellschafter halten dann Anteile am Gesamthandsvermögen der Gesellschaft. Im Gegensatz zum Einzelunternehmen entsteht bei Gründung einer Personengesellschaft also ein eigenständiges Gesellschaftsvermögen. Eine eigene Rechtspersönlichkeit hat die Personengesellschaft jedoch nicht. Die Gesellschafter legen aber Teile ihres Vermögens in die Personengesellschaft ein und erhalten im Gegenzug eine Beteiligung am dadurch begründeten Gesamthandsvermögen. Die

Gesellschafter sind nicht berechtigt, auf einzelne Gegenstände oder Rechte Zugriff zu nehmen. Gewinne und Verluste der Gesellschaft führen somit unmittelbar zu einer Änderung der Anteile der Gesellschaft.

c) Körperschaften

Bei der Körperschaft entsteht mit der Gründung eine juristische Person mit eigenem Betriebsvermögen. Gleichzeitig entstehen selbstständige Gesellschaftsanteile der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft. Diese Anteile werden im Privatvermögen der Gesellschafter gehalten. Die Körperschaft ist also ein rechtlich selbstständiges Subjekt, eine juristische Person. Die Körperschaft selbst ist Eigentümerin der Vermögensgegenstände des Unternehmens (Maschinen, Waren, Grundstücke). Sie ist Gläubiger von Gesellschaftsforderungen, sie schuldet allein die Gesellschaftsverbindlichkeiten. Eine Mithaftung der Gesellschafter gibt es nicht.

Die Anteile der Gesellschafter an der Gesellschaft können dagegen rechtlich selbstständiger Gegenstand des Rechtsverkehrs sein. Sie können z. B. belastet oder verkauft werden. Über das Vermögen der Körperschaft selbst kann keiner der Gesellschafter verfügen. Gewinne und Verluste der Körperschaft führen nicht automatisch zu einer Veränderung des Werts der Gesellschaftsanteile.

d) Stiftungen

Mit dem Stiftungsgeschäft erfolgt eine Übertragung eines Teil des Vermögens des Stifters aus seinem Privatvermögen in das Vermögen der Stiftung. Dadurch entsteht eine eigenständige juristische Person (die Stiftung) mit eigenem Vermögen. An einer solchen Stiftung ist jedoch niemand als Gesellschafter beteiligt. Es entsteht also eine völlig selbstständige

2. Betriebswirtschaftliche Vorüberlegungen

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht sind bei der Wahl einer Rechtsform folgende Fragen zu stellen:

- Wie sieht die wirtschaftliche Situation des Unternehmensträgers aus?
- Wer darf das Unternehmen leiten?
- Wer kontrolliert die Unternehmenstätigkeit?
- Sollen die Arbeitnehmer an der Unternehmensführung beteiligt werden?
- Darf sich das Unternehmen an anderen Unternehmen beteiligen?
- Wie soll das Unternehmen finanziert werden?
- Wie wird das Unternehmen besteuert?

a) Wirtschaftlicher Status des Unternehmers

Die Frage, wem das Unternehmen gehört und wer das unternehmerische Risiko trägt, ergibt sich aus dem rechtlichen Status des Unternehmens. Die Rechtsform des Unternehmens ist ausschlaggebend für das Rechtsverhältnis zwischen dem Unternehmen und den Gesellschaftern, für die Frage der

Haftung und Verlustbeteiligung der Gesellschafter, für die Zuordnung von Gewinnen und Vermögen der Gesellschaft, für die Frage der Mitarbeit im Unternehmen und für die Möglichkeit der Gesellschafter, bei wesentlichen Entscheidungen des Unternehmens mitzubestimmen.

b) Leitung und Kontrolle der Leitung des Unternehmens

Je nach Rechtsform bestehen unterschiedliche Einflussmöglichkeiten auf die Art und Weise der Geschäftsführung und auf die Vertretung des Unternehmens. Als Beispiel sei genannt, dass ein Gesellschafter nicht unbedingt zur Geschäftsführung einer GmbH berechtigt ist.

Die fragt sich immer, wer die Kontrolle der Unternehmenstätigkeit ausüben soll und über welche Bereiche die Kontrolle erfolgen soll. Es kann sich um bloße Unterrichts- oder Informationspflichten handeln oder um die Prüfung des Jahresabschlusses des Unternehmers.

c) Einflussnahmemöglichkeit der Arbeitnehmer

Betriebe mit mindestens fünf wahlberechtigten Arbeitnehmern müssen nach dem Betriebsverfassungsgesetz einen Betriebsrat gründen. Dies ist allerdings unabhängig von der Rechtsform.

Hat das Unternehmen jedoch mehr als 500 Arbeitnehmer, greift die unternehmerische Mitbestimmung. Im Aufsichtsrat muss also zumindest ein Arbeitnehmer Mitglied sein.

d) Kooperationsfähigkeit

Betriebswirtschaftlich muss die Frage gestellt werden, ob sich das Unternehmen aktiv an anderen Unternehmen beteiligen kann und ob es anderen Unternehmen möglich sein soll, sich am eigenen Unternehmen zu beteiligen.

e) Unternehmensfinanzierung

Je nach Rechtsform des Unternehmens kann es erforderlich werden, das Unternehmen mit Eigenkapital auszustatten (z. B. Stammeinlage GmbH). Besteht ein solcher gesetzlicher Zwang, stellt sich weiter die Frage nach der Höhe der Eigenkapitalausstattung.

Betriebswirtschaftlich spielt aber auch die Bonität einer Firma eine Rolle. Aus Sicht der Banken ist z. B. eine OHG kreditwürdiger als eine GmbH, weil einer persönliche Haftung für die Bank besteht. Die Bank hat also mehrere Schuldner, an die sich ggf. halten kann.

f) Besteuerung

In steuerlicher Hinsicht bestehen zwischen den einzelnen Unternehmensformen beträchtliche Unterschiede. Es geht z. B. um Ertragssteuern, Verkehrssteuern und Substanzsteuern. Dazu komme ich nachher noch im Einzelnen zu sprechen.

g) Gestaltungsmöglichkeiten

Wenn man die vorgenannten Punkte alle „abgehakt“ hat, bedeutet dies aber immer noch nicht, dass man damit zu einer endgültigen Entscheidung über die optimale Rechtsform kommen kann. Dies liegt daran, dass das Unternehmensrecht in Deutschland teilweise disponibel ausgestattet ist. Dies bedeutet, dass man in den entsprechenden Gesellschaftsverträgen vom Gesetz abweichende Regelungen treffen kann. Man kann also z. B. verschiedene Gesellschaftsformen vermischen. Klassischer Fall hierfür ist die GmbH & Co. KG. Man kann z. B. auch mehrere Betriebe bilden. Klassisches Beispiel hierfür ist die Betriebsaufspaltung.

II. Wesensmerkmale der einzelnen Gesellschaftsformen

1. Allgemeine Merkmale

Erstes Wesensmerkmal ist der Gesellschaftszweck. Es müssen also folgende Fragen gestellt werden:

- Welcher Branche gehört das Unternehmen an?
- Soll ein Handwerk betrieben werden?
- Soll eine freiberufliche Tätigkeit ausgeübt werden?
- Welchen Geschäftsumfang soll das Unternehmen haben?
- Wie lange soll die Gesellschaft bestehen?

Als Unternehmenszweck bezeichnet man das von den Unternehmern angestrebte Ziel (also Gewinnerzielung, Wissenschaft, Politik, etc.). Der Unternehmensgegenstand bezeichnet die Art und die Branche der Unternehmensbetätigung. Unternehmenszweck und Unternehmensgegenstand werden von den Gesellschaftern vorgegeben. Die zur Verfügung stehenden Rechtsformen lassen in einigen Fällen nicht jeden denkbaren Zweck zu, sodass je nach Unternehmenszweck eine entsprechende Rechtsform gewählt werden muss.

a) Einzelunternehmen

Ein Einzelunternehmer kann grundsätzlich jeden erlaubten Unternehmenszweck ausüben. Ein Einzelunternehmen ist also jede gewerbliche oder wirtschaftliche Betätigung, die selbstständig, auf Dauer und mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt wird (Gewerbe, Landwirtschaft, freie Berufe).

Innerhalb der gewerblichen Tätigkeit ist die Kaufmannseigenschaft von besonderer Bedeutung. Wer ein Gewerbe betreibt, das nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Gewerbebetrieb erfordert, ist kraft Gesetz Kaufmann.

b) GbR

Die Grundform der Personengesellschaft ist die GbR. Sie ist eine auf einem Vertrag beruhende Vereinigung von Personen, die seit einer Entscheidung des BGH aus dem Jahr 2001 auch über eine beschränkte Rechtsfähigkeit verfügt. Sie kann also Gläubigerin und Schuldnerin vertraglicher und gesetzlicher Ansprüche sein. Sie kann Eigentum erwerben. Außerdem besitzt sie Parteifähigkeit, weshalb sie jetzt klagen und verklagt werden kann. Man kann als Rechtsanwalt also jetzt die Gesellschaft und die einzelnen Gesellschafter verklagen und gegen sie vollstrecken.

Grundsätzlich kann die GbR jeden erlaubten Zweck verfolgen. Dies gilt jedoch nicht, wenn nach Art und Umfang der Geschäftstätigkeit ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb erforderlich ist. Für Kaufleute ist also eine GbR nicht möglich. Sie müssen die Rechtsform der OHG und der KG wählen. Die GbR kommt damit nur für „Kleingewerbetreibende“ in Betracht.

Auch sog. „Gelegenheitsgesellschaften“ sind in der Regel als GbR ausgestaltet. Bankenkonsortien, ARGE, etc. sind ebenfalls GbR's.

c) OHG

Eine offene Handelsgesellschaft ist eine Personengesellschaft, deren Zweck auf dem Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet ist und bei der alle Gesellschafter unbeschränkt gegenüber den Gesellschaftsgläubigern haften, § 105 Abs. 1 HGB. Die OHG ist also die für Kaufleute eingeführte speziellere Form der GbR. Soweit sich aus dem HGB nichts anderes ergibt, gelten ergänzend also auch die §§ 705 ff BGB, also die Regeln über die GbR.

Eine OHG kann inzwischen auch rein vermögensverwaltend tätig sein. Es ist z. B. durchaus vorteilhaft, zur Vermögensverwaltung eine nicht gewerblich tätige OHG einzusetzen, da kein Betriebsvermögen existiert und damit bei einer Veräußerung der OHG auch keine stillen Reserven aufgedeckt und versteuert werden müssen. Es sind Erträge auch nicht mit Gewerbesteuer belastet.

Aufpassen muss man jedoch, dass die Gesellschaft nicht gewerblich geprägt wird, weil eine Kapitalgesellschaft als persönlich haftende Gesellschafterin eingesetzt wird (GmbH & Co. KG). Ist nämlich bei einer GmbH & Co. KG nur die GmbH zur Geschäftsführung berufen, ist die GmbH & Co. KG gewerblich geprägt, § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Es fällt dann Gewerbesteuer an.

Als praktischer Tipp bedeutet dies, dass bei einer GmbH & Co. KG zur Vermögensverwaltung zur Geschäftsführung der GmbH ein Kommanditist als Prokurist mit Geschäftsführer ist.

Soll die OHG ein Handwerk betreiben, ist zu beachten, dass eine Eintragung in die Handwerksrolle nur erfolgt, wenn für die technische Leitung ein persönlich haftender Gesellschafter ist, der den Meistertitel hat.

d) KG

Eine KG ist eine besondere Form der OHG. Sie unterscheidet sich gemäß § 161 HGB von der OHG dadurch, dass bei einem oder bei mehreren Gesellschaftern die Haftung gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft auf den Betrag der Kapitaleinlage beschränkt ist (Kommanditist). Bei den übrigen Gesellschaftern findet eine Beschränkung der Haftung nicht statt. Sie sind persönliche haftende Gesellschafter (Komplementär).

Für die KG gelten die §§ 161 ff HGB, daneben §§ 105 ff HGB und §§ 705 ff BGB.

e) GmbH

Eine GmbH ist eine Handelsgesellschaft mit einer körperschaftlichen Organisation. Sie hat eine eigene Rechtspersönlichkeit und haftet als solche mit ihrem Vermögen für die Zahlungsverpflichtungen der Gesellschaft. Das Stammkapital wird von den Gesellschaftern in Form von Stammeinlagen zur Verfügung gestellt.

Die rechtliche Grundstruktur der GmbH beruht auf der des Vereins. Wie der Verein ist die GmbH mit selbstständigen Organen ausgestattet (Geschäftsführer, Gesellschafterversammlung).

Eine GmbH kann zu jedem erlaubten Zweck errichtet werden. Soll eine vermögensverwaltende Tätigkeit ausgeübt werden, ist zu beachten, dass eine GmbH dann immer gewerblich tätig und somit gewerbesteuerpflichtig ist, § 2 Abs. 2 Gewerbesteuergesetz. Für sog. Steuersparmodelle, für geschlossene Immobilienfonds oder ähnliche Beteiligungsgesellschaften eignet sich die GmbH also nicht.

Soll ein Handwerk betrieben werden, wird die GmbH nur dann in die Handwerksrolle eingetragen, wenn der Betriebsleiter die Voraussetzungen für die Eintragung erfüllt, also den Meistertitel hat. Die Gesellschafter müssen nicht unbedingt über einen Meistertitel verfügen. Die GmbH eignet sich damit zur Rettung eines Betriebes, wenn die Erben des bisherigen Betriebsinhabers z. B. keine Meistertitel innehaben. Sie können dann das Unternehmen als GmbH weiterbetreiben, wenn sie einen Betriebsleiter einstellen, der den Meistertitel hat.

Die GmbH ist handelsrechtlich immer Kaufmann, sog. Formkaufmann, § 13 Abs. 3 GmbHG, § 6 HGB.

f) AG

Auch die Aktiengesellschaft ist eine juristische Person, für deren Verbindlichkeiten nur das Gesellschaftsvermögen haftet. Sie hat die Möglichkeit, sich über den Zugang zur Börse Eigenkapital zu verschaffen. Die AG ist eine Kapitalgesellschaft, deren Grundkapital in Aktien zerlegt ist, die von den Gesellschaftern (Aktionären) gehalten werden können. Die Größe spielt heute keine Rolle mehr, es gibt mittlerweile auch sog. kleine „AG's“. Eine kleine AG ist keine eigenständige Rechtsform, sondern lediglich eine nicht börsennotierte AG mit einer kleinen Anzahl von Aktionären, die auf eine Reihe von formellen Erleichterungen nach dem AktG zurückgreifen können.

Die AG kann für jeden denkbaren Unternehmenszweck verwendet werden.

Allerdings ist zu betonen, dass die AG unwahrscheinlich formalistisch geführt werden muss. Sie ist daher für Existenzgründer oder Kleinunternehmer als Rechtsform nicht geeignet. Die kleine AG ist zwar chic und der Firmeninhaber wird plötzlich zum Vorstandsvorsitzenden. Die einzuhaltenden Formalien stellen aber eine große Hürde dar. Auch sind die Gründungskosten sehr hoch.

g) GmbH & Co. KG

Durch die Dispositionsfreiheit des Gesellschaftsrechts sind Verbindungen zwischen Unternehmen verschiedener Rechtsformen zulässig. So kann man z. B. eine Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft beteiligen. Dies betrifft die Fälle der GmbH & Co. KG. Daneben gibt es aber theoretisch auch die AG & Co. KG, die GmbH & Co. OHG oder die AG & Co. OHG. Der Einfachheit halber beschränke ich mich in meinen Ausführungen auf die GmbH & Co. KG.

Bei einer GmbH & Co. KG ist die GmbH persönlich haftende Gesellschafterin im Rahmen der KG. Die anderen beteiligten natürlichen Personen treten in der Regel als Kommanditisten (nicht persönlich haftende Gesellschafter der KG) auf.

