

Jessica Schleicher

#steuern**kompakt**

smart &
fokussiert

Personen- gesellschaften



SCHÄFFER
POESCHEL

Urheberrechtsinfo

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Die Herstellung und Verbreitung von Kopien ist nur mit ausdrücklicher Genehmigung des Verlages gestattet.

#steuernkompakt Personengesellschaften

Jessica Schleicher

#steuernkompakt Personengesellschaften

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Print: ISBN 978-3-7910-4518-4 Bestell-Nr. 13018-0001

ePub: ISBN 978-3-7910-4521-4 Bestell-Nr. 13018-0100

ePDF: ISBN 978-3-7910-4522-1 Bestell-Nr. 13018-0150

Jessica Schleicher

#steuernkompakt Personengesellschaften

1. Auflage, Oktober 2020

© 2020 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

www.schaeffer-poeschel.de

service@schaeffer-poeschel.de

Bildnachweis (Cover): © Torge Stoffers Grafik-Design

Produktmanagement: Rudolf Steinleitner

Lektorat: Petra Bandl

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die der Vervielfältigung, des auszugsweisen Nachdrucks, der Übersetzung und der Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen, vorbehalten. Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit.

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Ein Unternehmen der Haufe Group

SCHÄFFER
POESCHEL

myBook

Ihr Online-Material zum Buch

Für den praktischen Einsatz finden Sie als kostenloses Zusatzmaterial im Online-Bereich ein Glossar als Arbeitshilfe.

So funktioniert Ihr Zugang

1. Gehen Sie auf das Portal sp-mybook.de und geben den Buchcode ein, um auf die Internetseite zum Buch zu gelangen.
2. Oder scannen Sie den QR-Code mit Ihrem Smartphone oder Tablet, um direkt auf die Startseite zu kommen.



SP myBook:

www.sp-mybook.de

Buchcode: steu-komp

Vorwort

Der Arbeitsdruck in Steuerkanzleien steigt: eine dünne Personaldecke zwingt alle Beteiligten, in möglichst vielen Themen qualifiziert zu sein, um gut beraten zu können. Das Onboarding neuer Mitarbeiter muss zügig abgeschlossen werden. Aufgrund der Digitalisierung verändern sich Arbeitsgebiete und dadurch wird schneller Wissenserwerb in neuen Bereichen erforderlich. Unter diesen Voraussetzungen stellt im Rahmen dieser Reihe #steuernkompakt das nun vorliegende Buch die Besteuerung von Personengesellschaften smart & fokussiert dar. Sie erhalten einen fundierten und praxisorientierten Einstieg in das Rechtsgebiet. Dabei stehen auch wichtige Beratungsfragen und häufige Fehlerquellen in der Mandatsbetreuung im Fokus.

Aufgrund des Transparenzprinzips und der fehlenden Steuersubjektqualität der Personengesellschaft ist die Frage der Besteuerung von Einkünften, die von einer Personengesellschaft erwirtschaftet werden, besonders interessant. Steuerrechtlich werden Personengesellschaften zudem keineswegs einheitlich behandelt. Sonderregelungen, wie die Verlustnutzung von Kommanditisten gemäß § 15a EStG oder § 34a EStG bei thesaurierten Gewinnen, sind ggf. zu berücksichtigen. In diesem Buch wird anhand von diversen Beispielen nicht nur die Qualifikation der Einkünfte und deren laufende Besteuerung anschaulich dargestellt, sondern auch ein Überblick über Veränderungen auf Ebene der Gesellschafter samt Rechtsfolgen gegeben. Es wird unter Berücksichtigung der zivil- bzw. handelsrechtlichen Grundlagen die Systematik dieses Rechtsgebiets vermittelt, sowie die laufende Besteuerung, der Gesellschafterwechsel, die Betriebsaufgabe/Veräußerung und es wird auf Personengesellschaften mit Auslandsbezug eingegangen. Durchgehende Fallbeispiele und zusammenfassende Schaubilder vermitteln einen fundierten und kompakten Überblick über das gesamte Themengebiet. Dabei wird nicht zwingend die herrschende Meinung oder die Meinung der Finanzverwaltung dargestellt, sondern ausschließlich die persönliche Ansicht der Verfasserin; Meinungsstreitigkeiten werden nicht vollumfänglich erörtert.

