LEHRBUCH

Maßbaum · Sureth-Sloane

Besteuerung und Rechtsformwahl

Personen-, Kapitalgesellschaften und Mischformen im Vergleich

- Gründung, laufende Besteuerung und Umwandlung
- Rechtliche Grundlagen und Steuerbelastungsrechnungen
- Aufgaben und Lösungen

8. Auflage

nwb E-BOOK

Maßbaum/Sureth-Sloane

Besteuerung und Rechtsformwahl

NWB Studium Betriebswirtschaft

Besteuerung und Rechtsformwahl

Personen-, Kapitalgesellschaften und Mischformen im Vergleich

- Gründung, laufende Besteuerung und Umwandlung
- Rechtliche Grundlagen und Steuerbelastungsrechnungen
- Aufgaben und Lösungen

Begründet von
Prof. Dr. Rolf König
StB Prof. Dr. Alexandra Maßbaum
Prof. Dr. Caren Sureth-Sloane

Ab der 8. Auflage fortgeführt von
StB Prof. Dr. Alexandra Maßbaum
Prof. Dr. Caren Sureth-Sloane

8., aktualisierte und erweiterte Auflage

nwb AUSBILDUNG

ISBN 978-3-482-**53468**-3
eISBN 978-3-482-**76852**-1

8., aktualisierte und erweiterte Auflage 2021

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2001
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

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

Satz: PMGi Agentur für intelligente Medien GmbH, Hamm
Druck: Elanders GmbH, Waiblingen

VORWORT

Vorwort zur 8. Auflage

Der Reformeifer des Gesetzgebers ruht nicht. Um mit diesem Buch auch weiterhin ein aktuelles Werk anbieten zu können, sind wir der Anfrage des NWB Verlags nach einer Neuauflage gerne nachgekommen. Wir haben die Gesetzgebungsverfahren bis Ende Dezember 2020 sowie die aus den Reformen der letzten Jahre resultierenden Verwaltungsanweisungen, Kommentierungen und die neue Rechtsprechung aufgegriffen und eingearbeitet.

Ein besonderer Dank gilt unserem langjährigen akademischen Lehrer und Kollegen Rolf König, der seit der ersten Auflage dieses Buches im Jahr 1998 als Autor mitgewirkt hat. Nach mehr als 20 Jahren verlässt Rolf König in diesem Jahr das Autorenteam, um sich verstärkt anderen Aufgaben zu widmen. Wir bedanken uns bei ihm für seine überaus wertvolle Arbeit, die er in all den Jahren in die Entwicklung und Weiterentwicklung dieses Lehrbuches eingebracht hat, und wünschen ihm alles Gute.

Bei der Überarbeitung haben wir tatkräftige Unterstützung durch unsere Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter erfahren. Besonderen Dank schulden wir dabei vor allem Johanna Dohms, Daniel Dyck und Vanessa Heile.

Wir danken außerdem Stefanie Jack, Leonie Kathrin Bahr, Nils Juraschek, Kim Schulz und Jennifer Vossebein für ihre Unterstützung, die hilfreichen Bemerkungen, Anregungen und Korrekturen.

Lippstadt und Paderborn, im Februar 2021

Alexandra Maßbaum
Caren Sureth-Sloane

Auszug aus dem Vorwort zur 1. Auflage

Dieses Buch gibt einen Überblick über die steuerlichen Konsequenzen, die aus der Wahl einer bestimmten Rechtsform, sei es bei der Gründung eines Unternehmens, im laufenden Geschäftsbetrieb oder im Zusammenhang mit einem Rechtsformwechsel, resultieren. Die steuerlichen Konsequenzen können damit wiederum die Entscheidungsfindung beeinflussen.

Der Ausarbeitung liegen Vorlesungen zugrunde, die von dem akademischen Lehrer des erstgenannten Autors, Herrn Prof. Dr. Lutz Haegert, an der Universität Augsburg und der Humboldt Universität zu Berlin, sowie von den beiden Autoren an der Universität Bielefeld gehalten wurden. Insbesondere für den Teil über die Umwandlung verdanken wir der schriftlichen Ausarbeitung von Herrn Dipl. Oec. Ralf Maiterth wertvolle Anregungen. Den wissenschaftlichen Mitarbeitern in Bielefeld, Herrn Dipl. Kfm. Frank Laß, Herrn Dipl. Kfm. Hans-Christian Nehl und Frau Dipl. Ök. Elke Ohrem, danken wir für ihren kritischen Rat. Frau Susanne Westerholz gebührt Dank für ihre tatkräftige Unterstützung bei der Erstellung des Buches. Das Buch richtet sich an alle diejenigen, die sich mit dem Problemkomplex „Steuern und Rechtsformen“ auf theoretischer oder praktischer Ebene auseinandersetzen und ihren Wissensstand in diesem Bereich erweitern und auffrischen wollen. Zum Verständnis sind Kenntnisse über die verschiedenen Steuerarten notwendig.

Bielefeld, im Frühjahr 1998

Rolf König
Caren Sureth

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort V
Inhaltsverzeichnis VII
Abbildungsverzeichnis XIII
Abkürzungsverzeichnis XV

1. Einleitung 1

2. Die Bedeutung der Rechtsform aus einzel- und gesamtwirtschaftlicher Sicht 3

2.1 Die Rechtsform als Teil der Unternehmungsverfassung 3
2.2 Das Entscheidungsproblem „Wahl der Rechtsform“ 4
2.3 Die Entscheidungskriterien 6
2.3.1 Die Haftung 7
2.3.2 Die Vertretungsbefugnis 7
2.3.3 Die Geschäftsführungsbefugnis 7
2.3.4 Die Gewinn- und Verlustbeteiligung 8
2.3.5 Die Publizitätspflicht 8
2.3.6 Art und Umfang der Mitbestimmung 8
2.3.7 Die Aufwendungen der Rechtsform 8
2.3.8 Die Finanzierungsmöglichkeiten 9
2.3.9 Die Steuerbelastung 9
2.4 Die Rechtsformalternativen 10
2.5 Rechtsformen und Entscheidungskriterien 11
2.5.1 Die Einzelunternehmung 11
2.5.2 Personengesellschaften 12
2.5.2.1 Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) 12
2.5.2.2 Die offene Handelsgesellschaft (OHG) 13
2.5.2.3 Die Partnerschaftsgesellschaft (PartG) 15
2.5.2.4 Die Kommanditgesellschaft (KG) 15
2.5.2.5 Die stille Gesellschaft (stG) 16
2.5.3 Kapitalgesellschaften 17
2.5.3.1 Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) 17
2.5.3.2 Die Aktiengesellschaft (AG) 19
2.5.3.3 Die Europäische Aktiengesellschaft (SE) 21
2.5.3.4 Die Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) 22
2.5.4 Die eingetragene Genossenschaft (eG) 23
2.5.5 Mischformen 24
2.5.5.1 Die GmbH & Co. KG 24
2.5.5.2 Die Betriebsaufspaltung 24
2.5.5.3 Die GmbH & Still 25

2.6 Kritische Würdigung 25
2.7 Die Bedeutung der Rechtsformneutralität der Besteuerung 26

3. Die steuerliche Belastung von Personenunternehmungen und Kapitalgesellschaften im Vergleich 33

3.1 Die Ertragsbesteuerung 33
3.1.1 Die Erfolgs- und Einkunftsermittlung 34
3.1.2 Die Besteuerung thesaurierter und ausgeschütteter Gewinne bei einkommensteuerpflichtigen Anteilseignern 39
3.1.3 Der Gewerbeertrag 44
3.1.4 Die Abgeltungssteuer oder das Teileinkünfteverfahren 49
3.1.5 Die Veräußerungsgewinnbesteuerung 50
3.1.6 Die Erhebung der Abgeltungssteuer (Kapitalertragsteuerabzug) 54
3.1.7 Die Berücksichtigung von Verlusten 56
3.2 Die Substanzbesteuerung 58
3.3 Die Beurteilung der steuerlichen Vorteilhaftigkeit 59