Für die GmbH & Co. KG gelten in erster Linie die für die KG geltenden Vorschriften des HGB und des BGB. Da die GmbH & Co. KG eine Personengesellschaft ist, setzt ihre Gründung das Betreiben eines Handelsgewerbes voraus. Andere Kleingewerbetreibende oder Vermögensverwaltungsgesellschaften können nur dann die Rechtsform der GmbH & Co. KG wählen, wenn die Firma des Unternehmens ins Handelsregister eingetragen wird, da in diesem Fall die GmbH & Co. KG Kann-Kaufmann wird, § 105 Abs. 2 HGB.

h) KGaA

Die Kommanditgesellschaft auf Aktien ist eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, bei der mindestens ein Gesellschafter den Gesellschaftsgläubigern unbeschränkt haftet (Komplementär) und die übrigen an dem in Aktien zerlegten Grundkapital beteiligt sind, ohne persönlich für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft zu haften (Kommanditaktionäre), § 278 Abs. 1 AktG.

Die KGaA ist also eine Verbindung zwischen KG und AG. Das Recht der KGaA ist in den §§ 278 bis 280 AktG geregelt. Daneben gilt für das Rechtsverhältnis der Komplementäre (also der persönlich haftenden Gesellschafter) untereinander für das Innenverhältnis zu den Kommanditaktionären und für die Befugnisse der Geschäftsführung und Vertretung gegenüber Dritten das Recht der KG, §§ 161 ff HGB.

Die Bedeutung der KGaA nimmt in letzter Zeit zu, weil der BGH entschieden hat, dass auch eine GmbH persönlich haftende Gesellschafterin einer KGaA sein kann. Insoweit müssen also persönliche haftende Gesellschafter einer KGaA nicht mehr natürliche Personen sein, die mit ihrem Privatvermögen haften. Die KGaA vereinigt also die Vorteile der AG und der KG in sich. Der Gründer einer KKGaA kann durch eine gleichzeitige Stellung als Gesellschafter und Geschäftsführer bei der Komplementär-GmbH die Macht im Unternehmen in den Händen halten, ohne persönliche Haftung befürchten zu müssen. Daneben ist wie bei der AG eine Kapitalbeschaffung über die Einlagen der Kommanditaktionäre über die Kapitalmärkte möglich. Die KGaA kann für jeden Unternehmenszweck geführt werden. Sie ist Form-Kaufmann im Sinne des § 6 HGB.

i) Stille Gesellschaft

Eine Stille Gesellschaft ist eine Personengesellschaft, bei der sich eine Person als Stiller Gesellschafter am Handelsgewerbe eines anderen (Hauptgesellschafter) in der Weise beteiligt, dass er eine Einlage in das Vermögen des Hauptgesellschafters leistet und er dafür am Erfolg des Unternehmens beteiligt wird, §§ 230 Abs. 1, 231 HGB. Nach außen hin tritt der Stille Gesellschafter nicht in Erscheinung. Unternehmenszweck ist also die Beteiligung des Stillen Gesellschafters an einem anderen Unternehmen. Es handelt sich bei der Stillen Gesellschaft um eine Personengesellschaft, für das ergänzende Vorschriften des GbR gelten.

Die Stille Gesellschaft kann aber nur bei Beteiligung an einem Handelsgewerbe eines anderen gegründet werden. Mit Nicht-Kaufleuten, Freiberuflern oder Landwirten kann eine Stille Gesellschaft nicht gegründet werden.

Die Rechtsform des Hauptgesellschafters ist egal. Eine Stille Gesellschaft kann also auch mit einem Einzelkaufmann, mit einer OHG oder KG oder mit einer Kapitalgesellschaft, z. B. GmbH gegründet werden.

j) Genossenschaft

Die eingetragene Genossenschaft ist eine Gesellschaft mit nicht geschlossener Mitgliederzahl. Sie bezweckt die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder mittels gemeinsamen Geschäftsbetriebs. Zu finden ist die eG vorwiegend in der Landwirtschaft, im gewerblichen Mittelstand und im Bau- und Wohnungswesen.

Die eG kann zu jedem Unternehmenszweck gegründet werden. Erforderlich ist lediglich die Eintragung in das Genossenschaftsregister. Für sie gilt das Genossenschaftsgesetz.

k) Partnerschaftsgesellschaft

Für die Angehörigen freier Berufe gibt es jetzt das Partnerschaftsgesellschaftsgesetz. Sie können eine Partnerschaft eingehen. Unternehmenszweck ist die aktive gemeinsame Ausübung eines freien Berufes. Bloße Kapitalbeteiligungen sind also nicht möglich.

Im Gegensatz zur OHG, KG bzw. GmbH übt die Partnerschaftsgesellschaft kein Handelsgewerbe aus. Angehörige der Partnerschaft können nur natürliche Personen sein.

2. Gründung, Kapitalausstattung

Aus der Sicht des Gründungsaufwands bzw. der Kapitalausstattung stellen sich bei der Frage, welche Gesellschaftsform gewählt werden soll, folgende Fragen:

- Wie hoch soll der Gründungsaufwand sein?
- Wie viele Gesellschafter soll das Unternehmen haben?
- Sollen Familienmitglieder Gesellschafter werden?
- Ist eine hohe Fremdfinanzierung erforderlich?
- Sollen die Gesellschafter der Gesellschaft Darlehen gewähren?
- Wird eine hohe Selbstfinanzierung angestrebt?
- Finanziert der Gesellschafter seine Einlage über Darlehen?

Eine Reihe von Gesellschaftsformen scheiden z. B. von vornherein aus, wenn der Unternehmensgründer das Unternehmen alleine betreiben will, da mindestens zwei Gesellschafter verlangt werden. Wenn dann die Rechtsform des Einzelunternehmens nicht gewählt werden soll, um die Haftung zu begrenzen, bleiben nur die Kapitalgesellschaften oder eine Mischform zwischen Personen- und Kapitalgesellschaft (z. B. GmbH & Co. KG).

Wenn Minderjährige Familienmitglieder an einem Unternehmen beteiligt werden sollen, bestehen bei der Gründung und bei der Beteiligung an einer bereits bestehenden Gesellschaft Mitwirkungs- und Genehmigungserfordernisse. Es muss immer ein gesetzlicher Vertreter oder ein sog. Ergänzungspfleger mitwirken. Gesetzliche Vertreter sind die Eltern oder ein Vormund. Ist der gesetzliche Vertreter Mitgründer des Unternehmens oder Mitgesellschafter, muss beim Abschluss des Gesellschaftsvertrages wegen des Verbots eines In-Sich-

Geschäftes ein Ergänzungspfleger, § 109 Abs. 1 BGB, bestellt werden, der die Eltern bei diesem Rechtsgeschäft vertritt.

In der Regel ist für den entgeltlichen Erwerb oder die Veräußerung eines Erwerbsgeschäfts oder für den Abschluss eines Gesellschaftsvertrages die Genehmigung des Vormundschaftsgerichts erforderlich, § 822 BGB. Bis zur Genehmigung des Vormundschaftsgerichts ist die Gesellschaft schwebend unwirksam. Für die Eltern gelten dann die Grundsätze der fehlerhaften Gesellschaft (Eigenhaftung). Der Minderjährige wird nicht Gesellschafter, um ihn zu schützen.

Soll eine möglichst hohe Eigenfinanzierung der Gesellschaft erreicht werden, ist bei Personengesellschaften zu beachten, dass der Gewinn gemäß §§ 120 – 122 HGB in voller Höhe entnommen werden darf.

Bei der GmbH ist die Selbstfinanzierung durch Einbehaltung der Gewinne möglich. Da über die Gewinnausschüttungen die Gesellschafterversammlung beschließen muss, hat ein einzelner Gesellschafter keine großen Einflussmöglichkeiten auf den Entzug von Eigenkapital.

Noch besser ist dies bei der Aktiengesellschaft. Bei dieser können Vorstand und Aufsichtsrat vorab 50 % des Jahresüberschusses in eine Gewinnrücklage einstellen, § 58 Abs. 2 AktG. Die Gesellschafter haben also hier wenig Einfluss. Steuerlich ist eine solche Kapitalgesellschaft dann besonders interessant, wenn Gewinne in hohem Maße de..... werden sollen.

Bei einer angestrebten hohen Selbstfinanzierung ist daher die Kapitalgesellschaft der Personengesellschaft vorzuziehen. Bei der Fremdfinanzierung spielt die Gesellschaftsform heute keine große Rolle mehr. Sicherheiten, z. B. in Form der Mithaftung der Geschäftsführer einer GmbH und das Rating sind hier von größerer Bedeutung.

Bei der Gewährung von Darlehen durch Gesellschafter ist zu beachten, dass Zinsen den Gewinn einer Personengesellschaft nicht mindern, da sie Sonderbetriebseinnahmen darstellen, § 15 Abs. 1 EStG. Hier hat die Kapitalgesellschaft Vorteile, da ein Gesellschafterdarlehen Fremdkapital darstellt und die hierauf zu bezahlenden Zinsen den Gewinn mindern.

a) Einzelunternehmen

Die Gründung eines Einzelunternehmens kann durch einen Gesellschafter jederzeit formlos geschehen. Betreibt der Unternehmer ein Gewerbe, sind bestimmte Meldepflichten (Gewerberegister) zu erfüllen. Handelt es sich um einen kaufmännischen Betrieb, muss die Firma im Handelsregister eingetragen werden. Möglich ist eine Personenfirma, eine Sachfirma oder sogar eine Fantasiefirma. § 18 und § 19 HGB sind zu beachten.

Eine Mindestkapitalausstattung ist bei der Einzelfirma nicht vorgeschrieben.

b) GbR

Für die Gründung einer GbR braucht es mindestens zwei Gesellschafter. Ein Gesellschaftsvertrag kann grundsätzlich formfrei geschlossen werden. Lediglich bei der Einbringung von Grundstücken oder GmbH-Anteilen ist eine notarielle Beurkundung erforderlich, § 313 BGB, § 15 Abs. 3 GmbHG. Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte aber ein GbR-Vertrag schriftlich abgeschlossen werden.

Bei Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit muss wieder ein Eintrag ins Gewerberegister erfolgen. Eine GbR ist niemals Kaufmann, sodass sie auch nicht ins Handelsregister eingetragen werden kann.

Ein Mindestkapital ist nicht vorgesehen. Einlagen in die Firma können nach § 705 BGB durch die Gesellschafter geleistet werden. Das Vermögen der Gesellschaft ist Gesamthandsvermögen, § 718 BGB, also selbstständiges Sondervermögen. Die Rechte und Pflichten aus dem Gesellschaftsvermögen stehen den Gesellschaftern in ihrer Gesamtheit zu, nicht der GbR als solcher.

c) OHG

Auch für die Gründung einer OHG sind mindestens zwei Gesellschafter erforderlich, die einen formfreien Gesellschaftsvertrag abschließen müssen. Zur notariellen Beurkundung gilt das unter klein b) Gesagte. Der OHG-Vertrag kann weitestgehend frei gestaltet werden, sofern der Charakter der OHG nicht verändert wird. Soweit der OHG-Vertrag keine Regelungen enthält, gelten die Regelungen des HGB und BGB.

Bereits mit Abschluss des Gesellschaftsvertrages entstehen im Innenverhältnis zwischen den Gesellschaftern eine OHG, für die das HGB gilt. Im Außenverhältnis gegenüber Dritten entsteht die OHG jedoch grundsätzlich erst mit der Eintragung in das Handelsregister. Wird der Geschäftsbetrieb des Unternehmens bereits vor der Eintragung in das Handelsregister eröffnet und betreiben die Gesellschafter ein Handelsgewerbe, wird bereits am diesem Zeitpunkt die Gesellschaft als OHG behandelt.

Die OHG wird unter einer gemeinsamen Firma errichtet (Personenfirma, Sachfirma, Fantasiefirma). Die Bezeichnung offene Handelsgesellschaft oder eine allgemein verständliche Abkürzung (OHG) muss in dieser Bezeichnung enthalten sein, § 19 Abs. 1 Nr. 2 HGB.

Ein Mindestkapital ist nicht vorgeschrieben, da die Gesellschafter einer OHG umfassend persönlich haften, § 128 HGB.

d) KG

Für die KG gilt grundsätzlich das zur OHG Gesagte. Nur bei der Haftung der Kommanditisten besteht eine Besonderheit. Betreibt die KG ein Handelsgewerbe, haftet jeder Kommanditist, der dem Beginn der Geschäftstätigkeit zugestimmt hat, für die vor Eintragung der KG in das

Handelsregister begründeten Verbindlichkeiten unbeschränkt, sofern der Gläubiger nichts von der Stellung als Kommanditist weiß, § 176 Abs. 1 HGB.

Die Firma muss die Bezeichnung Kommanditgesellschaft oder KG enthalten, § 19 Abs. 1 Nr. 3 HGB.

Das Gesellschaftsvermögen der KG bildet wie bei der OHG ein selbstständiges Sondervermögen, also ein Gesamthandsvermögen der Gesellschaft. Der voll haftende Komplementär muss wie ein OHG-Gesellschafter kein Mindestkapital und keine Mindesteinzahlung leisten. Der teilhaftende Kommanditist hat jedoch eine Hafteinlage zu zeichnen, die im Handelsregister als Geldbetrag eingetragen wird.

e) GmbH

Eine GmbH kann von einer oder mehrerer Personen errichtet werden. Der Gesellschaftsvertrag ist notariell zu beurkunden und muss diverse Regelungen enthalten (Firma, Sitz, Gegenstand, Stammkapital, Höhe der Stammeinlage, ...). Darüber hinaus besteht weitestgehend Vertragsfreiheit. Es ist in jedem Fall anzuraten, einen GmbH-Vertrag von jemandem entwerfen zu lassen, der davon etwas versteht.

Das Stammkapital der Gesellschaft muss mindestens EUR 25.000,00 betragen, die Stammeinlage eines Gesellschafters mindestens EUR 100,00. Zur Sicherung des Stammkapitals müssen vor Eintragung in das Handelsregister die Mindesteinlagen erbracht werden. Es sind dies mindestens $\frac{1}{4}$ der Stammeinlage, insgesamt mindestens jedoch EUR 12.500,00. Sacheinlagen müssen in vollem Umfang erbracht werden, § 7 GmbHG. Eine Gründungsprüfung ist nicht vorgeschrieben.

Die GmbH entsteht als juristische Person erst mit der Eintragung ins Handelsregister, § 11 Abs. 1 GmbHG. Vor der Eintragung muss ein Gesellschaftsvertrag abgeschlossen werden, das Stammkapital aufgebracht werden und ein Geschäftsführer bestellt werden.

Vor Abschluss des notariellen Vertrages ist die GmbH eine sog. Vorgründungsgesellschaft. Diese ist nicht anderes als eine GbR mit umfassender persönlicher Haftung.

Zwischen dem Abschluss des Gesellschaftsvertrages beim Notar und der Eintragung in das Handelsregister wird die GmbH als Vorgesellschaft (Vor-GmbH) bezeichnet. Rechte und Pflichten im Innenverhältnis bestimmen sich nach dem GmbH-Vertrag. Im Außenverhältnis besitzt die Vor-GmbH Teilrechtsfähigkeit und wird durch den Geschäftsführer vertreten. Für Verbindlichkeiten in der Phase zwischen dem Abschluss des Gesellschaftsvertrages und der Eintragung der GmbH in das Handelsregister, haftet die Vorgesellschaft mit ihrem Vermögen. Die persönliche Haftung der Gesellschafter besteht jetzt im Prinzip nicht mehr. Kommt es allerdings auf Grund der Geschäftstätigkeiten vor der Eintragung in das Handelsregister zu einer Reduzierung des Gesellschaftsvermögens unter das Stammkapital, sind die Gesellschafter gegenüber der GmbH anteilig verpflichtet, den

Unterschiedsbetrag auszugleichen (Unterbilanzhaftung). Grundsatz ist, dass das Stammkapital am Eintragungstag ins Handelsregister in voller Höhe zur Verfügung stehen muss. Ist dies nicht der Fall, freut sich im Zweifelsfall der Insolvenzverwalter.