Bergisch Gladbach, im September 2020

Jessica Schleicher

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	7
Abkürzungsverzeichnis	13
1 Zivilrechtliche und gesellschaftsrechtliche Grundlagen	17
1.1 Grundzüge	17
1.2 Begriffsverständnis Personengesellschaft	17
1.3 Formen von Personengesellschaften i. S. d. Zivilrechts	20
1.3.1 Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR)	20
1.3.2 Offene Handelsgesellschaft (OHG)	25
1.3.3 Kommanditgesellschaft (KG)	27
1.3.4 GmbH & Co.KG	32
1.3.5 Stille Gesellschaft	36
1.3.6 Partnerschaftsgesellschaft	38
1.3.7 Unterbeteiligung	39
2 Steuerrechtliche Grundlagen	41
2.1 Abgrenzung zum Zivilrecht	41
2.2 Personengesellschaften und andere Steuerarten	45
2.2.1 Gewerbesteuer	46
2.2.2 Umsatzsteuer	47
2.2.3 Grunderwerbsteuer	48
2.2.4 Schenkungssteuer	48
3 Bilanzielle Besonderheiten bei Mitunternehmerschaften	51
3.1 Kapitalanteil	51
3.2 Kapitalkonten	54
3.3 Spiegelbildmethode	57
4 Qualifikation der Einkünfte einer Personengesellschaft	61
4.1 Einkünfteerzielungsabsicht	62
4.2 Vermögensverwaltende Personengesellschaft	64
4.3 Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit	69
4.4 Gewerbliche Einkünfte	76
4.4.1 Originär gewerbliche Einkünfte	77
4.4.1.1 Zivilrechtlicher Gesellschafter	80
4.4.1.2 Mitunternehmerinitiative	81

4.4.1.3	Mitunternehmerrisiko	83
4.4.1.4	Zusammenspiel von Mitunternehmerinitiative und -risiko	83
4.4.2	Gewerbliche Abfärbung bzw. gewerbliche Infektion	85
4.4.3	Gewerbliche Prägung	89
4.4.4	Zebragesellschaft	91
5	Grundregeln der Gewinnermittlung auf Ebene der Mitunternehmerschaft	95
5.1	Buchführungspflicht und Gewinnermittlungsart	95
5.2	Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft	97
5.2.1	Gesellschaftsvermögen/Gesamthandsvermögen	97
5.2.2	Steuerliches Betriebsvermögen	100
5.2.2.1	Grundzüge	100
5.2.2.2	Gesamthandsvermögen als steuerliches Betriebsvermögen	101
5.2.2.3	Sonderbetriebsvermögen	103
5.3	Ergänzungsbilanzen	111
5.4	Sondervergütungen	113
5.5	Additive Gewinnermittlung	114
5.5.1	Gewinnverteilung	116
5.5.2	Stufe 1 der additiven Gewinnermittlung	116
5.5.3	Stufe 2 der additiven Gewinnermittlung	119
5.6	Grundzüge zu den nicht entnommenen Gewinnen gemäß § 34a EStG	121
6	Verlustnutzung für Mitunternehmer	129
6.1	Grundregeln der Verlustnutzung	129
6.2	Verlustnutzung durch den Kommanditisten, § 15a EStG	134
6.2.1	Sinn und Zweck des § 15a EStG	134
6.2.2	Tatbestand § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG	136
6.2.2.1	Stellung als Kommanditist i. S. v. § 161 Abs. 1 HGB	136
6.2.2.2	Kapitalkonto	137
6.2.2.3	Anteil am Verlust	140
6.2.2.4	Rechtsfolgen des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG	141
6.2.3	Außerbilanzielle Korrekturen	142
6.2.4	Erweiterte Außenhaftung gemäß § 15a Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG	146
6.2.5	Einlagen und Entnahmen	148
6.2.6	Nachträgliche Einlagen § 15a Abs. 1a EStG	150
6.2.6.1	Zeitkongruente Einlage	151
6.2.6.2	Nachträgliche und vorgezogene Einlagen	151

6.2.7	Abgrenzung zwischen Sondervergütung und Vorabgewinn	154
6.2.8	Entsprechende Anwendung des § 15a EStG gemäß § 15a Abs. 5 EStG	157
7	Überblick über die Änderungen im Gesellschafterbestand von Mitunternehmenschaften	159
7.1	Eintritt eines weiteren Gesellschafters (§ 24 UmwStG)	159
7.2	Unentgeltliche Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG	170
7.2.1	Tatbestandsmerkmale des § 6 Abs. 3 EStG	172
7.2.1.1	Persönlicher Anwendungsbereich	173
7.2.1.2	Übertragungsgegenstand	178
7.2.1.3	Sachlicher Anwendungsbereich	179
7.2.1.4	Unentgeltlichkeit	182
7.2.1.5	Rechtsfolgen des § 6 Abs. 3 EStG	186
7.2.1.6	Gesamtplanrechtsprechung	187
7.2.2	Fallkonstellationen	189
7.2.2.1	Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils	189
7.2.2.2	Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils	191
7.2.2.3	Unterquotale Übertragung	193
7.2.2.4	Überquotale Übertragung	195
7.2.2.5	Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen	196
7.3	Wechsel von Gesellschaftern	199
7.3.1	Entgeltliche Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils	199
7.3.2	Übertragung eines Teils des Mitunternehmeranteils	215
7.4	Gesellschafteraustritt	217
7.5	Unechte Realteilung	224
8	Veräußerung/Betriebsaufgabe/allmähliche Liquidation	229
8.1	Betriebsveräußerung im Ganzen	229
8.2	Betriebsaufgabe im Ganzen	235
8.3	Abgrenzung der Betriebsaufgabe zu weiteren Fallgestaltungen	237
8.4	Freibetrag § 16 Abs. 4 EStG und Tarifiermäßigung § 34 EStG	238
8.4.1	Freibetrag gemäß § 16 Abs. 4 EStG	238
8.4.2	Tarifiermäßigung gemäß § 34 EStG	241
8.5	Echte Realteilung	241