4. Die steuerliche Belastung der Kombinationen von Personenunternehmungen und Kapitalgesellschaften 65

4.1 Die GmbH & Co. KG 66
4.1.1 Die Besteuerung der GmbH & Co. KG 67
4.1.1.1 Ertragsteuerliche Besonderheiten der GmbH & Co. KG 69
4.1.1.2 Substanzsteuerliche Besonderheiten der GmbH & Co. KG 76
4.1.2 Die Beurteilung der steuerlichen Vorteilhaftigkeit der GmbH & Co. KG 76
4.2 Die Betriebsaufspaltung 78
4.2.1 Die Besteuerung der typischen Betriebsaufspaltung 81
4.2.2 Die Beurteilung der steuerlichen Vorteilhaftigkeit der typischen Betriebsaufspaltung 87
4.3 Die GmbH & Still 88
4.3.1 Die Besteuerung der GmbH & Still 89
4.3.1.1 Die atypische GmbH & Still 90
4.3.1.2 Die typische GmbH & Still 91
4.3.2 Die Beurteilung der steuerlichen Vorteilhaftigkeit der GmbH & Still 91

5. Steuerbelastungsrechnungen 99

5.1 Die steuerliche Belastung der Alternative OHG 101
5.1.1 Die Besteuerung auf Ebene der Gesellschaft: Die Gewerbesteuer 101
5.1.2 Die Besteuerung auf Ebene der OHG-Gesellschafter 103
5.1.2.1 Die Einkommensteuer 103

5.1.2.2 Der Solidaritätszuschlag 105
5.1.2.3 Die Gesamtbelastung auf Ebene der OHG-Gesellschafter 105
5.1.3 Die steuerliche Gesamtbelastung der Alternative OHG 105
5.2 Die steuerliche Belastung der Alternative GmbH 106
5.2.1 Die Besteuerung auf Ebene der Gesellschaft 106
5.2.1.1 Die Gewerbesteuer 106
5.2.1.2 Die Körperschaftsteuer 106
5.2.1.3 Die Kapitalertragsteuer 107
5.2.1.4 Der Solidaritätszuschlag 107
5.2.1.5 Die Gesamtbelastung auf Ebene der GmbH 107
5.2.2 Die Gesamtbelastung auf Ebene der Gesellschafter 107
5.2.2.1 Die Einkommensteuer 107
5.2.2.2 Der Solidaritätszuschlag 109
5.2.2.3 Die Gesamtbelastung auf Ebene der Gesellschafter der GmbH 109
5.2.3 Die steuerliche Gesamtbelastung der Alternative GmbH 109
5.3 Die steuerliche Belastung der Alternative GmbH & Co. KG 110
5.3.1 Die Besteuerung auf Ebene der Gesellschaften 111
5.3.1.1 Die Gewerbesteuer der KG 111
5.3.1.2 Die Gewerbesteuer der GmbH 111
5.3.1.3 Die Körperschaftsteuer der GmbH 112
5.3.1.4 Die Kapitalertragsteuer 112
5.3.1.5 Der Solidaritätszuschlag 112
5.3.1.6 Die Gesamtbelastung auf Ebene der Gesellschaften 112
5.3.2 Die Besteuerung auf Ebene der Gesellschafter 113
5.3.2.1 Die Einkommensteuer 113
5.3.2.2 Der Solidaritätszuschlag 114
5.3.2.3 Die Gesamtbelastung auf Ebene der Gesellschafter A und B 115
5.3.3 Die steuerliche Gesamtbelastung der Alternative GmbH & Co. KG 115
5.4 Die steuerliche Belastung der Alternative Betriebsaufspaltung 116
5.4.1 Die Besteuerung auf Ebene der Gesellschaften 117
5.4.1.1 Die Gewerbesteuer der Betriebs-GmbH 117
5.4.1.2 Die Körperschaftsteuer 118
5.4.1.3 Die Kapitalertragsteuer 119
5.4.1.4 Der Solidaritätszuschlag 119
5.4.1.5 Die Gewerbesteuer der Besitz-OHG 119
5.4.1.6 Die Gesamtbelastung auf Ebene der Gesellschaften 120
5.4.2 Die Besteuerung auf Ebene der Gesellschafter 120
5.4.2.1 Die Einkommensteuer 120
5.4.2.2 Der Solidaritätszuschlag 122
5.4.2.3 Die Gesamtbelastung auf Ebene der Gesellschafter der Betriebsaufspaltung 122
5.4.3 Die steuerliche Gesamtbelastung der Alternative Betriebsaufspaltung 122
5.5 Die steuerliche Belastung der Alternative GmbH & Still 123
5.6 Interpretation der Belastungsrechnungen 124

5.6.1 Tabellarischer Überblick 124
5.6.2 Vergleich der Steuerbelastungen 125
5.6.2.1 Vergleich der Belastung mit Gewerbesteuer 125
5.6.2.2 Vergleich der Belastung mit Körperschaftsteuer 126
5.6.2.3 Vergleich der Belastung mit Solidaritätszuschlag auf Ebene der Gesellschaft 126
5.6.2.4 Vergleich der Belastung mit Einkommensteuer 126
5.6.2.5 Vergleich der Belastung mit Solidaritätszuschlag auf Ebene der Gesellschafter 127
5.6.2.6 Gesamtvergleich 127
5.7 Variation der Ausgangsdaten 128
5.7.1 Vorgehensweise 128
5.7.2 Variation der Größe „Hebesatz“ 128
5.7.2.1 Höherer Hebesatz 129
5.7.2.2 Niedrigerer Hebesatz 130
5.7.3 Variation der Größe „Geschäftsführergehälter“ 131
5.7.3.1 Höhere Geschäftsführergehälter 131
5.7.3.2 Niedrigere Geschäftsführergehälter 132
5.7.4 Variation der Größe „Pachtzinsen“ 133
5.7.4.1 Höhere Pachtzinsen 133
5.7.4.2 Niedrigere Pachtzinsen 134
5.7.5 Variation der Größe „langfristige Verbindlichkeiten“ 135
5.7.5.1 Höhere langfristige Verbindlichkeiten 135
5.7.5.2 Geringere langfristige Verbindlichkeiten 136
5.7.6 Variation der Größe „Anteil Gesellschafterdarlehen“ 137
5.7.7 Variation der Ausschüttungspolitik 138
5.7.7.1 Teilthesaurierung ohne Inanspruchnahme der Begünstigung nach § 34a EStG 140
5.7.7.2 Teilthesaurierung bei Inanspruchnahme der Begünstigung nach § 34a EStG 141
5.7.7.3 Vollthesaurierung bei Inanspruchnahme der Begünstigung nach § 34a EStG 142
5.7.8 Variation der Größe „Gewinn“ 145
5.7.8.1 Höherer Gewinn 145
5.7.8.2 Niedrigerer Gewinn 146
5.8 Gesamtbeurteilung 147
5.8.1 Tabellarischer Überblick 147
5.8.2 Beurteilung 149
5.9 Auswirkungen der Teilabschaffung des Solidaritätszuschlags ab dem Veranlagungszeitraum 2021 150

6. Die steuerliche Belastung von Unternehmungsgründungen 153

6.1 Die Ertragsbesteuerung 155

6.1.1 Die Sacheinlage in eine Einzelunternehmung oder eine Personengesellschaft 155
6.1.2 Die Sacheinlage in eine Kapitalgesellschaft 157
6.2 Die Verkehrsbesteuerung 158