Das bedeutet also, dass Zahlungsverpflichtungen aus der Gründungsphase der GmbH von den Gesellschaftern in unbeschränkter Höhe zu erfüllen sind, soweit das Stammkapital gemindert wurde. Geschäftsführer haften ebenfalls persönlich und unbeschränkt bis zur Eintragung ins Handelsregister.

In der Praxis bedeutet dies, dass im Zeitraum der Vor-GmbH die Stammeinlagen nicht angetastet werden dürfen. Soweit das Stammkapital auf ein Konto einbezahlt worden ist, darf dies nicht angetastet werden. Will die Vor-GmbH Geschäfte machen, muss hierzu der erforderliche Geldbetrag zusätzlich auf ein Konto der GmbH einbezahlt werden.

Die Firma muss die Bezeichnung Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder GmbH enthalten, § 4 GmbHG.

f) AG

Eine AG kann von einer oder mehreren Personen gegründet werden, § 2 AktG. Die Gründung beginnt mit Feststellung der Satzung, die der notariellen Beurkundung bedarf, § 22 AktG und endet mit der Eintragung der Firma ins Handelsregister. Zum Mindestinhalt der Satzung gehören die Feststellung über die Firma und den Sitz der Gesellschaft, den Gegenstand des Unternehmens, die Höhe des Grundkapitals von mindestens EUR 50.000,00, die Nennbeträge der einzelnen Aktien und die Zahl der Aktien eines jeden Nennbetrages, sowie die Zusammensetzung des Vorstandes.

Die Errichtung der Gesellschaft erfolgt durch die Verpflichtung der Grundaktionäre, alle Aktien zu übernehmen, § 29 AktG. Sie müssen den Ausgabebetrag für alle Aktien als Einlage in das Gesellschaftsvermögen leisten. Der eingeforderte Betrag, der auf jede Aktie an die AG zu entrichten ist, beträgt grundsätzlich $\frac{1}{4}$ des Nennbetrages, § 36 a Abs. 1 AktG.

Handelt es sich um eine Ein-Personen-Gründung, muss der Gründer für den Teil der Geldeinlage, der den eingeforderten Betrag übersteigt, eine Sicherheit stellen, § 36 Abs. 2 Satz 2 AktG.

Vor der Eintragung ins Handelsregister wird die Gesellschaft als Vor-Aktiengesellschaft bezeichnet. Zum Handelsregister kann die AG erst dann angemeldet werden, wenn der erste Aufsichtsrat und der Abschlussprüfer bestellt wurden, der Gründungsbericht erstattet, sowie die Gründungsprüfung durchgeführt worden ist, §§ 30, 32, 33 AktG.

Bei einer Ein-Personen-AG muss dies neben seinem Namen, seinem Beruf und seinem Wohnort beim Registergericht so angemeldet werden, § 42 AktG.

Auch die AG kann jede Firma führen, die Unterscheidungskraft besitzt. Die Bezeichnung Aktiengesellschaft oder AG muss enthalten sein.

g) GmbH & Co. KG

Bei der GmbH & Co. KG handelt es sich um eine zusammengesetzte Rechtsform, die im Zweifelsfall zwei Gesellschaften enthält, nämlich eine KG und eine GmbH. Entsprechend sind bei der Gründung des Unternehmens die entsprechenden Vorschriften für die GmbH und die Vorschriften für die KG zu beachten.

Die Firma einer GmbH & Co. KG kann aus einer Personenfirma, einer Sachfirma oder einer Fantasiefirma bestehen. Es bedarf jedoch des deutlichen Hinweises, dass der persönliche haftende Gesellschafter keine natürliche Person ist, § 19 Abs. 2 HGB. Dies geschieht in der Regel durch den Zusatz GmbH & Co. KG. Auch die Firma der Komplementär-GmbH kann eine beliebige Personenfirma, Sachfirma oder Fantasiefirma sein. Auch hier ist der Zusatz GmbH aufzunehmen. Die Firma der GmbH & Co. KG und die Firma der GmbH müssen sich eindeutig unterscheiden, § 30 HGB.

Zu beachten ist, dass auf einem verwendeten Briefkopf alle Gesellschaftsdaten enthalten sein müssen. Dort muss es also heißen: Firma X GmbH & Co. KG, persönlich haftende Gesellschafterin Y GmbH, Geschäftsführer Z.

h) KGaA

Zur Gründung einer KGaA braucht es mindestens fünf Personen. Hierfür muss mindestens einer der Gesellschafter Komplementär sein. Er haftet dann persönlich für die Gesellschaftsschulden. Darüber hinaus kann die KGaA aber beliebig viele Komplementäre und beliebig viele Kommanditaktionäre haben.

Die Gründung erfolgt durch Feststellung der Satzung, die notariell zu beurkunden ist. In der Urkunde sind bei den Nennbetragsaktien der Nennbetrag, bei Stückaktien die Zahl, der Ausgabebetrag und die Gattung der Aktien anzugeben, die jeder Beteiligte übernimmt. Alle persönlich haftenden Gesellschafter müssen sich an der Feststellung der Satzung beteiligen, sie also auch unterschreiben. Außer Ihnen haben die Personen mitzuwirken, die als Kommanditaktionäre Aktien gegen Einlagen übernehmen. Die Gesellschafter, die die Satzung festgestellt haben, sind die Gründer der Gesellschaft, § 280 Abs. 2 AktG.

Nach Durchführung der Gründung kann eine Ein-Personen-Gesellschaft durch Übertragung der Aktien dergestalt entstehen, dass der einzige Komplementär auch gleichzeitig einziger Kommanditaktionär wird.

Ins Handelsregister eingetragen werden lediglich die persönlich haftenden Gesellschafter, nicht die einzelnen Kommanditaktionäre. Auch die KGaA kann eine Personenfirma, Sachfirma oder Fantasiefirma haben. Auf die Rechtsform ist hinzuweisen. Wenn in der Gesellschaft keine natürlich Person haftet, muss die Firma eine Bezeichnung enthalten, welche die Haftungsbeschränkung kennzeichnet, wie z. B. GmbH & Co. KGaA, § 279 AktG.

i) Stille Gesellschaft

Die Gründung einer Stillen Gesellschaft setzt den Abschluss eines Gesellschaftsvertrags voraus. Hinsichtlich der Form und der Mindestkapital-Ausstattung bestehen keine gesetzlichen Vorschriften. Benötigt werden aber grundsätzlich zwei Gesellschafter.

Da die Stille Gesellschaft nach außen hin nicht in Erscheinung tritt, wird sie weder im Handelsregister eingetragen, noch ist eine Firma für sie erforderlich.

j) eG

Zur Gründung einer Genossenschaft benötigt man sieben Personen, § 4 GenG. Das von ihnen beschlossene Genossenschaftsstatut muss in schriftlicher Form abgefasst sein und die Firma und den Sitz der Genossenschaft, den Gegenstand des Unternehmens, Bestimmungen über die Form der Berufung der Generalversammlung der Genossenschaft, sowie für die Beurkundung der Beschlüsse und Bestimmungen über den Vorsitz in der Versammlung enthalten. Daneben müssen noch Bestimmungen über die Firma der Bekanntmachung enthalten sein. Es muss auch die Frage geregelt werden, ob die Genossen im Falle der Insolvenz Nachschüsse zur Insolvenzmasse leisten müssen und wenn ja, in welcher Höhe. Das Statut muss den Betrag der Geschäftsanteile eines jeden Genossen sowie die Art und Weise der Bildung einer gesetzlichen Rücklage zur Deckung von Bilanzverlusten enthalten, §§ 5 – 7 GenG.

Die Eintragung in das Genossenschaftsregister ist notwendig. Die Anmeldung erfolgt durch den Vorstand.

Auch für die Genossenschaft gilt das HGB. Die Firma kann eine Personenfirma, eine Sachfirma oder eine Fantasiefirma sein. Der Name muss jedoch die Bezeichnung eingetragene Genossenschaft oder eG aufweisen. Unzulässig ist hier ein Hinweis auf den Umfang der Haftung, § 3 GenG.

k) Partnerschaftsgesellschaft

Voraussetzung zur Gründung einer Partnerschaftsgesellschaft ist der Abschluss eines schriftlichen Partnerschaftsvertrages zwischen mindestens zwei Partner und der Eintrag ist Partnerschaftsregister, §§ 3, 7 Abs. 1 PartGG. Partner können ausschließlich natürliche Personen sein, die einen freien Beruf ausüben. Eine aus Freiberuflern bestehende GmbH kann nicht Mitglied einer Partnerschaftsgesellschaft werden. Verlangt das Berufsrecht eine entsprechende Zulassung, wie z. B. bei Rechtsanwälten, muss jeder Partner diese Zulassung besitzen.

Der Partnerschaftsvertrag muss schriftlich sein und Angaben über den Namen der Partnerschaft, Sitz und Gegenstand, sowie die vollständigen Namen und die in der Partnerschaft ausgeübten Berufe nebst Wohnort eines jeden Partners enthalten.

Die Partnerschaftsgesellschaft entsteht mit der Eintragung in das Partnerschaftsregister, § 7 Abs. 1 PartGG. Vor Eintragung existiert lediglich eine normale GbR.

Die Partnerschaft muss mindestens den Familiennamen eines Partners, den Zusatz und Partner oder Partnerschaft, sowie die Berufsbezeichnung aller in der Partnerschaft vertretenen Berufe enthalten.

3. Geschäftsführung

Für die Frage der Geschäftsführung stellen sich folgende Fragen:

- Wer soll die Geschäftsführung übernehmen?
- Wieviel Einfluss sollen die Gesellschafter auf die Geschäftsführung haben?

Bei der Frage der Geschäftsführung zeigen sich die Unterschiede zwischen Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft. § 709 BGB sieht für die GbR die gemeinschaftliche Geschäftsführung der Gesellschafter vor. Nach § 14 HGB sind bei der OHG alle Gesellschafter zur Führung der Geschäfte berechtigt und verpflichtet. Nur bei der KG sind die Kommanditisten nach § 164 HGB von der Geschäftsführung grundsätzlich ausgeschlossen. Der Komplementär übt aber als Gesellschafter zwingend die Geschäftsführung aus.

Bei Kapitalgesellschaften können auch Dritte im Wege der Fremddorganschaft Geschäftsführer werden. Nach § 6 GmbHG oder nach § 76 AktG ist für die Geschäftsführung bzw. für den Vorstand Fremddorganschaft vorgesehen.

Die GmbH & Co. KG ist wieder eine flexible Mischform. Bei der Komplementär-GmbH, die die Geschäftsführung der KG innehat, kann auch ein fremder Dritter die Geschäfte führen.

Die Geschäftsführung sollte nicht unterschätzt werden. Viele mittelständische Betriebe, insbesondere wenn es sich um Familiengesellschaften handelt, scheitern daran, dass Familienmitglieder die Geschäftsführung im Unternehmen nicht übernehmen können oder nicht übernehmen wollen. In diesem Zusammenhang wird dann die Frage notwendig, wie groß der Einfluss der Gesellschafter auf die Geschäftsführung des Unternehmens sein soll.

a) Einzelunternehmen

Ein Einzelunternehmer ist Inhaber des Unternehmens. Er ist alleine zur Geschäftsführung und zur Vertretung gegenüber Dritten befugt.

b) GbR

Die Geschäftsführung betrifft zunächst das Innenverhältnis der Gesellschaft und umfasst sämtliche Tätigkeiten, die der Verfolgung des Gesellschaftszwecks dienen. Grundsätzlich steht die Geschäftsführungsbefugnis den Gesellschaftern zu. Grundsätzlich müssen alle Gesellschafter gemeinsam die Geschäfte führen, § 709 Abs. 1 BGB. Um eine höhere Flexibilität zu erreichen, kann allerdings im GbR-

Gesellschaftsvertrag eine andere Regelung getroffen werden. So kann z. B. die Geschäftsführung zwar allen Gesellschaftern zustehen, jedoch die Mehrheit der Stimmen entscheiden, § 709 Abs. 2 BGB. Es ist auch denkbar, die Geschäftsführung nur einem Gesellschafter zu übertragen, § 710 BGB. Bei der sog. Einzelgeschäftsführung, bei der einer mehrerer Gesellschafter für sich alleine Geschäftsführungsbefugnis hat, besteht jedoch die Besonderheit, dass jedem Gesellschafter ein Widerspruchsrecht zusteht. Im Fall des Widerspruchs muss das Geschäft dann gemäß § 711 BGB unterbleiben.

Von der Geschäftsführung im Innenverhältnis ist die Vertretungsmacht nach außen gegenüber Dritten zu unterscheiden. Bei der GbR besteht die Vermutung, dass ein Gesellschafter, dem nach dem Gesellschaftsvertrag die Befugnis zur internen Geschäftsführung zusteht, auch im Zweifel dazu ermächtigt ist, die anderen Gesellschafter gegenüber Dritten zu vertreten.

Dies bedeutet, dass (sofern im Gesellschaftsvertrag nichts Gegenteiliges vereinbart worden ist) Gesamtvertretungsbefugnis besteht. Die GbR wird gegenüber Dritten nur dann verpflichtet, wenn der Vertrag von allen Gesellschaftern gemeinsam abgeschlossen wird. Nur dann, wenn im Gesellschaftsvertrag Einzelgeschäftsführung vereinbart ist, gilt auch nach außen hin Einzelvertretungsmacht.

c) OHG

Im Innenverhältnis ist jeder Gesellschafter zur Geschäftsführung berechtigt und verpflichtet, § 114 HGB. Abweichend von der GbR besteht jedoch auch Einzelgeschäftsführungsbefugnis, § 115 Abs. 1 HGB, sodass jeder Gesellschafter allein für die Gesellschaft handeln kann. Den anderen Gesellschaftern steht ein Widerspruchsrecht zu. Machen sie davon Gebrauch, muss das Geschäft – wie bei der GbR – unterbleiben. Will einer der Gesellschafter Geschäfte vornehmen, die über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb hinausgehen, also z. B. eine teure Anschaffung betreffen, ist ein Beschluss aller Gesellschafter erforderlich, § 116 Abs. 2 HGB. Eine derartige Beschlussfassung ist formfrei, auch eine besondere Gesellschafterversammlung muss nicht einberufen werden.

Änderungen von diesen gesetzlichen Regelungen im Gesellschaftsvertrag sind möglich. Es können also teilweise Gesellschafter von der Geschäftsführung ausgeschlossen werden.

Gegenüber Dritten handeln die Gesellschafter ebenfalls nach dem Prinzip der Selbstorganschaft für die Gesellschaft. Zur Vertretung nach außen ist jeder Gesellschafter allein berechtigt. Abweichungen sind gegenüber Außenstehenden nur wirksam, wenn sie ins Handelsregister eingetragen werden, § 125 HGB. Der Umfang der Vertretungsmacht nach außen ist im Gegensatz zur Geschäftsführungsbefugnis aber nicht auf Geschäfte des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs beschränkt, § 126 HGB.

d) KG

Die Geschäftsführung der KG steht ausschließlich den Komplementären zu. Die Kommanditisten sind von der Geschäftsführung ausgeschlossen, § 164 HGB. Die Kommanditisten haben bei Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs auch kein Widerspruchsrecht. Nur bei außergewöhnlichen Geschäften mit erheblichem Umfang müssen die Kommanditisten zustimmen.