9	Hinweise auf die Mitunternehmerschaft mit Auslandsbezug	243
9.1	Grundzüge	243
9.2	Mitunternehmerschaft und Doppelbesteuerungsabkommen	246
9.3	Inbound-Fall	248
9.4	Outbound-Fall	251
10	Grundzüge der verfahrensrechtlichen Besonderheiten	253
	Glossar	257
	Stichwortverzeichnis	263

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Auffassung
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
abzgl.	abzüglich
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
a. E.	am Ende
AfA	Absetzung für Abnutzung
AfA-BMG	AfA-Bemessungsgrundlage
a. F.	alte Fassung
Alt.	Alternative
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater, Zeitschrift für Recht, Steuern und Wirtschaft
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der wichtigsten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung der nicht amtlich veröffentlichten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BGHE	Sammlung der wichtigsten Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMG	Bemessungsgrundlage
bspw.	beispielsweise
BStBl	Bundessteuerblatt
Buchst.	Buchstabe
bezgl.	bezüglich
BT-Drucksache	Bundestags-Drucksache
BR-Drucksache	Bundesrats-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Sammlung der wichtigsten Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht/ Entscheidungsdienst (Zeitschrift)

EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
ErbSt	Erbschaftsteuer
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStH	Amtliches Einkommensteuer-Handbuch
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
etc.	et cetera
EWIV	Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung
ff.	fortfolgend(e)
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GewSt	Gewerbesteuer
GewStDV	Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GewStH	Gewerbesteuer-Hinweise
GewStR	Gewerbesteuer-Richtlinien
ggf.	gegebenenfalls
GHB	Gesamthandsbilanz
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
h. M.	herrschende Meinung
H	Hinweise
HS	Halbsatz
i. S. d.	im Sinne des
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
KÖSDI	Kölner Steuerdialog, Die Steuerberaterzeitschrift
KG	Kommanditgesellschaft
KStG	Körperschaftsteuergesetz
m. w. H.	mit weiteren Hinweisen
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
m. E.	meines Erachtens
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NJW-RR	NJW Rechtsprechungs-Report Zivilrecht

OECD-MA	Musterabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
PartG	Partnerschaftsgesellschaft
PartGG	Gesetz über Partnerschaftsgesellschaften Angehöriger Freier Berufe
Rn.	Randnummer
sog.	sogenannte
u. a.	unter anderem
usw.	und so weiter
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStE	Umwandlungssteuererlass 2011, vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
USt	Umsatzsteuer
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
vgl.	vergleiche
Vorb.	Vorbemerkung
VZ	Veranlagungszeitraum
z. B.	zum Beispiel
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
zzgl.	zuzüglich

1 Zivilrechtliche und gesellschaftsrechtliche Grundlagen

Auf den Punkt gebracht

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

1.1 Grundzüge

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

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

1.2 Begriffsverständnis Personengesellschaft

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

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

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

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

1. Beteiligung von mehr als zwei Personen

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

2. Abschluss eines Gesellschaftsvertrags durch rechtsgeschäftliche Vereinbarung

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

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

3. Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks in festgelegter Art und Weise

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

BEISPIELE

Erlaubte Gesellschaftszwecke:

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

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

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

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

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

1.3 Formen von Personengesellschaften i. S. d. Zivilrechts

1.3.1 Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR)

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

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

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

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

BEISPIEL

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

Lösung

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

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

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

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

Geschäftsführungsbefugnis

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

Beispiele:

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

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

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

§ 709 bis § 713 BGB

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

= dispositives Recht

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

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

= Unter Vertretungsmacht versteht man die Befugnis des Gesellschafters, im Außenverhältnis gegenüber Dritten rechtsgeschäftliche Erklärungen im Namen der Gesellschaft abzugeben und entgegenzunehmen (Grunewald, Gesellschaftsrecht, 1. Teil, A.IV.2, Rn. 50). Durch Abgabe einer Willenserklärung durch den vertretungsberechtigten Gesellschafter im Namen der Gesellschaft wird gem. § 164 Abs. 1 BGB diese zur Vertragspartnerin und damit zur Verpflichteten oder Berechtigten.