7. Die steuerliche Behandlung von Umwandlungen 163

7.1 Zivilrechtliche und steuerrechtliche Grundlagen 164
7.1.1 Begriff der Umwandlung 165
7.1.2 Umwandlungsmöglichkeiten nach dem Umwandlungsgesetz 166
7.1.2.1 Verschmelzung 167
7.1.2.2 Spaltung 169
7.1.2.3 Vermögensübertragung 172
7.1.2.4 Formwechsel 173
7.1.3 Umwandlungsmöglichkeiten nach dem Umwandlungssteuergesetz 173
7.2 Die Verschmelzung 174
7.2.1 Die Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft 176
7.2.1.1 Ertragsteuerliche Auswirkungen auf der Ebene der übertragenden Kapitalgesellschaft und deren Gesellschafter 176
7.2.1.2 Ertragsteuerliche Auswirkungen auf der Ebene der übernehmenden Personengesellschaft bzw. deren Gesellschafter 181
7.2.1.3 Ertragsteuerliche Vorteilhaftigkeits- und Gestaltungsüberlegungen bei der Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft 189
7.2.2 Die Verschmelzung zweier oder mehrerer Kapitalgesellschaften 197
7.2.2.1 Ertragsteuerliche Auswirkungen auf der Ebene der übertragenden Kapitalgesellschaft 197
7.2.2.2 Ertragsteuerliche Auswirkungen auf der Ebene der übernehmenden Kapitalgesellschaft 200
7.2.2.3 Ertragsteuerliche Auswirkungen bei den Anteilseignern der übertragenden Kapitalgesellschaft 202
7.2.2.4 Ertragsteuerliche Vorteilhaftigkeits- und Gestaltungsüberlegungen bei der Verschmelzung von zwei Kapitalgesellschaften 204
7.3 Die Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch 207
7.3.1 Die Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft 208
7.3.1.1 Ertragsteuerliche Auswirkungen bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft 208
7.3.1.2 Ertragsteuerliche Auswirkungen beim Einbringenden 217

7.3.1.3 Ertragsteuerliche Vorteilhaftigkeits- und Gestaltungsüberlegungen bei der Sacheinlage in eine Kapitalgesellschaft 220
7.3.2 Anteilstausch 224
7.3.2.1 Ertragsteuerliche Auswirkungen bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft 225
7.3.2.2 Ertragsteuerliche Auswirkungen beim Einbringenden 225
7.3.2.3 Ertragsteuerliche Vorteilhaftigkeits- und Gestaltungsüberlegungen beim Anteilstausch 229
7.4 Die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils oder einer 100 %-igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft 229
7.4.1 Ertragsteuerliche Auswirkungen bei der übernehmenden Personengesellschaft 232
7.4.2 Ertragsteuerliche Auswirkungen beim Einbringenden 233
7.4.3 Ertragsteuerliche Vorteilhaftigkeits- und Gestaltungsüberlegungen bei der Einbringung in eine Personengesellschaft 235
7.5 Die Spaltung 235
7.5.1 Die Spaltung einer Kapitalgesellschaft 236
7.5.1.1 Ertragsteuerliche Auswirkungen der Auf- und Abspaltung auf eine andere Kapitalgesellschaft 237
7.5.1.2 Ertragsteuerliche Auswirkungen der Auf- und Abspaltung auf eine Personengesellschaft 239
7.5.1.3 Ertragsteuerliche Auswirkungen der Ausgliederung 239
7.5.2 Die Spaltung einer Personengesellschaft 239
7.6 Der Formwechsel 241
7.6.1 Ertragsteuerliche Auswirkungen des Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft 243
7.6.2 Ertragsteuerliche Auswirkungen des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft 243

Literaturverzeichnis 249
Rechtsquellenverzeichnis 269
Stichwortverzeichnis 275

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

ABB. 1:	Vorteilhaftigkeit Personenunternehmung vs. Kapitalgesellschaft in Abhängigkeit vom Steuersatz (ohne Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag)	40
ABB. 2:	Vorteilhaftigkeit Personenunternehmung vs. Kapitalgesellschaft in Abhängigkeit vom Steuersatz mit Berücksichtigung der Liquiditätswirkung des Solidaritätszuschlags (ohne Gewerbesteuer)	42
ABB. 3:	Vorteilhaftigkeit Personenunternehmung vs. Kapitalgesellschaft in Abhängigkeit vom Gewerbesteuerhebesatz	46
ABB. 4:	Abgeltungssteuer vs. Teileinkünfteverfahren	49
ABB. 5:	Veräußerungsgewinn bei der Veräußerung von Anteilen an Personengesellschaften im Vergleich zu Kapitalgesellschaftsanteilen	53
ABB. 6:	GmbH-Geschäftsführer ≠ Kommanditist, Geschäftsführungsvergütung von KG an GmbH-Geschäftsführer	71
ABB. 7:	GmbH-Geschäftsführer ≠ Kommanditist, Geschäftsführungsvergütung von KG an GmbH	73
ABB. 8:	GmbH-Geschäftsführer = Kommanditist, Geschäftsführungsvergütung von KG an GmbH-Geschäftsführer	75
ABB. 9:	Vergleich der Steuerschuldlasten im Grundfall	124
ABB. 10:	Absolute und relative Mehrbelastung (im Vergleich zur besten Alternative)	124
ABB. 11:	Effektive Gewerbesteuerbelastung	125
ABB. 12:	Körperschaftsteuerbelastung	126
ABB. 13:	Solidaritätszuschlagbelastung	126
ABB. 14:	Einkommensteuerbelastung (vor pauschalierter Anrechnung der GewSt)	127
ABB. 15:	Solidaritätszuschlagbelastung (vor pauschalierter Anrechnung der GewSt)	127
ABB. 16:	Vergleich der Steuerbelastungen bei höherem Hebesatz	129
ABB. 17:	Vergleich der Steuerbelastungen bei niedrigerem Hebesatz	130
ABB. 18:	Vergleich der Steuerbelastungen bei höheren Gehältern	131
ABB. 19:	Vergleich der Steuerbelastungen bei niedrigeren Gehältern	132
ABB. 20:	Vergleich der Steuerbelastungen bei höheren Pachtzinsen	133
ABB. 21:	Vergleich der Steuerbelastungen bei niedrigeren Pachtzinsen	134
ABB. 22:	Vergleich der Steuerbelastungen bei höheren langfristigen Verbindlichkeiten	135
ABB. 23:	Vergleich der Steuerbelastungen bei niedrigeren langfristigen Verbindlichkeiten	136
ABB. 24:	Vergleich der Steuerbelastungen bei Gesellschafterdarlehen	138
ABB. 25:	Vergleich der Steuerbelastungen Teilthesaurierung ohne Begünstigung nach § 34a EStG	140

ABB. 26: Vergleich der effektiven Steuerbelastungen der GmbH bei Teilthesaurierung ohne Begünstigung nach § 34a EStG 141
ABB. 27: Vergleich der Steuerbelastungen bei Teilthesaurierung mit Begünstigung nach § 34a EStG 141
ABB. 28: Vergleich der effektiven Steuerbelastungen bei Teilthesaurierung mit Begünstigung nach § 34a EStG 142
ABB. 29: Vergleich der Steuerbelastungen bei Vollthesaurierung mit Begünstigung nach § 34a EStG 144
ABB. 30: Vergleich der Steuerbelastungen bei höherem Gewinn 145
ABB. 31: Vergleich der Steuerbelastungen bei niedrigerem Gewinn 146
ABB. 32: Gegenüberstellung der Gesamtsteuerbelastungen; absolut 147
ABB. 33: Gegenüberstellung der Gesamtsteuerbelastungen; relative Abweichungen zur Gesamtbelastung der OHG 148
ABB. 34: Umwandlungsrecht 166
ABB. 35: Umwandlungen nach dem UmwG 166
ABB. 36: Arten der Verschmelzung 167
ABB. 37: Formen der Spaltung 169
ABB. 38: Möglichkeiten der Verschmelzung 175
ABB. 39: Bilanzielle Darstellung des Übernahmegewinns 183
ABB. 40: Ausnahmen von der Möglichkeit des Buchwertansatzes 214
ABB. 41: Veräußerungspreis der eingebrachten und Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile beim Anteilstausch 226
ABB. 42: Möglichkeiten der Spaltung einer Kapitalgesellschaft 236
ABB. 43: Möglichkeiten der Spaltung einer Personengesellschaft 240
ABB. 44: Möglichkeiten des Formwechsels 242