Im Gesellschaftsvertrag können die Geschäftsführungsbefugnisse der Kommanditisten erweitert werden. So kann also auch ein Kommanditist allein die Geschäftsführungsbefugnis übernehmen.

Die Vertretung der KG gegenüber Dritten steht allerdings ausschließlich den Komplementären zu. Auch hier sind die Kommanditisten nicht zur Vertretung berechtigt, § 170 HGB. Diese Regelung kann durch den Gesellschaftsvertrag nicht geändert werden. Wenn dies beabsichtigt ist, bleibt nur die Ernennung eines Kommanditisten zum Prokuristen und die entsprechende Ausstattung mit Prokura oder die entsprechende Ausstattung mit einer Handlungsvollmacht nach HGB.

e) GmbH

Für die GmbH handelt ein Geschäftsführer. Dieser muss nicht Gesellschafter sein, § 6 Abs. 3 GmbHG. Die Zahl der Geschäftsführer ist gesetzlich nicht vorgeschrieben, es genügt jedoch ein Geschäftsführer, § 6 Abs. 1 GmbHG. Die Bestellung der Geschäftsführer erfolgt entweder im Gesellschaftsvertrag oder durch Beschluss der Gesellschafter, § 6 Abs. 3, § 46 Nr. 5 GmbHG. Der Widerruf der Bestellung zum Geschäftsführer ist jederzeit möglich. Im Gesellschaftsvertrag kann ein derartiger Widerruf allerdings vom Vorliegen eines wichtigen Grundes abhängig gemacht werden, § 38 GmbHG. Dem Geschäftsführer einer GmbH obliegt im Innenverhältnis die Geschäftsführung und im Außenverhältnis die Vertretung der Gesellschaft. Ist im Gesellschaftsvertrag keine andere Regelung vorgesehen, gilt bei der Bestellung von mehr als einem Geschäftsführer die sog. Gesamt-Geschäftsführung und Gesamt-Vertretung, §§ 35, 36 GmbHG. Zu beachten ist, dass Beschränkungen des Umfangs der Vertretungsbefugnis der Geschäftsführer gegenüber Dritten im Außenverhältnis nicht wirksam sind. Nur im Innenverhältnis können die Rechte eines GmbH-Geschäftsführers beschränkt werden, § 37 Abs. 1 GmbHG.

Die Willensbildung der Gesellschafter erfolgt in der Gesellschafterversammlung oder im schriftlichen Verfahren nach § 48 GmbHG. Satzungsänderungen, Änderungen des Gesellschaftsvertrags, die Auflösung der Gesellschaft, die Feststellung des Jahresabschlusses, Verwendung des Ergebnisses und Überwachung der Geschäftsführung sind die wesentlichen Aufgaben der Gesellschafterversammlung. Grundsätzlich genügt die einfache Mehrheit der abgegebenen Stimmen. Nur bei grundlegenden Entscheidungen ist eine qualifizierte Mehrheit von 75 % erforderlich (Änderungen des Gesellschaftsvertrags, § 52 Abs. 2 GmbHG). EUR 50,00 Stammeinlage geben eine Stimme.

Bei einer Ein-Personen-GmbH besteht die Gesellschafterversammlung naturgemäß nur aus einem Gesellschafter. Beschlüsse der Gesellschafterversammlung sind daher schriftlich festzuhalten und zu unterschreiben, § 48 Abs. 3 GmbHG.

Ein Aufsichtsrat bzw. ein Beirat ist im GmbHG nicht vorgeschrieben. Lediglich bei Betrieben von mehr als 500 Arbeitnehmern muss ein Aufsichtsrat gebildet werden (BetrVG). Struktur und Mitgliederanzahl muss dann in der Satzung bestimmt werden.

f) AG

Bei der AG sind Unternehmensleitung und Mitgliedschaft in zwei getrennten Händen zu halten. Die Leitung der AG liegt beim Vorstand, § 76 AktG. Er führt die Geschäfte der Gesellschaft und vertritt sie gerichtlich und außergerichtlich nach außen. Der Vorstand besteht aus einem oder mehreren Mitgliedern, die vom Aufsichtsrat auf höchstens fünf Jahre bestellt werden. Es gilt das Prinzip der Gesamt-Geschäftsführung, soweit in der Satzung oder Geschäftsordnung nicht anderweitige Bestimmungen getroffen worden sind.

Der Aufsichtsrat ist bei einer AG das eigentliche Kontrollorgan. Er hat den Vorstand zu wählen, zu überwachen und abzuberufen. Er muss auch einen Abschlussprüfer für den Jahres- und Konzernabschluss bestimmen, §§ 88, 111 AktG. Weitere Überwachungstätigkeiten bestehen bei börsennotierten Aktiengesellschaften. Die Aufsichtsratsmitglieder werden durch die Aktionäre im Rahmen der Hauptversammlung gewählt. Die Amtszeit beträgt vier Jahre, § 102 AktG.

Die Hauptversammlung als Versammlung aller Aktionäre der Gesellschaft entscheidet über die Bestimmung der Aktionärsvertreter im Aufsichtsrat, die Verwendung des Bilanzgewinns, die Entlastung der Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder, die Bestellung eines Abschlussprüfers und von Prüfern zur Prüfung bestimmter Vorgänge, Satzungsänderungen, Maßnahmen der Kapitalbeschaffung etc. Beschlüsse werden mit einfacher Stimmenmehrheit gefasst, § 133 AktG. Per Gesetz oder Satzung können qualifizierte Mehrheiten vorgeschrieben werden. Beschlüsse der Hauptversammlung sind generell notariell zu beurkunden. Ausnahmen gelten bei nicht-börsenzugelassenen AG's für Beschlüsse, für die das Gesetz keine $\frac{3}{4}$ Mehrheit bestimmt, § 130 Abs. 1 AktG. Dann genügt die Protokollierung durch den Aufsichtsratsvorsitzenden.

g) GmbH & Co. KG

Die Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis bei einer GmbH & Co. KG orientiert sich grundsätzlich an der KG. Für die Geschäftsführungs- und Vertretungsverhältnisse der Komplementär-GmbH sind die Vorschriften der GmbH maßgeblich, d. h., das Geschäftsführung und Vertretung der KG bei der Komplementär-GmbH liegt. Dort obliegt die Geschäftsführung und Vertretung dem Geschäftsführer.

Dieser Geschäftsführer führt also zum einen unmittelbar die Geschäfte der Komplementär-GmbH. Zum anderen übernimmt er die mittelbare Geschäftsführung und Vertretung der GmbH & Co. KG.

h) KGaA

Ebenso wie bei der GmbH & Co. KG ist auch bei der KGaA der Komplementär für die Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft verantwortlich. Die Geschäftsführung und Vertretung der KGaA hat also zwingend durch die Gesellschaft zu erfolgen. Daneben kann es auch Prokuristen geben. Jeder Komplementär ist allein zum Handeln berechtigt. Alle anderen Gesellschafter haben ein Widerspruchsrecht. Eine Gesamt-Geschäftsführungsbefugnis kann allerdings vertraglich vereinbart werden. Für die Durchführung außergewöhnlicher Geschäfte ist ein Beschluss sämtlicher Komplementäre erforderlich.

Die Vertretungsmacht des Komplementärs nach außen ist wie in der OHG bzw. KG geregelt. Es besteht also grundsätzlich Einzelvertretungsmacht, §§ 278 Abs. 2, 125 HGB. Gesamtvertretungsmacht lässt sich vereinbaren. Eine Beschränkung der Vertretungsberechtigung ist im Außenverhältnis unwirksam, § 126 Abs. 2 HGB.

i) Stille Gesellschaft

Die Geschäftsführung der Stillen Gesellschaft steht ausschließlich dem Hauptgesellschafter zu. Der Stille Gesellschafter ist nicht zur Geschäftsführung befugt und besitzt auch kein Widerspruchsrecht. Er hat lediglich ein Kontrollrecht, § 233 HGB.

Auch gegenüber Dritten handelt ausschließlich der Hauptgesellschafter. Er betreibt das Geschäft in seinem Namen und wird aus diesem allein berechtigt und verpflichtet, § 230 Abs. 2 HGB. Der Stille Gesellschafter kann die Gesellschaft nur vertreten, wenn er eine besondere Vollmacht (Prokura oder Handelsvollmacht) besitzt.

j) eG

Wie bei der AG hat die eG drei Organe, den Vorstand mit mindestens zwei Mitgliedern, den Aufsichtsrat mit mindestens drei Mitgliedern und die Generalversammlung. Dem Vorstand obliegt die Geschäftsführung der eG in eigener Verantwortung. Der Aufsichtsrat überwacht die Tätigkeit des Vorstands. Die Aufgaben der Generalversammlung entsprechen in etwa denen der Hauptversammlung der AG. Die Feststellung des Jahresabschlusses erfolgt aber ebenfalls durch die Generalversammlung.

Die Genossenschaft wird durch den Vorstand vertreten, § 24 GenG. Wenn durch die Satzung nichts Anderes bestimmt ist, sind sämtliche Vorstandsmitglieder nur gemeinsam zur Vertretung befugt, § 25 GenG.

k) Partnerschaftsgesellschaft

Es gelten hier dieselben Grundsätze wie bei der KG. Alle Partner sind allein zur Geschäftsführung und Vertretung berechtigt und verpflichtet. Den anderen Partnern steht ein Widerspruchsrecht zu. Nach außen hin ist eine Beschränkung der Geschäftsführungsbefugnisse nicht möglich, § 126 Abs. 2 HGB.

4. Rechte und Pflichten der Gesellschafter

Bei der Ausgestaltung der Rechte und Pflichten der Gesellschafter sind folgende Fragen zu stellen:

- Wie soll die Haftung der Gesellschafter aussehen?
- Wie nehmen die Gesellschafter an Gewinnen und Verlusten teil?
- Dürfen die Gesellschafter Entnahmen tätigen?
- Wie können Gesellschaftsanteile übertragen werden?
- Können Gesellschaftsanteile vererbt oder verschenkt werden?

a) Einzelunternehmen

Ein Einzelunternehmer haftet uneingeschränkt und persönlich für sämtliche Zahlungsverpflichtungen, die sich aus seinem Unternehmen ergeben. Ein erzielter Gewinn gehört ihm alleine. Verluste muss er ebenfalls alleine tragen.

Übertragungsmöglichkeiten bestehen nur dahin, dass der Unternehmer sein Einzelunternehmen verkauft. Der Unternehmer kann die bisherige Firma mit oder ohne Beifügung eines Nachfolgezusatzes fortführen, sofern der bisherige Unternehmer damit einverstanden ist, § 22 Abs. 1 HGB. Im Falle der Firmenfortführung haftet der Fortführende für sämtliche (auch zuvor) begründete Verbindlichkeiten. Forderungen, die der Einzelunternehmer hatte, stehen ebenfalls dem Fortführenden zu, § 25 Abs. 1 HGB. Führt der Erwerber die Firma nicht fort, haftet er nur, wenn er die Übernahme der Verbindlichkeiten bekannt gemacht hat, § 25 Abs. 3 HGB. Der bisherige Einzelunternehmer haftet für alle im Zeitpunkt des Übergangs bestehenden Verbindlichkeiten unverändert weiter.

Der Einzelunternehmer kann sein Unternehmen durch Vererbung oder durch Schenkung auf einen Nachfolger unentgeltlich übertragen. Sind mehrere Erben vorhanden, geht das Unternehmen auf eine Erbengemeinschaft über.

b) GbR

Die Gesellschafter einer GbR haften für Verbindlichkeiten der GbR als Gesamtschuldner. Sie haften nicht nur mit dem Vermögen ihrer GbR, sondern auch mit ihrem Privatvermögen. Ein Gläubiger der GbR kann unmittelbar gegen jeden Gesellschafter vorgehen, sodass er nicht gezwungen ist, zuerst das Gesellschaftsvermögen in Anspruch zu nehmen. Wird nur einer von beiden Gesellschaftern der GbR in Anspruch genommen, hat er im

Innenverhältnis einen Ausgleichsanspruch gegenüber dem anderen Gesellschafter, § 426 BGB.

Erwirtschaftet eine GbR im Geschäftsjahr einen Gewinn, so wird dieser nach Köpfen verteilt. Dasselbe gilt auch für den Verlust, soweit keine Regelungen im GbR-Vertrag enthalten sind, § 722 BGB.

Zweckmäßigerweise regeln die Gesellschafter im Vertrag, welche Gesellschafter in welchen Perioden wieviel entnehmen können.

Grundsätzlich setzt die GbR eine unveränderte personelle Zusammensetzung nach dem Gesetz voraus. Durch Gesellschafterbeschluss oder durch eine Vereinbarung im GbR-Vertrag kann jedoch der Gesellschafterkreis erweitert oder verringert werden. Scheidet ein Gesellschafter aus der Gesellschaft aus, wächst sein Anteil am Gesellschaftsvermögen den übrigen Gesellschaftern zu. Dem ausscheidenden Gesellschafter steht eine Abfindung zu, § 738 BGB. Eventuelle Fehlbeträge muss er ausgleichen, § 739 BGB. Scheidet aus einer Zwei-Mann-GbR ein Gesellschafter aus, wird die GbR zur Einzelfirma. Es ist auch ein Gesellschafterwechsel möglich. Dies vollzieht sich dadurch, dass ein Gesellschafter ausscheidet und ein neuer Gesellschafter aufgenommen wird. Dabei haftet der ausscheidende Gesellschafter weiterhin für die in seinem Ausscheidungszeitpunkt bestehenden Verbindlichkeiten aus der gemeinschaftlichen Betätigung. Der eintretende Gesellschafter haftet nur für die nach seiner Aufnahme begründeten Schulden, jedoch nicht für die bei seinem Eintritt bereits bestehenden Verbindlichkeiten. Diese rechtliche Folge ist umstritten. Eine BGH-Entscheidung fehlt derzeit noch.

Beim Tod eines Gesellschafters wird die GbR grundsätzlich aufgelöst. Um den Fortbestand der GbR zu sichern, können im GbR-Vertrag oder mit Zustimmung aller Gesellschafter folgende Gestaltungen getroffen werden:

Es kann eine Fortsetzungsklausel vereinbart werden. Die GbR wird dann mit den bestehenden Gesellschaftern fortgeführt. Der Anteil des Verstorbenen wächst den verbleibenden Gesellschaftern an, § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB. Die Erben des verstorbenen Gesellschafters haben einen Abfindungsanspruch, § 738 Abs. 1 Satz 2 BGB.

Es kann eine einfache Nachfolgeklausel vereinbart werden. Der Gesellschaftsanteil geht mit dem Tod eines Gesellschafters dann auf seinen Erben über. Der Nachfolger wird automatisch Gesellschafter. Der Erbe wird Gesellschafter. Bei mehreren Erben werden alle Erben selbstständig Gesellschafter.

Es kann eine sog. qualifizierte Nachfolgeklausel vereinbart werden. Beim Tod eines Gesellschafters wird die Gesellschaft nur mit einem oder mit einem bestimmten Erben fortgeführt. Dieser wird Gesellschafter. Die nicht qualifizierten Nachfolger werden nicht Gesellschafter und erlangen auch keinen Abfindungsanspruch.