Beispiele:

Kauf von Briefmarken und Waren/Vorräten, Einstellung von Personal, Kauf eines Fahrzeugs
Auch hier gilt das Prinzip der Selbstorganschaft (BGH vom 05.10.1981, II ZR 203/80, NJW 1982, 1817; Sprau in Palandt, BGB, Vorb. §§ 709-715, Rn. 3a).

§ 714, § 715 BGB

Gemäß § 714 BGB »folgt« die Vertretungsmacht grundsätzlich der Geschäftsführungsbefugnis. Derjenige, der geschäftsführungsbefugt ist, darf auch im Außenverhältnis im Namen der Gesellschaft handeln. Falls im Gesellschaftsvertrag keine abweichende Regelung aufgenommen wurde, steht den Gesellschaftern die Vertretungsmacht nur gemeinschaftlich zu. Es gilt ebenfalls das Einstimmigkeitsprinzip.

= dispositives Recht

Gewinnverteilung/Beteiligung am Gewinn und Verlust

§ 721, § 722 BGB

Gemäß § 722 Abs. 1 BGB sind Gewinne und Verluste einer GbR nach Köpfen, also unabhängig von der Beteiligungshöhe und den geleisteten Einlagen, auf die Gesellschafter zu verteilen. Der Zeitpunkt der Gewinn- bzw. Verlustverteilung ergibt sich aus § 721 BGB (Abs. 1 bezieht sich auf die nur für eine kurze Dauer errichtete GbR; Gewinn-/Verlustverteilung erst nach Auflösung der Gesellschaft; Abs. 2 bezieht sich auf die für längere Dauer gegründete GbR; Gewinnverteilung zum Schluss jedes Geschäftsjahrs).

= dispositives Recht

Zusammenfassung der wichtigsten Rechte und Pflichten der Gesellschafter aus dem Gesellschaftsverhältnis bzw. der Mitgliedschaft an einer GbR	
Haftung Außenverhältnis	§ 128 HGB analog Grundsätzlich haftet die (Außen-)GbR selbst mit ihrem Gesellschaftsvermögen für eigene Verbindlichkeiten (Grundsatzurteil: BGH vom 29.01.2001, II ZR 331/00, BGHZ 146, 341), wie beispielsweise Schulden infolge eines Kaufs von Waren oder Lohnkosten. Gleichzeitig haftet jedoch jeder Gesellschafter • persönlich (mit dem gesamten Privatvermögen; BGH vom 27.09.1999, II ZR 371/98, BGHZ 142, 315), • unmittelbar (sofort und gleichzeitig neben der GbR; es besteht keine gesetzliche Verpflichtung des Schuldners, zunächst die GbR oder einen bestimmten Gesellschafter in Anspruch zu nehmen, vgl. Saenger, Gesellschaftsrecht, § 3, Rn. 195) und gesamtschuldnerisch gemäß § 128 HGB analog, § 421 BGB und • grundsätzlich unbeschränkt (Wesen der GbR: keine Haftungsbeschränkung). Diese Haftung der Gesellschafter als Gesamtschuldner gegenüber Gläubigern der GbR ergibt sich aus § 128 HGB analog (BGH vom 07.04.2003, II ZR 56/02, BGHZ 154, 370). Die Haftung des Gesellschafters ist also akzessorisch; das heißt »der Bestand der Gesellschaftsschuld ist auch für die persönliche Haftung maßgebend« (BGH vom 29.01.2001, II ZR 331/00, BGHZ 146, 341). Wurde die Gesellschaftsschuld bereits getilgt oder aufgerechnet, kann auch der Gesellschafter nicht mehr in Anspruch genommen werden. § 129 HGB analog ist zu beachten. = kein dispositives Recht
Haftung im Innenverhältnis	§ 708 BGB Bei der Haftung eines Gesellschafters gegenüber seinen Mitgesellschaftern oder der GbR ist gemäß § 708 BGB ein besonderer Sorgfaltsmaßstab zu beachten.
Entnahmerechte	In den Vorschriften §§ 705 ff. BGB ist keine Regelung zu einem unterjährigen Entnahmerecht der Gesellschafter enthalten.

Die Erscheinungsformen einer GbR in der Praxis sind sehr vielfältig:

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

1.3.2 Offene Handelsgesellschaft (OHG)

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

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

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

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