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

A

Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung, Anmerkungen
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage

B

BB	Betriebs-Berater
BetrVG	Betriebsverfassungsgesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksachen
Buchst.	Buchstabe/n
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise

C

ca.	circa

D

DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d. h.	das heißt
Doppelbuchst.	Doppelbuchstabe

E

eG	eingetragene Genossenschaft
Einf	Einführung

EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuerhinweise
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
et al.	und andere
etc.	et cetera
evtl.	eventuell
EU	Europäische Union
EWIV	Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum

F

f./ff.	folgend, folgende
FG	Finanzgericht
FinMin.	Finanzministerium
FR	Finanz-Rundschau

G

GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewSt	Gewerbesteuer
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GewStR	Gewerbesteuerrichtlinien
GF	Geschäftsführer
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GmbH & Co. KG	Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Compagnie Kommanditgesellschaft
grds.	grundsätzlich
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz

H

HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber

I

i. d. R.	in der Regel
i. H. d.	in Höhe des/r
i. H. v.	in Höhe von
i. S. d.	im Sinne des/r
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
insbes.	insbesondere

J

Jg.	Jahrgang

K

KapCoRiLiG	Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz
KapESt	Kapitalertragsteuer
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KStG	Körperschaftsteuergesetz

M

m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
max.	maximal
MicroBilG	Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz
MitbestG	Mitbestimmungsgesetz
Mio.	Millionen
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
Montan-MitbestimmungsG	Montan-Mitbestimmungsgesetz

N

n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenzeitschrift
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe

O

o. ä.	oder ähnlich
o. g.	oben genannt
o. Jg.	ohne Jahrgang
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft

P

p. a.	per annum
PartG	Partnerschaftsgesellschaft
PartGG	Partnerschaftsgesellschaftsgesetz
plc	public limited company
PublG	Publizitätsgesetz

R

Rn.	Randnummer/n
Rz.	Randziffer/n

S

s.	siehe
S.	Seite, Seiten
SE	Societas Europaea (Europäische Aktiengesellschaft)
SE-VO	SE-Verordnung
SEEG	Gesetz zur Einführung der europäischen Gesellschaft
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
Slg.	Amtliche Sammlung des EuGH
sog.	sogenannte/s/r
SolZ	Solidaritätszuschlag
SolZG	Solidaritätszuschlaggesetz
SprAuG	Sprecherausschussgesetz
stG	stille Gesellschaft
stpfl.	steuerpflichtig

T

Tz.	Textziffer/n

U

u. a.	unter anderem
u. ä.	und ähnlich
u. v. a.	und viele andere
UG	Unternehmergesellschaft
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStE	Umwandlungssteuererlass
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter

V

vgl.	vergleiche
VVaG	Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit
vs.	versus

W

WG	Wirtschaftsgüter
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz

Z

z. B.	zum Beispiel
zzgl.	zuzüglich

1. Einleitung

Die Wahl der Rechtsform ist eine langfristige, wenngleich nicht irreversible Entscheidung. Bei der Gründung muss eine Entscheidung über die Rechtsform, in der die Unternehmung betrieben werden soll, getroffen werden. Auch in der Folge ist immer dann, wenn sich wesentliche Daten innerhalb oder außerhalb der Unternehmung ändern, über die Rechtsform nachzudenken. Interne Änderungen liegen bspw. vor, wenn sich die Zusammensetzung der Gesellschafter ändert, externe, wenn sich die Steuergesetze ändern. Ein nachträglicher Wechsel der Rechtsform (Umwandlung) ist jederzeit möglich, ist aber mit Aufwendungen und unter Umständen auch mit Steuerzahlungen verbunden. Grundsätzlich bleibt den Eigentümern einer Unternehmung freigestellt, in welcher Rechtsform sie sich am Wirtschaftsleben beteiligen wollen.

Für privatwirtschaftliche Unternehmungen, auf die sich die nachfolgenden Ausführungen beschränken, kommen als Rechtsformen die einzelkaufmännische Unternehmung, die Personengesellschaft, die Kapitalgesellschaft und Mischformen zwischen Personen- und Kapitalgesellschaft, dabei insbesondere die GmbH & Co. KG, die Betriebsaufspaltung sowie die GmbH & Still, in Betracht.

Die wichtigsten Entscheidungskriterien bei der Rechtsformwahl sind Haftungsverhältnisse, Leitungsbefugnis, Beteiligung an Gewinn, Verlust und Vermögen, Finanzierungsmöglichkeiten, Steuerbelastungen, Mitwirkungsbefugnisse der Arbeitnehmer und persönliche Aspekte, wie bspw. die der Erbfolge. Daneben sind auch Publizitätspflichten und rechtsformspezifische Aufwendungen, z. B. Aufwand für Rechnungslegung, Pflichtprüfung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses, zu berücksichtigen.

Geht man davon aus, dass die betroffenen Individuen ihren Nutzen aus der Beteiligung an einer Unternehmung maximieren wollen, so müssen die relevanten Entscheidungskriterien unter Berücksichtigung der individuellen Präferenzen entsprechend gewichtet in deren Kalkül eingehen. Eine von vorneherein, d. h. für alle denkbaren Konstellationen, optimale Rechtsform gibt es nicht.

Vor allem bei mittelständischen Unternehmungen ist es möglich, die rechtsformabhängigen Rahmenbedingungen so zu gestalten, dass auch heterogenen Präferenzen der beteiligten Personen Rechnung getragen werden kann, ohne grds. Abstand von der Form der Personengesellschaft oder der Kapitalgesellschaft nehmen zu müssen. Da die Steuerbelastung der Rechtsformen sehr unterschiedlich ausfallen kann, erfordert die Entscheidung über eine Rechtsform eine genaue Analyse der steuerlichen Konsequenzen.

Dabei darf nicht vernachlässigt werden, dass die steuerrechtlichen Regelungen, die bei einer derartigen ökonomischen Untersuchung zu berücksichtigen sind, keineswegs sichere Daten für den gesamten Planungshorizont darstellen. Eine Interpretation der Ergebnisse von Steuerbelastungsrechnungen ist i. d. R. nur unter dem Vorbehalt der Unsicherheit möglich. Die Unsicherheit über die zukünftigen steuerlichen aber auch nichtsteuerlichen Rahmenbedingungen lässt es selbst bei individuellen einzelwirtschaftlichen Entscheidungssituationen nicht zu, eine eindeutige Antwort auf die Frage nach der optimalen Rechtsform zu geben.

Die Steuerbelastungen im Zusammenhang mit der Rechtsformwahl können in periodisch wiederkehrende Steuern sowie Einmalsteuern, die bei der Unternehmungsgründung oder beim Rechtsformwechsel anfallen, unterteilt werden. Steuern, die sowohl periodisch wiederkehrend

als auch in Form einer Einmalsteuer bei einer Unternehmensgründung oder bei einem Rechtsformwechsel auftreten, sind typischerweise die Einkommen-, die Körperschaft- und die Gewerbesteuer. Die Ermittlung der geeignetsten Rechtsform, in Bezug auf periodische Steuerbelastungen, erfolgt durch Steuerbelastungsvergleiche zwischen den unterschiedlichen Rechtsformen. Bei der Gründung oder der Umwandlung einer Unternehmung werden sowohl einmalige Belastungen mit Ertragsteuern untersucht, die in Form von Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer auftreten können, als auch Belastungen mit Verkehrsteuern, wie die Umsatz- und die Grunderwerbsteuer.