Es kann eine Eintrittsklausel vereinbart werden. Die Gesellschaft wird dann beim Tod des Gesellschafters von den verbleibenden Gesellschaftern

fortgeführt. Die Erben erwerben einen Abfindungsanspruch, weil der Gesellschaftsanteil des verstorbenen Gesellschafters den anderen verbleibenden Gesellschaftern anwächst. Im Gesellschaftsvertrag ist jedoch eine zusätzliche Klausel enthalten, die einzelnen Erben das Recht zum Eintritt in die Gesellschaft einräumt.

c) OHG

Bei einer OHG wird über eine Bilanz der Gewinn oder Verlust der Gesellschaft ermittelt, § 120 Abs. 1 HGB. Der Gewinn wird buchmäßig auf die Gesellschafter verteilt, d. h. ein Gewinn wird dem Kapitalkonto der Gesellschafter gutgeschrieben. Ein Verlust mindert das Kapitalkonto, § 120 Abs. 2 HGB. Der Gewinn wird nach § 121 HGB unter den Gesellschaftern verteilt. Nach Abzug einer 4 %igen Verzinsung des Kapitalanteils wird der verbleibende Gewinn nach Köpfen verteilt. Ein Verlust wird ausschließlich gleichmäßig den Gesellschaftern zugewiesen. Abweichende Regelungen im Gesellschaftsvertrag sind möglich und üblich. Z. B. können sämtliche (Arbeits-) Leistungen der Gesellschafter in Verträgen festgelegt werden. Das vereinbarte Entgelt mindert dann den verteilungsfähigen Gewinn der OHG. Es können jedoch auch Sonderleistungen vorab aus dem Gewinn der OHG abgegolten werden, sodass nur der verbleibende Rest-Gewinn im Verhältnis der Kapitalkunden, nach Köpfen oder anderen Kriterien den Gesellschaftern zugerechnet werden.

Von der Verteilung des Gewinns zu unterscheiden ist das sog. Entnahmerecht. Der Gesellschafter darf gemäß § 122 HGB 4 % seines Kapitalanteils und seinen diesen Betrag übersteigenden Anteil am Vorjahresgewinn entnehmen, soweit dadurch die OHG keinen Schaden erleidet. Von dieser Regelung können im Gesellschaftsvertrag allerdings abweichende Entnahmeregungen getroffen werden.

Für die Verbindlichkeiten der OHG haftet zunächst das Vermögen der OHG als solches. Daneben haftet aber auch jeder Gesellschafter unbeschränkt und persönlich, § 128 HGB. Gläubiger können sich entweder direkt an die OHG oder an einen ihrer Gesellschafter wenden. Die Gesellschafter haften Gläubiger mit ihrem gesamten Vermögen. Abweichungen zwischen den Gesellschaftern sind Dritten gegenüber unwirksam. Wird nur ein Gesellschafter in Anspruch genommen, hat er im Innenverhältnis wieder einen Ausgleichsanspruch gegenüber der OHG bzw. gegenüber seinen Mit-Gesellschaftern, § 426 BGB.

Im Gegensatz zur GbR wird eine OHG nicht aufgelöst, wenn ein Gesellschafter ausscheidet. Ausscheidensgründe sind gemäß § 131 Abs. 2 HGB der Tod, die Kündigung oder ein Beschluss aller Gesellschafter. Von Gesetzes wegen wird die OHG mit den übrigen Gesellschaftern fortgeführt. Sind nur zwei Gesellschafter vorhanden, entsteht eine Einzelfirma. Wie bei der GbR kann durch eine Regelung im Gesellschaftsvertrag der Kreis der Gesellschafter durch Eintritt neuer Gesellschafter oder durch die Übertragung von Gesellschaftsanteilen verändert werden. Besonderheiten gegenüber der GbR gibt es auch bei der Haftung für Gesellschaftsschulden. Ein eintretender Gesellschafter haftet für sämtliche Schulden der OHG, also auch für die im

Zeitpunkt seines Eintretens bereits bestehenden Verbindlichkeiten. Eine abweichende Vereinbarung unter den Gesellschaftern ist gegenüber einem Gläubiger unwirksam, § 130 HGB. Der ausscheidende Gesellschafter haftet weiterhin für die im Zeitpunkt seines Ausscheidens bestehenden Verpflichtungen, wenn sie vor Ablauf von fünf Jahren fällig und gegen ihn gerichtlich geltend gemacht werden, § 160 HGB.

Die Vererbung oder Schenkung von Anteilen an der OHG vollzieht sich genau wie bei der GbR.

d) KG

Bei der KG hängt die Art der Haftung von der Stellung des Gesellschafters ab. Komplementäre haften wie die Gesellschafter der OHG unbeschränkt und persönlich. Die Haftung eines Kommanditisten ist auf seine Hafteinlage beschränkt, § 171 Abs. 1 HGB. Die Höhe des Kommanditanteils ergibt sich aus dem Handelsregister, § 172 Abs. 1 HGB. Abweichende Vereinbarungen haben gegenüber einem Dritten keine Wirkung, § 172 Abs. 3 HGB. Solange der Kommanditist seine Einlage noch nicht geleistet hat, haftet er gegenüber den Gläubigern der KG bis zur Höhe der Einlage unmittelbar und als Gesamtschuldner mit seinem gesamten Privatvermögen. Die persönliche Haftung eines Kommanditisten erlischt also erst mit Erfüllung seiner Einlageverpflichtung, § 171 Abs. 1 HGB.

Der jährlich zu ermittelnde Erfolg ist bei einer KG nach einer Vorabverzinsung in Höhe von 4 % der Kapitalkonten in einem den Umständen nach angemessenen Verhältnis zu verteilen, §§ 167, 168 HGB. Im KG-Vertrag muss in der Regel ein Gewinn- bzw. Verlustverteilungsschlüssel vereinbart werden. Dabei muss man auch dem erhöhten Haftungsrisiko des Komplementärs Rechnung tragen. Bei dem Komplementär erhöht dessen Gewinnanteil dessen Kapitalkonto. Bei einem Kommanditist werden auf ihn entfallende Gewinnanteile nur solange auf seinem Kapitalkonto gutgeschrieben, bis dieses den Betrag der vereinbarten Einlage erreicht hat. Darüber hinausgehende Gewinnanteile müssen ausgezahlt werden, § 167 Abs. 2 HGB. Verluste sind in angemessenem Verhältnis auf die Gesellschafter zu verteilen. Verluste vermindern das Kapitalkonto des Komplementärs und auch der Kommanditisten. Im Zweifelsfall müssen hier Regelungen im Gesellschaftsvertrag getroffen werden. Zu beachten ist, dass bei Auflösung der KG ein Kommanditist auch ein negatives Kapitalkonto nicht ausgleichen muss, § 167 Abs. 3 HGB.

Ein- und Austritt von Gesellschaftern gehen wie bei der OHG vor sich. Es gilt folgende Besonderheit: Der Tod oder das Ausscheiden eines Kommanditisten führt nicht zwingend zur Auflösung der KG, § 177 HGB. Der Kommanditanteil geht auf die Erben über. Sind mehrere Erben vorhanden, wird jeder Erbe gemäß seiner Quote Gesellschafter. Scheidet ein einzelner Kommanditist aus der KG aus, wird diese zur OHG oder zum Einzelunternehmen. Das Ausscheiden des einzigen Komplementärs führt zur Auflösung der Gesellschaft. Beim Eintritt in eine bestehende KG haftet der Kommanditist auch für die vor diesem Zeitpunkt begründeten Verbindlichkeiten bis zur Höhe seiner Einlage, § 173 HGB.

e) GmbH

Bei der GmbH wird zwischen dem Gesellschaftsvermögen der GmbH und dem Privatvermögen der Gesellschafter getrennt. Für Verbindlichkeiten der GmbH haftet nur das Gesellschaftsvermögen, § 13 Abs. 2 GmbHG. Eine persönliche Haftung der Gesellschafter mit ihrem Privatvermögen ist grundsätzlich ausgeschlossen. Hiervon gibt es drei Ausnahmen:

Im Gesellschaftsvertrag kann vorgesehen werden, dass die Gesellschafter eine unbeschränkte Nachschusspflicht zu erfüllen haben, §§ 26 – 28 GmbHG. Einer unbeschränkten Nachschusspflicht kann der Gesellschafter nur dadurch entgegen, dass er seinen Gesellschaftsanteil zur Verfügung stellt.

Hat ein Gesellschafter ein der Gesellschaft gewährtes Darlehen zu einem Zeitpunkt gewährt, in dem ein ordentlicher Kaufmann Eigenkapital zugeführt hätte (Krise des Unternehmens), kann der Gesellschafter seine Forderung im Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH nicht mehr geltend machen. Man nennt dies ein eigenkapitalersetzendes Darlehen. Gleiche Regelungen gelten für Darlehen von dem Gesellschafter nahestehenden Personen.

Nach den Grundsätzen der BGH-Rechtsprechung zum sog. faktischen Konzern haftet ein Gesellschafter, der eine GmbH beherrscht, persönlich, wenn er sich außerhalb der GmbH unternehmerisch betätigt und dabei keine angemessene Rücksicht auf die Belange der abhängigen Gesellschaft nimmt. Als Folge besitzen die Gläubiger der GmbH einen unmittelbaren Zahlungsanspruch gegen den beherrschenden Gesellschafter, wenn die GmbH nicht mehr zahlungsfähig ist und die Forderungen der Gläubiger nicht mehr erfüllen kann.

Gewinne und Verluste entstehen ausschließlich auf der Ebene der GmbH. Die Gesellschafter haben Anspruch auf Zahlung des Jahresüberschusses zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags. Werden Rückstellungen aufgelöst, haben die Gesellschafter Anspruch auf den Bilanzgewinn, § 29 Abs. 1 GmbHG. Die Gesellschafter können aber Beträge in Gewinnrücklagen einstellen und als Gewinn vortragen, § 29 Abs. 2 GmbHG. Es erfolgt eine Verteilung im Verhältnis der Kapitalanteile, § 29 Abs. 3 GmbHG. Abweichende Regelungen im Gesellschaftsvertrag sind möglich. Wenn ein Ausschüttungsbeschluss der Gesellschafterversammlung vorliegt, können die Gesellschafter über den Gewinn verfügen. Es können auch Vorab-Ausschüttungen oder Zwischen-Dividenden als Abschlagszahlungen auf den erwarteten Gewinn geleistet werden. Darüber hinausgehende Entnahmen sind nicht zulässig.

Gesellschaftsanteile einer GmbH sind eigene Vermögensgegenstände, die durch notariellen Vertrag auf andere Personen übertragen werden können. Im Gesellschaftsvertrag kann dies jedoch ausgeschlossen werden.

Der rechtliche Bestand einer GmbH wird durch einen Gesellschafterwechsel nicht beeinflusst, § 15 GmbHG. Anteile an einer GmbH sind also veräußerlich und vererblich. Im Todesfall geht der Anteil und die Gesellschafterstellung

eines Gesellschafters auf dessen Erben über. Sind mehrere Erben vorhanden, so steht der Anteil der Erbengemeinschaft zur gesamten Hand zu. Es tritt also keine Sonderrechtsnachfolge wie bei den Personengesellschaften (GbR, KG OHG) ein. Auch die oben dargestellten Nachfolgeklauseln sind bei einer GmbH nicht möglich. Dort kann nur im Gesellschaftsvertrag vorgesehen werden, dass nach dem Tod eines Gesellschafters die Erben zur Abtretung des Anteils an die Gesellschaft verpflichtet sind oder dass der Gesellschaftsanteil eingezogen wird, § 34 GmbHG.

f) AG

Für Verbindlichkeiten der AG haftet alleine das Gesellschaftsvermögen. Dieses besteht aus der Summe aller der AG zustehenden Gegenstände. Die Aktionäre selbst können mit ihrem Privatvermögen nicht in Anspruch genommen werden.

Gewinne und Verluste können ausschließlich auf der Ebene der AG entstehen. Das Vermögensrecht des Aktionärs besteht in seinem Anspruch auf Teilhabe am Bilanzgewinn nach dem Verhältnis der Aktiennennbeträge (Recht auf Dividende). Sein Anspruch auf den Bilanzgewinn geht allerdings nur soweit, wie dieser nicht nach Gesetz, Satzung oder Hauptversammlungsbeschluss von der Verteilung unter den Aktionären ausgeschlossen ist, § 58 Abs. 4 AktG. Erzielt eine AG einen Gewinn, ist sie grundsätzlich verpflichtet, 5 % des Jahresüberschusses in die Gewinnrücklagen einzustellen, bis insgesamt 10 % des Grundkapital erreicht sind, § 150 AktG. Wenn der Jahresabschluss festgestellt ist, können Vorstand und Aufsichtsrat einer AG Gewinne bis zur Hälfte des Jahresabschlusses in andere Gewinnrücklagen einstellen. Über die Verwendung des Bilanzgewinnes entscheidet die Hauptversammlung, § 264 AktG. Sie legt damit die Höhe der Dividende fest, § 58 Abs. 3 AktG.

Gesellschaftsanteile durch Veräußerung, Vererbung oder Schenkung an einer AG weichen gegenüber den Regelungen der GmbH nicht ab. Inhaber-Aktien werden wie bewegliche Sachen durch Einigung und Übergabe übertragen, §§ 9, 129 BGB. Namens-Aktien werden durch Übertragungserklärung (Indossament) übertragen. Zwei Ausnahmen gibt es: Der Erwerb eigener Aktien durch die AG ist grundsätzlich nicht erlaubt, § 71 AktG. Die Übertragung von Namens-Aktien kann von der Zustimmung der AG abhängig gemacht werden (sog. Winkulierung).

Der Bestand der AG wird durch einen Gesellschafterwechsel nicht berührt.

g) GmbH & Co. KG

Für die Verbindlichkeiten einer GmbH & Co. KG haftet das Gesellschaftsvermögen der KG. Die Komplementär-GmbH haftet unbeschränkt und unmittelbar mit ihrem Gesellschaftsvermögen. Die Kommanditisten der KG haften beschränkt mit ihrer Hafteinlage. Für die Zahlungsverpflichtungen der Komplementär-GmbH können deren Gesellschafter nicht persönlich in Anspruch genommen werden. Dies bedeutet, dass die Haftung von natürlichen Personen gegenüber Gläubigern

bei einer GmbH & Co. KG nur auf einen vorgegebenen Betrag begrenzt ist. Eine Ausnahme gilt nur für die Grundsätze eigenkapitalersetzender Darlehen (siehe oben bei der GmbH). Diese Grundsätze sind auf die GmbH & Co. KG im Insolvenzfall anzuwenden.

Die Gewinn- und Verlustverteilung auf die Komplementär-GmbH und die Kommanditisten richtet sich nach den Vorschriften für die KG. Dasselbe gilt für die Entnahmeregelung.

Zwischen der Komplementär-GmbH und ihren Gesellschaftern ist GmbH-Recht anzuwenden.

Auch hinsichtlich der Übertragung der Gesellschafteranteile durch Veräußerung, Erwerb oder Schenkung, finden die Grundsätze des GmbH-Rechts bzw. die Grundsätze des KG-Rechts Anwendung. Bei der GmbH & Co. KG gibt es jedoch einige Besonderheiten:

Bei der GmbH & Co. KG sind in die Gesellschaftsverträge entsprechende Regelungen aufzunehmen, um zu verhindern, dass durch die Veräußerung oder unentgeltliche Übertragung von Gesellschaftsanteilen die Beteiligungsverhältnisse an der Komplementär-GmbH und an der GmbH & Co. KG auseinanderfallen. Wenn hier keine Vorsorge getroffen wird, könnte es sein, dass der Kommanditist oder einer der Kommanditisten die Kontrolle über die Komplementär-GmbH verliert. Dann könnten fremde Dritte über das Schicksal der GmbH & Co. KG entscheiden.

Da Zahlungsschwierigkeiten der KG auf Grund der engen Verbindungen zwischen den beiden Unternehmen häufig auch Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung der Komplementär-GmbH nach sich zieht, wird auch über das Vermögen der GmbH & Co. KG bei Zahlungsunfähigkeit, drohender Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung das Insolvenzverfahren eröffnet.

Die Beendigung der Komplementär-GmbH führt zur Auflösung der GmbH & Co. KG, wenn kein anderer Komplementär vorhanden ist oder eintritt.