Es ist an dieser Stelle darauf hinzuweisen, dass grenzüberschreitende Vorgänge im Folgenden außer Acht bleiben. Die Berücksichtigung von solchen und den daraus resultierenden steuerlichen Konsequenzen würde den für dieses Buch abgesteckten Rahmen sprengen.

2. Die Bedeutung der Rechtsform aus einzel- und gesamtwirtschaftlicher Sicht

LERNZIELE

Nach der Bearbeitung des folgenden Kapitels sind Sie in der Lage,

- die Bedeutung der Rechtsformwahl für die Unternehmung zu beschreiben,
- das Entscheidungsproblem formal zu skizzieren und Probleme in diesem Zusammenhang zu erkennen,
- die Entscheidungskriterien für die Rechtsformwahl zu bestimmen,
- die Entscheidungskriterien in die Klassen rechtsgestaltende, unternehmensspezifische, wirtschaftliche und steuerliche Kriterien einzuordnen,
- die unterschiedlichen Merkmalsausprägungen der Rechtsformen Einzelunternehmung, Personengesellschaft (GbR, OHG, KG, stG), Kapitalgesellschaft (GmbH, AG, SE, KGaA), Genossenschaft und der Mischformen (GmbH & Co. KG, Betriebsaufspaltung, GmbH & Still) aufzuzeigen,
- die Unterschiede zwischen den Rechtsformen zu bewerten,
- den Begriff der Rechtsformneutralität zu definieren, kritisch zu hinterfragen und die Bedeutung für die Rechtsformwahl zu erläutern.

2.1 Die Rechtsform als Teil der Unternehmungsverfassung

Marktwirtschaftlich orientierte Wirtschaftssysteme zeichnen sich dadurch aus, dass in ihnen die Wirtschaftssubjekte ihre Entscheidungen über Markthandlungen weitgehend autonom, d. h. „ohne staatliche Vorgaben“, treffen. Dies gilt auch und in besonderem Maße für unternehmerische Entscheidungen, wobei im Schrifttum durchaus unterschiedliche Vorstellungen über den Ausdruck „unternehmerisch“ anzutreffen sind, weil sich dahinter wiederum divergierende Ansichten über den Begriff „Unternehmen“ verbergen. Wir folgen hier der Vorstellung Dieter Schneiders und sprechen im Folgenden nicht von Unternehmen, sondern von Unternehmungen als Handlungssystemen, kurz: Unternehmungen. Eine solche Unternehmung zeichnet sich durch folgende Eigenschaften aus:[1]

1. Sie führt als Anbieter in Absatzmärkten und als Nachfrager in Beschaffungsmärkten Marktprozesse durch.
2. Sie übt Marktzufuhrhandlungen aus.
3. Sie berechnet den erzielten Gewinn und verteilt diesen als Einkommen auf die in der Unternehmung gegen Gewinnbeteiligung mitwirkenden Personen und anspruchsberechtigten Institutionen.

1 Vgl. *Schneider* (1995), S. 99.

Hieraus wird eines unmittelbar deutlich: Von unternehmerischen Entscheidungen, also von Entscheidungen in Unternehmungen, sind i. d. R. mehrere Menschen betroffen, und zwar auch solche, die diese Entscheidungen nicht treffen. Da davon auszugehen ist, dass sich die Interessen der Betroffenen nicht oder zumindest nicht vollständig decken, entstehen Ordnungsprobleme, die durch bestimmte Regeln gelöst werden sollen. Zu diesen Regeln, Schneider spricht hier von Unternehmensregeln,[2] gehört die Unternehmungsverfassung. Es ist das Ziel der Unternehmungsverfassung, institutionelle Rahmenbedingungen zu schaffen, die zum einen den Entscheidungsprozess selbst regeln (wer darf was in welchem Maße) und zum anderen die Konsequenzen dieser Entscheidungen für die davon Betroffenen zumindest zum Teil festlegen.

Die Unternehmungsverfassung ordnet also die rechtlichen Beziehungen zwischen Unternehmung und Umwelt sowie innerhalb der Unternehmung. Der abzudeckende Regelungsbedarf wird wesentlich durch das Verständnis der Institution Unternehmung determiniert. Das Schrifttum nennt drei Grundmodelle der Unternehmungsverfassung:[3]

- das Modell der Eigentümer-Unternehmung,
- das Modell der Management-geleiteten Unternehmung und
- das Koalitionsmodell der Unternehmung.

Gerade heutzutage erfolgt bei der Festlegung des Regelungsbedarfs eine zunehmende Orientierung am Koalitionsmodell der Unternehmung,[4] womit weitgehend die Interessen aller von unternehmerischen Entscheidungen betroffenen Menschen Berücksichtigung finden sollen, also nicht nur die der Eigentümer bzw. Anteilseigner und angestellten Manager, sondern auch die der Arbeitnehmer, Gläubiger, Kunden und Lieferanten und des Staates (Stakeholder-Orientierung).

Die Unternehmungsverfassung schränkt die Autonomie, unter der unternehmerische Entscheidungen getroffen werden können, ein. Durch das Institut der Rechtsform ermöglicht es die Unternehmungsverfassung den hinter der Unternehmung stehenden Personen aber, den Umfang dieser Beschränkungen mit zu gestalten. Anders ausgedrückt: Mit der Wahl einer bestimmten Rechtsform erfolgt die Rechtsgestaltung des Innen- und des Außenverhältnisses gem. den individuellen Wünschen der Entscheidungsträger in einem abgegrenzten Rahmen.

2.2 Das Entscheidungsproblem „Wahl der Rechtsform“

Im Schrifttum wird die Entscheidung darüber, in welcher Rechtsform eine Unternehmung betrieben werden soll, als konstitutive Entscheidung aufgefasst, da sie nicht unmittelbar den Leistungsprozess betrifft, bzgl. dessen optimaler Gestaltung laufend Entscheidungen zu treffen sind. Vielmehr werden hier die Rahmenbedingungen abgesteckt, unter denen eine Unternehmung tätig ist, wobei aus diesen sowohl rechtliche als auch wirtschaftliche Konsequenzen folgen.

Die Entscheidung für eine bestimmte Rechtsform ist zunächst im Gründungsstadium erforderlich. Sie ist aber nicht irreversibel, d. h., die Rechtsform kann im Lauf der Existenz einer Unter-

2 Vgl. *Schneider* (1997), S. 59.
3 Vgl. etwa *Kistner/Steven* (2002), S. 316 ff.
4 Vgl. hierzu auch die Ausführungen von *Kübler/Assmann* (2006), § 2 Abs. 3 EStG, hier insbes. S. 15 ff.

nehmung gewechselt werden. Die Notwendigkeit für den Wechsel der Rechtsform kann sich bei Änderung der persönlichen, wirtschaftlichen oder rechtlichen Verhältnisse ergeben. Der Vorgang des Rechtsformwechsels wird als Umwandlung bezeichnet. Die Umwandlung ist jedoch sowohl mit formalen als auch materiellen Aufwendungen verbunden. Die Entscheidung für eine Rechtsform hat deshalb grds. sowohl kurzfristige als auch langfristige Wirkung. Bei der Wahl einer Rechtsform aus einer Menge von zur Verfügung stehenden Alternativen sind alle Aspekte zu berücksichtigen, bzgl. derer sich rechtsformspezifisch unterschiedliche Konsequenzen ergeben. Es gilt somit nicht ein Kriterium, anhand dessen die Entscheidung für eine bestimmte Rechtsform getroffen werden kann. Vielmehr werden mehrere Kriterien zu berücksichtigen sein, die sich aus den rechtsformspezifischen Ausprägungen verschiedener Merkmale, wie z. B. dem Haftungsumfang, ergeben.

Man kann den ablaufenden Entscheidungsprozess wie folgt formal skizzieren: Nehmen wir an, dass n verschiedene Rechtsformen $R_1, \ldots, R_n$ zur Auswahl stehen. Diese Rechtsformen können sich bzgl. der m Merkmale $K_1, \ldots, K_m$ unterscheiden. Mit $K_i (R_j)$ sei die Ausprägung des Merkmals K_i bezeichnet, wenn die Rechtsform R_j gewählt wird. Der Entscheidungsträger bewertet die Rechtsform R_j anhand der Ausprägungen der verschiedenen Merkmale:

$$F_j = F [K_1 (R_j), \ldots, K_m (R_j)],$$

wobei F die Bewertung der Rechtsform R_j als Funktion der Ausprägungen der Merkmale $K_1, \ldots, K_m$ darstellt. Es wäre jedoch falsch, sich hierunter eine funktionale Beziehung im streng mathematischen Sinne vorzustellen. Der Entscheidungsträger wählt die Rechtsform, für die er die höchste Bewertung erhält, d. h., er löst das „Optimierungsproblem“

$$max_j F_j.$$

Dabei ist zu beachten, dass die individuelle Bewertung auch durch den Zweck der unternehmerischen Tätigkeit geprägt sein kann. Ist z. B. die Tätigkeit und damit der aus ihr resultierende Erfolg mit wenig Unsicherheit behaftet, so wird die Haftung bei der Bewertung von eher untergeordneter Bedeutung sein.

Dass diese formale Darstellung letztlich hinter den Ansprüchen zurückbleibt, die man gewöhnlich an ein mathematisches Modell stellt, hat mehrere Gründe. So lassen sich die Ausprägungen einiger Merkmale nicht quantitativ messen. Betrachtet man etwa das Merkmal „Haftungsumfang“, so könnte man dessen Ausprägungen mit „unbeschränkt“ und „beschränkt“ bezeichnen. Diese Ausprägungen unterliegen per se keiner Ordnung i. S. v. besser oder schlechter. Betrachten wir ein weiteres Merkmal „Fremdfinanzierungsmöglichkeiten“. Hier ergibt sich zusätzlich zur fehlenden Quantifizierbarkeit das Problem, dass die Ausprägungen des Merkmals in einer bestimmten Art und Weise von den Ausprägungen des Merkmals „Haftungsumfang“ abhängen, wobei sich diese Abhängigkeitsbeziehung selbst wiederum einer quantitativen Abbildung weitgehend entzieht. Sind mehrere Personen an der Entscheidungsfindung beteiligt, wird die Situation ungleich komplexer. Hier kann nicht einfach eine wie auch immer gewichtete Summe der Einzelbewertungen zur Entscheidung herangezogen werden. Vielmehr müssen die Ausprägungen der einzelnen Merkmale gemeinsam bewertet werden, weil unter Umständen eine Rechtsform bei einem bestimmten Merkmal für verschiedene Personen, die an der Unternehmung beteiligt sind, unterschiedliche Ausprägungen zulässt. Wenn etwa zwei Personen eine Unternehmung betreiben wollen, so ist eine Rechtsform, die bzgl. eines Merkmals „Geschäftsführungsbefugnis“ bestimmte Personen von derselben ausschließt, in Hinblick auf dieses Merk-

mal grds. dann positiv zu bewerten, wenn die davon betroffene Person sowieso keine intensivere Mitarbeit in der Unternehmung anstrebt. Hat man Einigkeit über die Bewertung der Ausprägungen der einzelnen Merkmale erzielt, so können sich natürlich noch unterschiedliche Vorstellungen über die Gewichtung der einzelnen Merkmale gegenüberstehen.

Die Wahl der Rechtsform stellt sich somit als vielschichtiges Entscheidungsproblem dar. Nur wenn alle Entscheidungsträger eine stark ausgeprägte Präferenz für ein und dasselbe Merkmal haben, z. B. für das Merkmal „Höhe der Steuerbelastung", dürfte sich die Entscheidungsfindung als relativ unproblematisch erweisen.

2.3 Die Entscheidungskriterien

Wie oben schon gesagt, müssen bei der Wahl der Rechtsform alle Merkmale berücksichtigt werden, bzgl. derer rechtsformspezifisch unterschiedliche Ausprägungen auftreten können. Im Folgenden werden die zu berücksichtigenden Merkmale aufgelistet, wobei sie nach ihrem Wesen klassifiziert werden sollen. Unter rechtsgestaltenden Kriterien verstehen wir hier solche, die die Regelungen bzgl. der direkten Rechtsbeziehungen im Außen- oder im Innenverhältnis betreffen, d. h., unmittelbar betroffen sind hier auch stets die Kapitalgeber. Unternehmungsspezifische Kriterien sind dagegen solche, die für die Unternehmung als solche bestimmte rechtsformabhängige Verpflichtungen im Außen- oder Innenverhältnis beinhalten, ohne dass die Kapitalgeber unmittelbar betroffen sind. Als wirtschaftliche Kriterien sollen solche aufgefasst werden, die direkt die Zahlungsströme der Unternehmung betreffen. Und schließlich sollen noch steuerliche Kriterien einbezogen werden. Demgemäß betrachten wir:

- **rechtsgestaltende Kriterien:**
  - im Außenverhältnis:
    - die Haftung der Kapitalgeber gegenüber den Gläubigern,
    - die Befugnis der Vertretung der Unternehmung gegenüber Dritten,
  - im Innenverhältnis:
    - die Befugnis zur Führung der Geschäfte,
    - die Verteilung des Gewinns und des Verlusts,
- **unternehmensspezifische Kriterien:**
  - die Publizitätspflicht,
  - Art und Umfang der Mitbestimmung,
- **wirtschaftliche Kriterien:**
  - die Aufwendungen der Rechtsform,
  - die Finanzierungsmöglichkeiten,
- **steuerliche Kriterien:**
  - die Steuerbelastung,
  - steuerliche Risiken.

Im Folgenden soll der Inhalt der einzelnen Kriterien näher erläutert werden. Nicht einbezogen werden dagegen Planungen zur Unternehmernachfolge, die aber in Einzelfällen eine wichtige Rolle spielen können.

2.3.1 Die Haftung

Zwischen einer Unternehmung und außenstehenden Dritten können schuldrechtliche Beziehungen bestehen. Ebenso sind solche Beziehungen auch zwischen einer Unternehmung und den hinter ihr stehenden Kapitalgebern möglich. Damit stellt sich die Frage, in welchem Umfang die Kapitalgeber für die Verbindlichkeiten der Unternehmung einstehen müssen. Dabei ist zunächst zu klären, in welchem Maße die Haftung von der Höhe des gegebenen Eigenkapitals abhängt. Haftet der Kapitalgeber mit seinem gesamten Vermögen, also nicht nur in Höhe seiner Kapitaleinlage, so spricht man von unbeschränkter Haftung. Ist dagegen die Haftung auf die Kapitaleinlage begrenzt, so spricht man von beschränkter Haftung. Bei mehreren Kapitalgebern ist zu fragen, ob die Haftung für einige Kapitalgeber vertraglich eingeschränkt oder hierarchisch ausgestaltet werden kann.