Der Tod einer an der GmbH & Co. KG beteiligten natürlichen Person führt nicht zur Auflösung einer oder beider Gesellschaften. Sind mehrere Erben vorhanden, geht der Kommanditanteil entsprechend der Erbquote direkt auf die einzelnen Erben über. Diese werden Gesellschafter bei der KG. Die GmbH-Beteiligung dagegen fällt der Erbengemeinschaft zu, deren Mitglieder nur gemeinschaftlich die Rechte aus dem GmbH-Anteil wahrnehmen können.

h) KGaA

Der Komplementär haftet bei der KGaA unbeschränkt, unmittelbar und persönlich mit seinem ganzen Vermögen. Der Gläubiger kann auch ohne vorherige Inanspruchnahme der KGaA vom Komplementär Erfüllung seiner Verbindlichkeiten verlangen. Im Übrigen gelten dann die Haftungsregelungen der KG. Für die Kommanditaktionäre gelten die Bestimmungen der AG.

Die Anteile der Kommanditaktionäre am Gewinn bestimmen sich mangels anderer Vereinbarung nach dem Verhältnis der Aktiennennbeträge. Entfällt auf einen persönlich haftenden Gesellschafter ein Verlust, der seinen Kapitalanteil übersteigt, so darf er keinen Gewinn auf seinen Kapitalanteil entnehmen, § 288 Abs. 1 AktG.

Die Übertragung der Gesellschafterstellung durch Veräußerung, Erbschaft und Schenkung bestimmt sich für die Kommanditaktionäre nach dem Recht der AG, für die Komplementäre nach den Bestimmungen der KG.

i) Stille Gesellschaft

Für Verbindlichkeiten der Stillen Gesellschaft haftet ausschließlich der Hauptgesellschafter. Der Stille Gesellschafter kann für die Zahlungsverpflichtungen des Hauptgesellschafters nicht in Anspruch genommen werden, § 230 Abs. 2 HGB. In einem Insolvenzverfahren nimmt der Stille Gesellschafter sogar als Gläubiger der Stillen Gesellschaft teil. Er kann seine geleistete Einlage wie jeder andere Gläubiger geltend machen, § 236 Abs. 1 HGB. Eine Ausnahme gilt nur im Falle eines eigenkapitalersetzenden Darlehens, §§ 32 a, b GmbHG.

Der Stille Gesellschafter ist immer am Gewinn des Hauptgesellschafters beteiligt. Ist im Gesellschaftsvertrag keine Vereinbarung getroffen, ist von einem den Umständen nach angemessenen Gewinnanteil auszugehen. Der Hauptgesellschafter und der Stille Gesellschafter haben Anspruch auf Auszahlung des auf sie entfallenden Gewinnanteils.

Eine Verlustbeteiligung des Stillen Gesellschafters ist zwar möglich. Sie kann jedoch auch im Vertrag ausgeschlossen werden, § 231 Abs. 2 HGB.

Will der Stille Gesellschafter seinen Gesellschaftsanteil übertragen, ist hierzu die Zustimmung des Hauptgesellschafters notwendig. Diese kann ausdrücklich gegeben werden oder auch im Gesellschaftsvertrag enthalten sein.

Der Tod des Stillen Gesellschafters führt nicht zur Auflösung der Stillen Gesellschaft, § 234 Abs. 2 HGB. Die Gesellschaft wird dann mit den Erben fortgesetzt.

j) eG

Für Verbindlichkeiten der Genossenschaft haftet grundsätzlich zunächst das Vermögen der eG. Das Genossenschaftsstatut muss jedoch Bestimmungen enthalten, ob im Insolvenzverfahren die Genossen entweder unbeschränkt oder auf die Haftungssumme beschränkt oder überhaupt nicht nachschießen müssen, § 6 GenG.

Die Verteilung des Jahresgewinns auf die Genossen erfolgt nach dem Verhältnis ihrer auf den Geschäftsanteil geleisteten Einzahlungen. Über die Gewinnverteilung beschließt die Generalversammlung. Nach zugerechneten

Verlusten erfolgt eine Auszahlung des Gewinns nur nach Wiederauffüllung des Geschäftsguthabens, §§ 19, 20 GenG.

Der Ein- und Austritt von Genossen ist jederzeit möglich. Nötig ist nur eine Beitrittserklärung. Eine Kündigung des Genossenschaftsanteil kann schriftlich nur zum Ende eines Geschäftsjahres erfolgen. Mitglieder haben beim Ausscheiden grundsätzlich keinen Anspruch auf stille Reserven.

Mit dem Tod eines Genossen geht die Mitgliedschaft auf die Erben über. Sie endet allerdings mit dem Schluss des Geschäftsjahres, in dem der Erbfall eingetreten ist.

k) Partnerschaftsgesellschaft

Gläubigern einer Partnerschaftsgesellschaft haften neben dem Vermögen der Partnerschaft grundsätzlich auch die Partner persönlich als Gesamtschuldner, § 8 Abs. 1 PartGG. Ein Gläubiger kann es sich aussuchen, ob er die Partnerschaft, alle Partner oder auch nur einen von ihnen ganz oder teilweise in Anspruch nehmen will. Ein neu eintretender Partner haftet für alle vor seinem Eintritt begründeten Gesellschaftsverbindlichkeiten. Diese Haftung lässt sich nicht wirksam ausschließen, § 130 Abs. 1 HGB. Nur im Innenverhältnis zwischen den Partnern kann vereinbart werden, dass der neu eintretende Partner von der Haftung freigestellt wird. Waren bei der Bearbeitung eines Auftrags nur einzelne Partner tätig, haften nach § 8 Abs. 2 PartGG nur diese persönlich neben der Partnerschaft. Durch eine individuelle vertragliche Abrede mit einzelnen Vertragspartner besteht außerdem die Möglichkeit, die Haftung der Partnerschaft zu beschränken.

Fehlt eine vertragliche Vereinbarung über die Aufteilung des Gewinns bzw. über die Verlustzuweisung, so ist jeder Partner zu gleichen Anteilen daran beteiligt, § 722 Abs. 1 BGB. Die Gewinnfeststellung erfolgt durch Gesellschafterbeschluss. Eine Nachschusspflicht der Partner besteht im Regelfall nicht, § 707 BGB.

Anteile an einer Partnerschaftsgesellschaft sind grundsätzlich nicht übertragbar. Eine Neuaufnahme von Partnern oder die Anteilsübertragung ist nur dann zulässig, wenn die übrigen Partner zustimmen oder wenn sie ihre Zustimmung bereits im Partnerschaftsvertrag vorher erteilt haben.

Die Beteiligung an einer Partnerschaft ist nur dann vererblich, wenn dies im Partnerschaftsvertrag ausdrücklich vorgesehen ist und auch der Erbe Partner sein kann, § 9 Abs. 4 PartGG.

5. Rechnungslegung

a) Einzelunternehmen

Alle Kaufleute haben die Pflicht, eine ordnungsgemäße Buchführung einzurichten. Es müssen Handelsbücher geführt werden, aus denen die Geschäfte des Unternehmens sowie seine Vermögens- und Erfolgslage ersichtlich sind. Es muss ein Inventar und eine Bilanz bei Beginn und der Geschäftstätigkeit und am Schluss eines jeden Geschäftsjahres aufgestellt werden. Sämtliche Handelsbücher, Bilanzen und Belege sind aufzubewahren. Es gelten die §§ 238 – 263 HGB. Ein Anhang oder ein Lagebericht ist nicht zu erstellen. Die Rechnungslegung unterliegt keiner Prüfungspflicht. Der Jahresabschluss muss nicht im Handelsregister und auch nicht im Bundesanzeiger veröffentlicht werden. Eine Ausnahme gilt erst dann, wenn die Voraussetzungen des Publizitätsgesetzes erfüllt sind (Bilanzsumme über 65 Mio. Euro, Umsätze über 130 Mio. Euro, mehr als 5.000 Arbeitnehmer).

Die Bilanz muss dann aufgestellt werden, wenn der Umsatz einschließlich der steuerfreien Umsätze im Kalenderjahr mehr als EUR 260.000,00 betrug oder der Gewinn aus Gewerbebetrieb größer als EUR 25.000,00 betrug. Unterhalb dieser Schwellen kann der Einzelunternehmer seinen Gewinn durch Einnahme-Überschuss-Rechnung ermitteln.

b) GbR

Die GbR kann nicht Kaufmann sein. Somit entfallen die handelsrechtlichen Buchführungspflichten. Die GbR unterliegt auch nicht dem Publizitätsgesetz. Eine Buchführungspflicht besteht also nur nach der AO, wenn ein höherer Jahresumsatz als EUR 260.000,00 im Kalenderjahr bzw. ein Gewinn von mehr als EUR 25.000,00 im Kalenderjahr erzielt wird, § 141 AO.

Eine gesetzliche Prüfungspflicht und eine Publizitätspflicht besteht nicht.

c) OHG

Die OHG ist als Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen und die entsprechenden Abschlüsse zu erstellen. Es gelten §§ 238 – 263 HGB. Anhang und Lagebericht sind nicht obligatorisch.

Die Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses ist nicht erforderlich, es sei denn, es werden wieder die Voraussetzungen des Publizitätsgesetzes erreicht.

d) KG

Dasselbe gilt für die KG.

e) GmbH, AG, KGaA und GmbH & Co. KG

Für die Gliederung des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften bestehen detaillierte gesetzliche Vorschriften. Diese gelten auch für

Personenhandelsgesellschaften, deren persönliche haftende Gesellschafter ausschließlich Kapitalgesellschaften sind (wie z. B. die GmbH & Co. KG), § 264 a HGB.

Kapitalgesellschaften werden in verschiedene Größenklassen eingeteilt, § 267 HGB. Es wird dabei zwischen großen, mittelgroßen und kleinen Kapitalgesellschaften unterschieden. Die Merkmale für die Klassifizierung ergeben sich aus der nachfolgenden Übersicht. Von den drei Merkmalen müssen jeweils zwei vorliegen, damit die Gesellschaft der betreffenden Größenklasse zuzuordnen ist.

Für kleine Kapitalgesellschaften besteht die Möglichkeit, eine verkürzte Bilanz aufzustellen. Außerdem gelten für sie Befreiungen, § 274 a HGB.

Mittelgroße Gesellschaften brauchen die Bilanz nur in der für kleine Kapitalgesellschaften vorgeschriebenen Form dem Handelsregister einzureichen, § 327 Nr. 1 HGB. Bei der Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnung dürfen kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften verschiedene Posten zusammenfassen, § 276 Abs. 1 HGB.

Der Jahresabschluss und der Lagebericht von großen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften sind durch einen Abschlussprüfer zu prüfen, § 216 Abs. 1 HGB. Das gleiche gilt für publizitätspflichtige sonstige Unternehmen, insbesondere Personengesellschaften, deren persönlich haftende Gesellschafter ausschließlich Kapitalgesellschaften sind. Kleine Kapitalgesellschaften sind nicht prüfungspflichtig.

Zum Handelsregister einzureichen sind von großen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften der Jahresabschluss, die Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung, der Anhang, der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über dessen Versagung, der Lagebericht sowie der Bericht des Aufsichtsrats. Die kleinen Kapitalgesellschaften brauchen lediglich die Bilanz und den Anhang ohne Angabe zur Gewinn- und Verlustrechnung dem Handelsregister mitzuteilen.

Große Kapitalgesellschaften haben vor Einreichung zum Handelsregister die vorgenannten Unterlagen im Bundesanzeiger zu veröffentlichen. Die Veröffentlichung ist dann mit den genannten Unterlagen zum Handelsregister anzumelden. Mittelgroße und kleine Kapitalgesellschaften brauchen beim Bundesanzeiger nur bekanntzugeben, bei welchem Handelsregister und unter welcher Nummer die Unterlagen eingereicht worden sind.

Bei Nichteinhaltung dieser Publizitätspflichten kann auf Antrag von jedermann vom Registergericht ein Ordnungsgeld in Höhe von mindestens EUR 2.500,00 festgesetzt werden, § 335 a HGB.

f) Stille Gesellschaft

Die Stille Gesellschaft ist als Innengesellschaft nicht buchführungspflichtig. Der Umfang der Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Publizitätspflichten des Hauptgesellschafters richtet sich nach der jeweiligen Rechtsform des

Hauptgesellschafters. Die Einlage des Stillen Gesellschafters wird in der Bilanz regelmäßig unter der Position sonstige Verbindlichkeiten erfasst.

g) eG

Für die Erstellung des Jahresabschlusses durch die eG finden die Vorschriften für Kapitalgesellschaften Anwendung. Die Prüfung des Jahresabschlusses hat durch einen Prüfungsverband zu erfolgen, § 53 GenG. Der Jahresabschluss, der Lagebericht und der Bericht des Aufsichtsrats ist zum Genossenschaftsregister nach § 339 Abs. 1 HGB einzureichen. Große Genossenschaften müssen darüber hinaus den Jahresabschluss mit Bestätigungsvermerk in Genossenschaftsblättern veröffentlichen. Darüber hinaus bestehen größenabhängige Erleichterungen für die Offenlegung wie bei den Kapitalgesellschaften, § 339 Abs. 3 HGB.

h) Partnerschaftsgesellschaft

Für Partnerschaftsgesellschaften besteht grundsätzlich weder die Verpflichtung zur Bilanzierung noch zur Publizität oder zur Prüfung von Jahresabschlüssen. Es gelten auch die bilanzrechtlichen Vorschriften des HGB nicht. Vielmehr ist die Partnerschaftsgesellschaft gehalten, ihren Gewinn durch eine Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 StG zu ermitteln. Sie kann lediglich freiwillig bilanzieren.

C Steuerliche Auswahlkriterien

I. Einleitung

Zum 01.01.2001 ist die Unternehmenssteuerreform im Wesentlichen in Kraft getreten. Die nominellen Steuersätze wurden deutlich gesenkt. Die Bemessungsgrundlage wurde durch einen tiefgreifenden Systemwechsel bei der Steuerung von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen verbreitert. Als Konsequenz ergibt sich eine deutliche Verschärfung der Rechtsformabhängigkeit der Besteuerung, weil ein einheitliches Konzept für die Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen fehlt. Bei Kapitalgesellschaften führt das eingeführte Halbeinkünfteverfahren dazu, dass thesaurierte Gewinne im Gegensatz zu Ausschüttungen begünstigt werden. Bei Personenunternehmen bedeutet die pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer nahezu eine Gleichbehandlung der gewerblichen Einkünfte mit anderen Einkunftsarten.

II. Grundlagen

Aus steuerlicher Sicht müssen daher alle relevanten rechtlichen Rechtsformgestaltungen überprüft werden. Es müssen außerdem die keinesfalls einfachen Übergangsregelungen sorgfältig beachtet werden.

Durch die teilweise deutliche Senkung der Einkommensteuersätze und der Körperschaftsteuersätze gewinnt die Gewerbesteuer zunehmend an Bedeutung. Dies gilt sowohl für Kapitalgesellschaften, wie auch bei Personenunternehmen.

Neben der Rechtsberatung ist also auch eine steuerliche Beratung erforderlich.

1. Reform der Besteuerung von Kapitalgesellschaften

Bei der Körperschaftssteuer wurde ein klassisches System mit einer definierten Körperschaftssteuer eingeführt. Es gibt also kein Anrechnungsverfahren mehr. Das neue System sieht einen einheitlichen Körperschaftssteuersatz für thesaurierte und ausgeschüttete Gewinne von 25 % vor. Auf der Gesellschaftsebene unterliegt der steuerliche Gewinn damit einer zweifachen Belastung mit Gewerbesteuer und mit Körperschaftssteuer, die bei Ausschüttungen an natürliche Personen noch um eine dritte Belastung mit der persönlichen Einkommenssteuer der Gesellschafter nach Maßgabe des Halbeinkünfteverfahrens ergänzt wird. Ist die Gesellschafterin eine Kapitalgesellschaft, kann diese die Dividenden ihrer Tochtergesellschaft steuerfrei nach § 8 b Abs. 1 KStG vereinnahmen.