2.3.2 Die Vertretungsbefugnis

Hier ist zu regeln, wer die Unternehmung nach außen gegenüber Dritten vertritt, wer also z. B. Verträge mit Kunden, Lieferanten oder Fremdkapitalgebern abschließen darf. Hierfür kommen die Kapitalgeber oder in Einschränkung einige davon oder von den Kapitalgebern beauftragte Personen in Frage. Die Vertretungsbefugnis kann grds. in Zusammenhang mit dem Ausmaß der Haftung angesehen werden. Auch hier ist aber zu fragen, inwieweit allgemeine gesetzliche Regelungen durch vertragliche Vereinbarungen modifiziert werden können. Dies kann insbes. die Frage nach Einzel- oder Gesamtvertretungsmacht oder den möglichen Ausschluss einzelner Kapitalgeber von der Vertretung betreffen.

2.3.3 Die Geschäftsführungsbefugnis

Die Geschäftsführungsbefugnis betrifft das Innenverhältnis. Sie umfasst grds. die Entscheidungsgewalt über alle Maßnahmen in der Unternehmung, wie z. B. Produktions-, Absatz-, Finanzierungs- und Personalentscheidungen, sofern es sich nicht um sog. Grundlagengeschäfte handelt, die eine Änderung der gesellschaftsvertraglichen Verhältnisse zur Folge hätten. Zum Teil sind derartige Entscheidungen mit Folgehandlungen verbunden, die das Außenverhältnis betreffen.

Auch hier kann, in Abhängigkeit vom Ausmaß der Haftung, die Geschäftsführung bei allen oder bei einigen Kapitalgebern oder bei von diesen beauftragten Personen liegen. Hinsichtlich möglicher vertraglicher Modifikationen allgemeiner Regelungen gilt das Gleiche wie bei der Vertretungsbefugnis.

2.3.4 Die Gewinn- und Verlustbeteiligung

Hier ist zu regeln, wie die an der Unternehmung beteiligten Kapitalgeber am Gewinn partizipieren bzw. wie ein Verlust auf sie zu verteilen ist. In diesem Zusammenhang ist auch zu klären, ob und in welchem Maße die Kapitalgeber berechtigt sind, schon vor Ablauf eines Geschäftsjahres und damit vor Feststellung, ob überhaupt ein verteilungsfähiger Gewinn erwirtschaftet wurde, Entnahmen aus dem Gesellschaftsvermögen vorzunehmen. Ebenso ist zu fragen, inwieweit die allgemeinen gesetzlichen Regelungen verbindlich sind oder vertraglich nach den Präferenzen der Kapitalgeber festgelegt werden können.

2.3.5 Die Publizitätspflicht

Wir hatten schon zu Beginn dieses Kapitels bemerkt, dass die unterschiedlichsten Personenkreise und Institutionen von unternehmerischen Entscheidungen betroffen sein können, so z. B. Gläubiger, Eigenkapitalgeber, Arbeitnehmer oder der Staat. Diese werden deshalb ein Interesse daran haben, Informationen über die wirtschaftliche Lage und alle für diese relevanten Tatbestände zu erlangen. Es sind daher Regelungen zu treffen, ob, in welchem Ausmaß und in welcher Form eine Unternehmung Informationen an Interessierte weiterzugeben hat. Wir werden sehen, dass der Gesetzgeber den Umfang der Publizitätspflicht nicht nur von der Rechtsform, sondern auch noch von einem weiteren Charakteristikum, der Unternehmensgröße, abhängig macht.

2.3.6 Art und Umfang der Mitbestimmung

Es sind Regelungen darüber zu treffen, ob und in welchem Maße die in der Unternehmung tätigen Mitarbeiter auf die unternehmerischen Entscheidungsprozesse Einfluss nehmen können. Dies kann auf direktem Wege dadurch geschehen, dass die Arbeitnehmer in einigen der Organe, die diese Entscheidungsprozesse tragen, vertreten sind (eigentliche Mitbestimmung). Indirekt kann die Möglichkeit zur Einflussnahme vorliegen, wenn sich die Mitbestimmungsrechte der Arbeitnehmer auf der betrieblichen Ebene auf unternehmerische Entscheidungen auswirken (Betriebsverfassung). Auch bzgl. der Mitbestimmung kommt der Unternehmensgröße eine wesentliche Bedeutung zu.

2.3.7 Die Aufwendungen der Rechtsform

Aufgrund der unterschiedlichen Vorschriften für die verschiedenen Rechtsformen bzgl. der einzelnen Merkmale, aber auch wegen der grundsätzlichen strukturellen Unterschiede der Rechtsformen, verursacht die Wahl einer bestimmten Form Aufwendungen in unterschiedlicher Höhe. Hierbei ist zwischen einmaligen und laufenden Aufwendungen zu unterscheiden, wobei den laufenden insofern eine größere Bedeutung zukommt, als diese als Kostenfaktor in den Folgejahren stets die Höhe des erwirtschafteten Gewinns beeinflussen.

2.3.8 Die Finanzierungsmöglichkeiten

Bei der Wahl der Rechtsform ist zu berücksichtigen, ob und in welchem Maße die Beschaffung von Kapital in seinen verschiedenen Ausprägungen (Eigen- vs. Fremdfinanzierung, Innen- vs. Außenfinanzierung) durch die Entscheidung für eine bestimmte Rechtsform beeinflusst wird. Dabei kann bei einzelnen Rechtsformen eine Mindestausstattung mit Eigenkapital vorgeschrieben werden. Diese Mindestausstattung und die Eigenkapitalbeschaffungsmöglichkeiten sowie der Umfang der Haftung können die Möglichkeiten der Beschaffung von Fremdkapital beeinflussen.

2.3.9 Die Steuerbelastung

Der Zusammenhang zwischen Rechtsform und Steuerbelastung ist komplexer Natur. Zum einen schreiben die Steuergesetze in Abhängigkeit von der Rechtsform eine unterschiedliche Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen vor. Zum anderen wird auf den so ermittelten steuerlichen Erfolg einer Unternehmung ein rechtsformabhängiger Tarif angewendet. Darüber hinaus ist zu beachten, dass der wirtschaftliche Erfolg in seiner Höhe möglicherweise von der Rechtsform abhängt und somit ein weiterer Einfluss auf die Steuerbelastung entstehen kann. Formal bedeutet dies, dass sich die Steuerbelastung S als eine rechtsformabhängige Tarifbelastung T ergibt, wobei diese auf eine rechtsformabhängige Bemessungsgrundlage B anzuwenden ist, die mit dem wirtschaftlichen Erfolg E der Unternehmung in Zusammenhang steht, wobei dieser wiederum möglicherweise von der Rechtsform beeinflusst wird, d. h., es gilt

$$S(R) = T\,[R, B(R, E(R))],$$

wobei R die zugrunde liegende Rechtsform angibt. Ist der wirtschaftliche Erfolg E von R unabhängig, so vereinfacht sich dieser Ausdruck zu

$$S(R) = T\,[R, B(R, E)].$$

Nur in diesem Fall ist es zulässig, die Steuerbelastung unterschiedlicher Rechtsformen ausschließlich auf der Basis der relevanten steuerrechtlichen Vorschriften miteinander zu vergleichen.

Auch hier muss gesagt werden, dass diese Art der Darstellung kein Versuch sein soll, die Ermittlung der Steuerbelastung in streng mathematischem Sinne zu formalisieren, sondern vielmehr als Unterstützung dienen soll, den komplexen Zusammenhang zwischen Rechtsform und Steuerbelastung transparent zu machen. So ist insbes. zu beachten, dass bei verschiedenen Rechtsformen die Steuerbelastung zusätzlich von der Gewinnverwendung abhängt, was in der obigen formalen Darstellung nicht zum Ausdruck kommt.