Das Halbeinkünfteverfahren und die Dividendenfreistellung bereiten Probleme im Bereich des Abzugs von Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Das Halbeinkünfteverfahren lässt nur den hälftigen Abzug von Betriebsausgaben und Werbungskosten zu. Ob dies verfassungsgemäß ist, wird in der kommenden Zeit das Bundesverfassungsgericht entscheiden. Die Dividendenfreistellung führt bei wirtschaftlicher Betrachtung aber nicht dazu, dass Dividenden regelmäßig steuerfrei sind, sondern bei der Tochtergesellschaft der Körperschaftssteuer unterliegen.

2. Reform der Besteuerung von Personenunternehmen

Bei der Besteuerung von Personenunternehmen werden die Einkommensteuersätze bis zum Jahr 2005 schrittweise bis auf einen Spitzensatz von 42 % abgesenkt.

Daneben wird die Gewerbesteuer pauschaliert auf die Einkommensteuer angerechnet. Allerdings wird bei hohen Hebesätzen (wie sie insbesondere in attraktiven Wirtschaftsgebieten bestehen) keine vollständige Entlastung erreicht, während es bei Gegenden mit niedrigen Hebesätzen zu einer Überkompensation der tatsächlich gezahlten Gewerbesteuer durch die Anrechnung kommen kann. Sehr häufig wird hier das Beispiel der Gemeinde Norderfriedrichskoog genannt, bei der der Hebesatz 0 % beträgt. Durch die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer kommt es hier zu dem kuriosen Ergebnis, dass die Gewerbesteuerbelastung die Einkommensteuerlast mindert.

Der halbe durchschnittliche Steuersatz für Veräußerungsgewinne nach Vollendung des 55. Lebensjahrs wird modifiziert wieder eingeführt.

III. Steuerlicher Rechtsformvergleich

Die gerade genannten Änderungen der steuerlichen Rahmenbedingungen für Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften wirken sich in erster Linie auf die laufende Steuerbelastung aus. Bei der Prüfung der steuerlich optimalen Rechtsform

müssen also zunächst die laufenden Steuerbelastungen gegenübergestellt werden und danach áperiodische Aspekte geprüft werden.

1. Laufende Belastungen

Nachfolgend soll ein Tarifvergleich für den Veranlagungszeitraum 2002 und den Veranlagungszeitraum 2005 erfolgen. Die kurze Darstellung im Überblick ersetzt nicht eine genaue Berechnung durch den Steuerberater.

a) Veranlagungszeitraum 2002

Bei einem gewerblichen Personenunternehmen (Ein-Mann-Unternehmen ohne andere Einkünfte) entspricht die durchschnittliche Steuerbelastung mit Einkommensteuer und Gewerbesteuer weitgehend dem Verlauf des einkommensteuerlichen Durchschnittssatzes.

Bei Kapitalgesellschaften muss zwischen dem Thesaurierungsfall und dem Ausschüttungsfall unterschieden werden. Thesauriert eine Kapitalgesellschaft ihren Jahresüberschuss, so wird der Gewinn einheitlich mit 25 % Körperschaftssteuer und mit Gewerbesteuer belastet. Bei einem Hebesatz von 400 % resultiert daraus eine steuerliche Gesamtbelastung von rund 37,5 %.

Bei Ausschüttungen kommt neben der Belastung mit Körperschaftssteuer und Gewerbesteuer zusätzlich das Halbeinkünfteverfahren zum Tragen, sodass die Hälfte der Dividende dem persönlichen Einkommensteuersatz des Anteiligners unterworfen wird.

Das führt zu folgendem Ergebnis:

Bei Gewinnen bis rund EUR 85.000,00 (bei Zusammenveranlagung von EUR 170.000,00) ist die Personengesellschaft günstiger, weil relativ geringe Einkünfte stark vom Grundfreibetrag und von dem progressiven Verlauf der Einkommensteuer profitieren. Liegt der gewerbliche Gewinn dagegen über dem Betrag von rund EUR 85.000,00, kommt dem Ausschüttungsverhalten entscheidende Bedeutung zu. Eine Thesaurierung ist für die Kapitalgesellschaft steuerlich vorteilhaft. Im Vergleich mit einer Vollausschüttung (bei der Kapitalgesellschaft) ist die Personengesellschaft immer günstiger.

b) Veranlagungszeitraum 2005

Durch die geplante sukzessive Senkung der Steuersätze bis zum Jahr 2005 ergeben sich vom Vorhergesagten erhebliche Abweichungen:

Unverändert bleibt lediglich die steuerliche Thesaurierungsbelastung der Kapitalgesellschaften. Im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens wirkt sich die Tarifsenkung bei der Einkommensteuer nur auf die Hälfte der Dividenden aus. Personenunternehmen profitieren in vollem Umfang von der Absenkung der Einkommensteuertarife. Dies führt zu folgendem Ergebnis:

Die Differenz zwischen dem Einkommensteuerspitzensatz und der steuerlichen Belastung des thesaurierten Gewinns mit Körperschaftssteuer und Gewerbesteuer von 11 % im Jahr 2002 reduziert sich auf 4,5 % im Jahr 2005.

Eine nicht ausschüttende Kapitalgesellschaft führt nur dann zu steuerlichen Vorteilen gegenüber einem Personenunternehmen, wenn Gewinne in Höhe von mindestens EUR 150.000,00 (bei Zusammenveranlagung EUR 300.000,00) erzielt werden.

Unabhängig von der Höhe des gewerblichen Gewinns ist eine voll ausschüttende Kapitalgesellschaft also steuerlich deutlich nachteiliger.

2. Variationen

Die bisherigen Ergebnisse basieren auf der vereinfachten Annahme, dass der Gewinn entweder vollständig thesauriert oder vollständig ausgeschüttet wird. Hierzu gibt es jedoch Variationen:

a) Teilausschüttungen

Bei Teilausschüttungen stellt sich die Frage, wie hoch die Ausschüttungsquote sein darf, bevor eine Kapitalgesellschaft gegenüber der Personengesellschaft vermieden wird. Angenommen wird wieder ein Gewerbesteuerhebesatz von 400 %. Bei Gewinnen bis ca. EUR 150.000,00 bleibt die Personengesellschaft auch bei Teilausschüttungen vorteilhafter. Überschreiten die Gewinne den kritischen Wert von ca. EUR 150.000,00, steigt die Ausschüttungsquote stark an. Bei Gewinnen von EUR 205.000,00 können 35,7 % des Gewinns ausgeschüttet werden. Bei Gewinnen von 1,023 Mio. EUR dürfen 49,3 % ausgeschüttet werden.

b) Leistungsvergütungen an Gesellschafter

Bei Kapitalgesellschaften werden angemessene Leistungsvergütungen an die Gesellschafter als Betriebsausgaben der Gesellschaft anerkannt. Bei Personengesellschaften sind diese Leistungsvergütungen Bestandteile der gewerblichen Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Nach bisherigem Recht wurden Gesellschafter-Geschäftsführer-Gehälter bei Kapitalgesellschaften aus steuerlicher Sicht regelmäßig eingesetzt, um die Gewerbesteuerbelastung zu reduzieren. Auch nach neuer Rechtslage sind die Gehälter weiterhin bei der Kapitalgesellschaft als Betriebsausgabe abzugsfähig und führen auf der Gesellschaftsebene damit zu einer Senkung der Körperschaftssteuer und der Gewerbesteuer. Andererseits muss der Gesellschafter die vereinnahmten Bezüge dann seinem persönlichem Steuersatz (Einkommensteuer) unterwerfen. Im Vergleich zur Ausschüttung gehen dem Anteilseigner folglich die Vorteile des Halbeinkünfteverfahrens verloren. Dies führt im Endeffekt zum wirtschaftlichen Ergebnis, dass die nicht hinzurechnungspflichtigen Vergütungen an Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft steuerlich im Prinzip belastet werden wie gewerbliche Einkünfte des Mitunternehmers einer Personengesellschaft. Hieraus ergibt

sich die Schlussfolgerung, dass Tätigkeitsvergütungen einer Kapitalgesellschaft gegenüber Gewinnen einer Personenunternehmung nur dann zu nennenswerten steuerlichen Vorteilen führen, wenn Hebesätze von deutlich über 400 % gegeben sind. Bei Hebesätzen von deutlich unter 400 % ergeben sich dann steuerliche Vorteile der Personengesellschaft gegenüber den Geschäftsführer-Gehältern von Kapitalgesellschaften. Diese Nachteile der Kapitalgesellschaft gegenüber der Personengesellschaft können nur dann kompensiert werden, wenn der Gewinn vor Steuern so gut wie ausschließlich durch Gehaltszahlungen absorbiert werden kann. Andererseits kann auch durch Zahlung von Geschäftsführer-Gehältern und Thesaurierung des Restgewinns ein steuerlicher Vorteil der Kapitalgesellschaft gegenüber dem Personenunternehmen erzielt werden, solange der Gewinn nicht ausgeschüttet wird.

Genauer muss der beauftragte Steuerberater errechnen.

Im Gegensatz zu den Gehältern der Geschäftsführer mindern Zinsen aus Gesellschafterdarlehen sowie Miet- und Pachtzinsen nicht in vollem Umfang die Gewerbesteuer. Darlehenszinsen und Mietzinsen bei Personenunternehmen sind also Sonderbetriebseinnahmen und unterfallen dem persönlichen Einkommenssatz der Gesellschafter (einschließlich der Gewerbesteueranrechnung). Bei Kapitalgesellschaften werden diese Entgelte beim Gesellschafter voll besteuert und sie unterfallen zusätzlich der hälftigen Belastung mit Gewerbesteuer.

Werden also hinzurechnungspflichtige Leistungsvergütungen, wie Zinsen oder Mieteinnahmen, erwirtschaftet, ist gesamtsteuerlich betrachtet die Kapitalgesellschaft gegenüber der Personengesellschaft im Nachteil. Dies ist neu und war früher anders.

c) Finanzierungskosten der Gesellschaft

Darlehenszinsen einer Gesellschaft an Drittgläubiger sind häufig als Dauerzinsen einzustufen. Sie unterliegen damit zur Hälfte der Gewerbesteuer. Für Kapitalgesellschaften bleibt die Belastung mit Gewerbesteuer nach dem Systemwechsel (also nach neuem Recht) bestehen. Folglich führt diese Hinzurechnungsregelung bei Kapitalgesellschaften dazu, dass die Belastung mit Gewerbesteuer steigt, weil der durch die Zinszahlung begründete Betriebsausgabenabzug für gewerbesteuerliche Zwecke zur Hälfte wieder entfällt. Bei Personengesellschaften steigt durch die hälftige Hinzurechnung der Dauerschuldzinsen zwar ebenfalls die Höhe der Gewerbesteuer. Andererseits erhöht sich aber auch die pauschale Gewerbesteueranrechnung gemäß § 35 EStG.

Als Fazit kann festgehalten werden, dass die Personenunternehmen gegenüber der Kapitalgesellschaft bezüglich der steuerlichen Belastung von Fremdfinanzierungszinsen einen steuerlichen Vorteil haben.

Zinszahlungen, die ein Gesellschafter für die Finanzierung des Beteiligungskaufs entrichten muss (Re-Finanzierungskosten) können Mitunternehmern einer Personengesellschaft als Sonderbetriebsausgaben

steuerlich geltend machen. Natürliche Personen als Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft können dies nicht. Für die Re-Finanzierungskosten kommt wieder das Halbeinkünfteverfahren zum Tragen, wonach die Hälfte der Zinsaufwendungen steuerlich nicht abgezogen werden können. Dies bedeutet, dass bei Fremdfinanzierung einer Kapitalgesellschaft ein schneller Abbau des Fremdkapitals beim Dritten aus steuerlichen Gesichtspunkten erfolgen soll.

d) Verlustsituation

Entstehen in den Gründungsjahren unternehmerische Verluste, werden diese aus steuerlicher Sicht ebenfalls nicht rechtsformneutral behandelt. Mitunternehmer einer Personengesellschaft können die Verluste der Gesellschaft einkommensteuerrechtlich grundsätzlich direkt abziehen. Bei der Kapitalgesellschaft können Verluste der Gesellschaft nicht auf Gesellschafterebene zum Abzug benutzt werden. Verluste können lediglich auf der Ebene der Gesellschaft vor- oder zurückgetragen werden.

Diese fehlende Verlustnutzungsmöglichkeit bei Kapitalgesellschaften ist sogar noch verschärft worden. Bisher konnten für Anteile an der Kapitalgesellschaft, die im Privatvermögen gehalten wurden, Verluste aus Beteiligungsveräußerungen ebenfalls in voller Höhe geltend gemacht werden. Diese mittelbare Verlustnutzungsmöglichkeit ist vollständig beseitigt worden.

Für den Rechtsformvergleich bedeutet dies, dass die Kapitalgesellschaft im Hinblick auf Verlustnutzungen klare Nachteile gegenüber der Personengesellschaft hat, weil dem Anteilseigner erhebliche Liquiditäts- und Zinsnachteile entstehen.

e) Risiken der laufenden Besteuerung

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind auch in Zukunft mit einer teilweise deutlichen steuerlichen Mehrbelastung verbunden. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind eine steuerlich vorher nicht berücksichtigte verhinderte Vermögensmehrung oder aber z. B. überhöhte Gesellschafter-Geschäftsführer-Vergütungen.

Erbringt eine Kapitalgesellschaft Leistungen an den Gesellschafter zu einem unangemessen niedrigen Entgelt, liegt eine verhinderte Vermögensmehrung vor. Auf Gesellschaftsebene erfolgt hieraus eine Einkommenserhöhung mit Zusatzbelastungen bei Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer. Auf der Ebene des Gesellschafters erfolgt eine zusätzliche Steuerbelastung, falls die verdeckte Gewinnausschüttung aus einem Vorgang resultiert, der beim Gesellschafter bisher keinen Bezug zu einer Einkunftsart aufwies. Es erfolgt also eine Steuerbelastung im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens.

Überhöhte Gesellschafter-Geschäftsführer-Vergütungen führen dagegen neben einer Einkommenserhöhung auf der Gesellschafterebene regelmäßig zu einer Umqualifizierung der Einkünfte und damit zu einer erheblichen Belastungsverschiebung auf der Gesellschafterebene. Zwar erlangt der Gesellschafter aus der Umqualifizierung von Leistungsvergütungen in verdeckte Gewinnausschüttungen regelmäßig einen steuerlichen Vorteil, weil

an die Stelle der vollen Besteuerung der Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit eine Besteuerung nach Maßgabe des Halbeinkünfteverfahrens tritt. Auf der Gesellschaftsebene treten jedoch negative steuerliche Konsequenzen auf, weil die Einkommenserhöhung eine zusätzliche Belastung mit Körperschaftssteuer und Gewerbesteuer auslöst.

Dies bedeutet, dass die Gesellschaft mit teilweise deutlich erhöhten Steuern zu rechnen hat. Der Gesellschafter hat einen geringen steuerlichen Vorteil.

Nach den Gesetzesänderungen werden die Einkommensteuertarife weiter abgesenkt. Dies führt dazu, dass sich der oben genannte Effekt noch verstärkt. Die Gesellschaft zahlt bei verdeckten Gewinnausschüttungen in Zukunft genauso wie früher höhere Steuern. Der Gesellschafter erhält eine höhere steuerliche Entlastung.

3. Aperiodische Steuerbelastungen

Wir haben vorher gesehen, dass bei der Rechtsformwahl auch aperiodische Aspekte zu beachten sind. Typische Beispiele sind Unternehmenskauf oder Unternehmensverkauf, steuerliche Flexibilität oder Unternehmensnachfolge.

a) Unternehmensverkauf

Das Halbeinkünfteverfahren wirkt sich auf die steuerliche Behandlung der Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an der Kapitalgesellschaft aus. Verkauft eine natürliche Person Anteile an der Kapitalgesellschaft, die sich in ihrem Privatvermögen befindet, erfolgt hier eine Besteuerung der Veräußerungsgewinne ab einer Beteiligungsgrenze von mindestens 1 %.

Steuerliche Änderungen ergeben sich auch bei der Veräußerung von Personenunternehmen. Auch hier gilt der modifizierte halbe durchschnittliche Steuersatz ab einem Kaufpreis von 5 Mio. Euro und ab einem Alter von 55 Jahren des Unternehmensinhabers. Dieser Ermäßigung wird auch nur einmal im Leben gewährt.

Sind die Voraussetzungen für den halben durchschnittlichen Steuersatz vollständig erfüllt und wird die Grenze von 5 Mio. Euro nicht überschritten, ergeben sich keine wirtschaftlichen Unterschiede zwischen der steuerlichen Behandlung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an der Kapitalgesellschaft oder von Anteilen an einer Personengesellschaft.

Erfolgt der Verkauf mit Verlust, haben wir bereits gesehen, dass Kapitalgesellschaften dann diskriminiert sind. Bei Kapitalgesellschaften wirkt sich die Hälfte der Verluste steuerlich nicht aus, während bei Personenunternehmen der volle Verlust steuerlich geltend gemacht werden kann.

b) Unternehmenskauf

Beim Unternehmenskauf werden regelmäßig Kaufpreiszahlungen vereinbart, die sich an den zukünftigen Gewinnerwartungen des Unternehmens

orientieren. Für den Erwerber ist dabei interessant, ob der Kaufpreis steuerlich verwertbare Abschreibungen zur Folge hat, die zu Steuerersparnissen führen. Dieses Ziel des Unternehmers kann nur beim Erwerb von Anteilen an Personengesellschaften bzw. beim Erwerb ganzer Personenunternehmen erreicht werden. Aus steuerlicher Sicht sind derartige Käufe asset deals. Der gezahlte Kaufpreis wird also auf die einzelnen erworbenen Wirtschaftsgüter verteilt und kann in den Folgejahren abgeschrieben werden. Der Kauf von Anteilen einer Kapitalgesellschaft ist steuerlich ein sog. share deal, also der Erwerb nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter, sodass der gezahlte Kaufpreis nicht abgeschrieben werden kann.

Asset deals sind für den Erwerber steuerlich also wesentlich reizvoller als share deals. Dies dürfte dazu führen, dass in Zukunft Kaufpreise für Kapitalgesellschaften niedriger ausfallen (wahrscheinlich ca. 20 % Abschlag) als für Personenunternehmen.

c) Steuerliche Flexibilität

Unter dem Begriff der steuerlichen Flexibilität versteht man die Fähigkeit, eine bestehende Unternehmensstruktur so zu ändern, dass keine zusätzlichen steuerlichen Belastungen ausgelöst werden.

Die steuerneutrale Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ist bei der Kapitalgesellschaft ausdrücklich ausgeschlossen. Dies funktioniert nur bei Personenunternehmen.

Umwandlungen von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften oder umgekehrt werden steuerlich ebenfalls unterschiedlich behandelt. Steuerneutrale Umwandlungen von Personengesellschaften sind weiterhin möglich. Die steuerliche Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft ist jedoch nicht unproblematisch möglich. Die steuerliche Behandlung des Übernahmegewinns ist abhängig von den beteiligten Gesellschaftern. Ist beteiligter Gesellschafter eine natürliche Person, so gilt das Halbeinkünfteverfahren. Ist der beteiligte Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft, so bleibt der Übernahmegewinn bei dieser steuerfrei.

Dies bedeutet, dass eine Kapitalgesellschaft nicht ohne weiteres in eine Personengesellschaft umgewandelt werden kann, weil im Fall eines Übernahmegewinns die liquiditätsschonende Anrechnung der Körperschaftsteuer entfällt. Zusätzliche Abschreibungen sind nicht mehr möglich. Damit entwickelt sich die Kapitalgesellschaft zumindest in Grenzen wieder zu einer steuerlichen Einbahnstraße, in die man steuerneutral hinein – aber nicht steuerneutral mehr herauskommt.

d) Unternehmensnachfolge

Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften können ertragssteuerneutral auf die nächste Generation übertragen werden. Dies gilt jedoch nicht im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer, weil unterschiedliche Bemessungsgrundlagen gelten und weil Betriebsvermögen nach § 13 a Erbschaftsteuergesetz begünstigt wird.

Gravierend sind dabei die Belastungsunterschiede auf Grund unterschiedlicher Bemessungsgrundlagen. Bei Personenunternehmen führt der Rückgriff auf die Steuerbilanzwerte zur Anwendung eines reinen Sachwertverfahrens für erbschaftssteuerliche Zwecke. Dabei werden die stillen Reserven einschließlich des Firmenwerts nicht erfasst. Dem gegenüber müssen bei Kapitalgesellschaften auch die Ertragswerte einbezogen werden. Das bedeutet, dass bei gut rentierlichen Kapitalgesellschaften ein um vielfaches erhöhte Erbschafts- oder Schenkungssteuer anfallen, als bei vergleichbaren Personenunternehmen.

IV. Möglichkeiten einer Rechtsformoptimierung

Der gerade durchgeführte Rechtsformvergleich unter steuerlichen Aspekten verdeutlicht, dass die Wahl der steuerlich günstigsten Rechtsform von diversen Aspekten abhängt. Sobald eine Entscheidung zu Gunsten einer Rechtsform gefallen ist, stellt sich also anschließend die Frage, ob diese Rechtsform noch optimaler gestaltet werden kann.

1. Gestaltungsmöglichkeiten bei Personenunternehmen

Eine hohe Gewerbesteuerbelastung bei einem Personenunternehmen trotz geringer oder sogar negativer Einkünfte aus Gewerbebetrieb dürfte häufig aus gewerbesteuerliche Hinzurechnungen zurückzuführen sein und regelmäßig einen weitergehenden Verlust des Ermäßigungspotentials bewirken. Zur Reduzierung derartiger Anrechnungsüberhänge kann sich ein Rückgriff auf die Instrumente der Bilanzpolitik anbieten. Diese haben dann das Ziel, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in dem betreffenden Veranlagungszeitraum zu erhöhen. Selbst die Aufdeckung stiller Reserven kann erwogen werden, wenn die daraus resultierende Einkommensteuer durch Anrechnungsüberhänge neutralisiert werden kann.

Allerdings kann die Gewerbesteueranrechnung auch zu einem Anrechnungsüberhang führen, wenn dem Gewerbeertrag entsprechende Einkünfte aus Gewerbebetrieb gegenüberstehen, aber keine oder nur geringe Einkommensteuer anfällt. Das kann z. B. der Fall sein, wenn ein hoher Verlustausgleich mit negativen anderen Einkünften, ein hoher Verlustabzug oder hohe Sonderausgaben bzw. außergewöhnliche Belastungen entstehen. Dann muss eine Gestaltung das Ziel verfolgen, das zu versteuernde Einkommen der betreffenden Periode zu erhöhen, um Anrechnungsmöglichkeiten mit der Gewerbesteuer zu schaffen.

Einzelheiten müssen jeweils mit dem Steuerberater abgeklärt werden.

2. Gestaltungsmöglichkeiten bei Kapitalgesellschaften

Diese gerade dargestellten Anrechnungsprobleme bestehen bei Kapitalgesellschaften nicht. Gestaltungsmöglichkeiten bestehen bei Kapitalgesellschaft durch Verlagerungen zwischen Gewinnausschüttungen und Leistungsvergütungen.

Angemessene Gesellschafter-Geschäftsführer-Gehälter und andere nicht gewerbesteuerlich hinzurechnungspflichtige Leistungsvergütungen werden steuerlich grundsätzlich wie die Gewinne einer Personengesellschaft belastet. Also besteht hier die Möglichkeit, Gesellschaftern liquide Mittel im Wege von Leistungsvergütungen oder Gewinnausschüttungen zur Verfügung zu stellen.

Der Gewinntransfer von der Gesellschaft zum Gesellschafter durch nicht hinzurechnungspflichtige Leistungsvergütungen sollte aber aus steuerlicher Sicht auf die Deckung des Finanzbedarfs des Gesellschafters beschränkt werden. Darüber hinausgehende Überschüsse, die zur langfristigen Vermögensanlage bestimmt sind, sollten in der Kapitalgesellschaft verbleiben, um die steuerliche Privilegierung thesaurierter Gewinne auszunutzen.

Hinzurechnungspflichtige Leistungsvergütungen, wie Zinsen von Gesellschafterdarlehen oder Mieteinnahmen bewirken nur eine Minderung der Bemessungsgrundlage in Höhe der hälftigen Vergütung.

3. Gestaltungsmöglichkeiten bei Konzernen

Bei Kapitalgesellschaften, die in einem Konzern organisiert sind, führt die Unternehmenssteuerreform faktisch zu einer Einschränkung der Verlustmöglichkeiten, da Gewinne der Tochtergesellschaften nicht mehr mit steuerlicher Wirkung zum Ausgleich von Verlusten der Muttergesellschaft ausgeschüttet werden können. Das kann dazu führen, dass durch den fehlenden Verlusttransfer Steuern anfallen, obwohl der Konzern in der Gesamtheit gar keine Gewinne erzielt.

Bei einer reinen Holding-Kapitalgesellschaft ergibt sich die fatale Situation, dass die Betriebsausgaben der Holding nicht mit steuerlicher Wirkung verwertet werden können, da es an steuerpflichtigen Einnahmen fehlt. Es wird in nächster Zeit daher bei Kapitalgesellschaften eine Abkehr von Holding-Konzernen und eine Rückkehr zum sog. Stammhauskonzern ergeben.

Als Gestaltungsmöglichkeit zur Vermeidung der gerade gezeigten steuerlichen Nachteile bietet sich die Organschaft an. Das Einkommen der Organgesellschaft wird dann dem Organträger zugerechnet. Dementsprechend erfolgt auch die Besteuerung beim Organträger, sodass die Organgesellschaft regelmäßig nicht mit Körperschaftssteuer belastet wird.

Besteht keine Organschaft, kann es steuerlich interessant sein, eine Zweispurigkeit zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft zu begründen. Neben die Beteiligung kann ein Darlehensverhältnis treten, sodass ein Teil des Gesellschaftskapitals als Fremdkapital zur Verfügung gestellt wird. Zur Vermeidung von Gewerbesteuer-Nachteilen wegen des hälftigen Hinzurechnungsverfahrens von Darlehenszinsen, kann dann eine gewerbesteuerliche Organschaft eingesetzt werden.

V. Möglichkeiten einer Rechtsformkombination

Grundsätzlich kann also festgehalten werden, dass der steuerliche Anreiz der Kapitalgesellschaft bei der niedrigen Thesaurierungsbelastung liegt, während die steuerliche Belastung von Ausschüttungen bei Personenunternehmen günstiger ausfällt.

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht stellt sich damit die Frage, inwieweit die steuerlichen Vorteile beider Rechtsformen durch Kombinationsmodelle miteinander verknüpft werden können.

Folgende Möglichkeiten gibt es dafür:

1. Betriebsaufspaltung

Betriebsaufspaltungen dienten in der Vergangenheit dem zivilrechtlichen Zweck der Haftungsbegrenzung und aus steuerlicher Sicht dem Zweck der Gewerbesteuererminderung (Abzugsfähigkeit von Geschäftsführer-Gehältern als Betriebsausgabe). Letzteres Ziel kann durch die Einführung der Gewerbesteueranrechnung nicht mehr erreicht werden. Der günstige Thesaurierungssteuersatz bietet aber neue Möglichkeiten zur steuerlichen Nutzung von Betriebsaufspaltungen mit dem Ziel der Gewinnaufspaltung. Man kann den Finanzbedarf der Gesellschafter aus Leistungsvergütungen und Gewinnen des Personenunternehmens finanzieren, während die Eigenfinanzierung des Gesamtbetriebs aus den Gewinnen der Kapitalgesellschaft erfolgt.

2. GmbH und atypisch Stille Gesellschaft

Dem Ziel der Gewinnaufspaltung kann nunmehr auch die GmbH und atypisch Still dienen, bei der der Anteilseigner zusätzlich mit einer atypisch stillen Einlage an der GmbH beteiligt wird. Aus steuerlicher Sicht entsteht dadurch nämlich eine Mitunternehmerschaft, sodass die Gewinnanteile aus der atypisch stillen Beteiligung nach den Regelungen für Personengesellschaft besteuert werden und sich damit zur Deckung des Finanzbedarfs des Gesellschafters anbieten. Der verbleibende Gewinn kann zum günstigen Thesaurierungssteuersatz für Kapitalgesellschaften in der GmbH bleiben. Nur wenn der Restgewinn ausgeschüttet wird, entsteht kein steuerlicher Vorteil, weil dann wieder das Halbeinkünfteverfahren mit den negativen gesamtsteuerlichen Folgen zum Tragen kommt.

3. Personengesellschaft mit GmbH-Gesellschafter

In der Praxis sind Personengesellschaften mit GmbH-Gesellschaftern häufig anzutreffen, z. B. die GmbH & Co. KG. Die steuerliche Bedeutung der Komplementär-GmbH wird in Zukunft deutlich steigen, weil sie sich als Instrument zur steuergünstigen Thesaurierung anbietet. Insbesondere im typischen Fall, in dem die Komplementär-GmbH am Kapital der Gesellschaft nicht beteiligt ist und die KG-Anteile von natürlichen Personen oder Personenunternehmen gehalten werden, kann die Gewerbesteuer der KG bei den Kommanditisten voll

angerechnet werden. Damit können auch die Gewinnanteile der KG, die auf die Komplementär-GmbH fallen, von der Gewerbesteuer entlastet werden.

In der Praxis wird man dazu die Prämie der Komplementär-GmbH für die Übernahme des Haftungsrisikos ganz hoch ansetzen. Darüber hinaus können die Kosten der GmbH weitestgehend von der KG erstattet werden, soweit die Komplementärin keinen eigenen Geschäftsbetrieb unterhält. Schließlich kann das Stammkapital der GmbH der KG als Darlehen zur Verfügung gestellt werden und mit einem angemessenen hohen Zinssatz vergütet werden. Da es keine unerwünschten Vermögensverschiebungen zwischen einzelnen Gesellschaftern geben soll, wäre in diesem Fall eine Identität zwischen den GmbH-Gesellschaftern und den Kommanditisten empfehlenswert.

D Fazit

Die Ausführungen zu den zivilrechtlichen Auswahlkriterien und den steuerlichen Auswahlkriterien haben gezeigt, dass die Wahl der richtigen Rechtsform eine komplizierte Angelegenheit ist und deshalb in kompetente Hände gehört.

Dazu ist zum einen eine umfassende rechtliche Beratung und zum anderen eine umfassende steuerliche Beratung notwendig.

Lassen Sie sich bei der Wahl der richtigen Rechtsform nicht verleiten, „einfach eine GmbH zu gründen“, wobei Sie den GmbH-Vertrag aus einem Formularbuch oder aus dem Internet herunterladen.

Die Kosten bzw. der finanzielle Schaden, der Ihnen aus dieser Verhaltensweise entstehen kann, ist im Regelfall wesentlich höher als die Kosten für eine Rechtsberatung und eine Steuerberatung.

Sie wollen ein erfolgreiches Unternehmen gründen – schaffen Sie auch die rechtlichen und steuerlich optimalen Voraussetzungen dafür. In Ihrem eigenen Interesse – lassen Sie sich ausführlich beraten.