Neben der Steuerbelastung spielen auch Risiken bzgl. der Besteuerung im Zusammenhang mit der Rechtsformentscheidungen eine Rolle. So hängt die Ausübung bestimmter rechtsformspezifischer steuerlicher Wahlrechte von Zukunftsprognosen über die Entwicklung der Steuersätze, der Gewinne, der individuellen Liquiditätsbedürfnisse der Gesellschafter oder des Umgangs mit unklaren Sachverhalten in Betriebsprüfungen oder Einspruch- oder Gerichtsverfahren ab.[5] Auch dieser Aspekt kommt in der oben gewählten vereinfachten formalen Darstellung nicht zum Ausdruck.

5 Zu denken ist hier etwa an die Nutzung der Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG oder den Umgang mit Nutzungsvergütungen an Gesellschafter im Zusammenhang mit geistigem Eigentum oder digitalen Geschäftsmodellen.

2.4 Die Rechtsformalternativen

Für **privatwirtschaftliche Unternehmungen** stehen grds. die folgenden Rechtsformen zur Wahl:

- Einzelunternehmungen,
- Personengesellschaften:
  - Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR),
  - Offene Handelsgesellschaft (OHG),
  - Partnerschaftsgesellschaft (PartG),
  - Kommanditgesellschaft (KG),
  - Stille Gesellschaft (stG),
- Kapitalgesellschaften:
  - Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH),
  - Aktiengesellschaft (AG),
  - Europäische Aktiengesellschaft (SE),
  - Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA),
- Genossenschaften,
- Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (VVaG).

Auf Sonderformen (Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV), Reederei, Stiftungen etc.) soll im Folgenden nicht eingegangen werden. Neben den oben aufgezählten reinen Rechtsformen haben sich in der Praxis sog. **Mischformen** herausgebildet, die insbes. aus steuerlicher Sicht interessant sein können. Die wesentlichen Mischformen sind:

- GmbH & Co. KG,
- Doppelgesellschaft (Betriebsaufspaltung),
- GmbH & Still.

Andere mögliche Mischformen (z. B. AG & Co. KG) spielen dagegen keine bedeutende Rolle.

Die Wahlfreiheit zwischen den einzelnen Rechtsformen ist in einigen Fällen eingeschränkt. Bei Hypothekenbanken, Kapitalanlagegesellschaften, Schiffspfandbriefbanken, bestimmten Versicherungen und Wohnungsunternehmen hat die Rechtsformwahl in den durch spezielle Gesetze geregelten Grenzen zu erfolgen. So dürfen etwa Kapitalanlagegesellschaften nur in der Form der GmbH oder der AG geführt werden. Auf der anderen Seite stehen bestimmte Rechtsformen nicht allen Unternehmungen zur Wahl. So kann die Form des VVaG nur von Versicherungsgesellschaften gewählt werden, die Genossenschaft kommt als Rechtsform nur für solche Unternehmungen in Betracht, die die Voraussetzungen des § 1 GenG erfüllen. Daneben knüpft das Recht an einzelne Rechtsformen Mindestanforderungen, etwa an die Mindesthöhe des Eigen-

kapitals (GmbH: 25.000 €[6], AG: 50.000 €) oder an die Mindestzahl der Mitglieder (Genossenschaften: 3).

Für die weiteren Ausführungen sollen Einzelunternehmungen und Personengesellschaften unter dem Begriff „Personenunternehmungen" subsumiert werden. Hierdurch soll die i. d. R. bei diesen Rechtsformen anzutreffende enge Beziehung zwischen den (wirtschaftlichen) Eigentümern (Eigenkapitalgeber) und den in der Unternehmung maßgeblichen Entscheidungsträgern („Manager"), meist ausgeprägt durch Personenidentität, ausgedrückt werden.

2.5 Rechtsformen und Entscheidungskriterien

Im Folgenden sollen die Unterschiede in den Merkmalsausprägungen bzgl. der oben angeführten Entscheidungskriterien für die einzelnen Rechtsformen aufgezeigt werden, wobei eine Beschränkung auf die wesentlichen Aspekte erfolgt. Bezüglich einer detaillierten Darstellung der gesellschaftsrechtlichen Grundlagen sei auf die am Ende dieses Kapitels aufgeführte Literatur, insbes. auf *Kübler/Assmann* (2006), verwiesen. Auf eine Kurzdarstellung der steuerrechtlichen Konsequenzen wird hier selbstverständlich verzichtet, da diese ausführlich in den folgenden Kapiteln aufgezeigt werden.

2.5.1 Die Einzelunternehmung

Bei der Einzelunternehmung liegen Entscheidungskompetenz und Verantwortung allein in der Hand des Inhabers. Die Rechtsgrundlagen bilden die allgemeinen Bestimmungen des HGB (§§ 1–104) sowie einzelne Bestimmungen des BGB. Die Gründung erfolgt formlos, die Firma der Unternehmung muss die Bezeichnung „eingetragener Kaufmann", „eingetragene Kauffrau" oder eine geeignete Abkürzung enthalten (§ 19 Abs. 1 Nr. 1 HGB). Gilt der Unternehmer als Kaufmann i. S. v. § 1 Abs. 1 HGB, so hat eine Eintragung der Firma in das Handelsregister zu erfolgen (§ 29 HGB). Der Unternehmer haftet für die Schulden der Unternehmung allein und uneingeschränkt, d. h. mit dem gesamten Geschäfts- und Privatvermögen. Er kann unter seiner Firma klagen und verklagt werden.

Dem Einzelunternehmer allein obliegt die Vertretungs- und Geschäftsführungsbefugnis, er kann diese jedoch teilweise delegieren. Eine solche Delegierung kann in unterschiedlich starker Ausprägung erfolgen. Wird Prokura erteilt, so sind die damit verbundenen Vollmachten sehr weitgehend, sie beziehen sich auch auf Geschäfts- und Rechtshandlungen, die über den üblichen Rahmen des Handelsgewerbes hinausgehen. Für die Veräußerung und Belastung von Grundstücken muss die Befugnis besonders erteilt werden. Ausgeschlossen sind die Anmeldung von Handelsregistereintragungen, die Zeichnung von Bilanzen und Steuererklärungen, die Erteilung von Prokura und die Anmeldung der Insolvenz. Die Prokura kann als Einzel- oder Gesamtprokura erteilt werden, sie ist in jedem Fall vom Inhaber des Handelsgeschäfts in das Handelsregister einzutragen. Die Erteilung einer Handlungsvollmacht beschränkt sich dagegen i. d. R. auf solche Rechtsgeschäfte, die das betriebene Handelsgewerbe gewöhnlich mit sich bringt. Die

6 Durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) sind einige Sonderregelungen eingeführt worden, die auch die Gründung einer GmbH mit einer Mindesteinlage von 1 € ermöglichen. Vgl. Kapitel 2.5.3.1.

Vollmacht kann weiter auf eine bestimmte Art von Rechtsgeschäften oder auf bestimmte Einzelgeschäfte eingeschränkt werden. Eine Eintragung der Handlungsvollmacht ins Handelsregister erfolgt nicht.

Der Gewinn einer Einzelunternehmung steht dem Unternehmer allein zu. Verluste hat er allein zu tragen. Eine Publizitätspflicht besteht nicht. Die Mitbestimmung ist ausgeschlossen, es finden lediglich die Vorschriften des Betriebsverfassungsgesetzes 1972 (BetrVG 1972) und des Gesetzes über Sprecherausschüsse der leitenden Angestellten von 1988 (SprAuG) Anwendung, sofern die notwendigen Kriterien erfüllt sind (mindestens fünf ständig beschäftigte Arbeitnehmer bzw. mindestens zehn leitende Angestellte).

Bei der Einzelunternehmung fallen im Allgemeinen nur einmalige Aufwendungen an, etwa dann, wenn eine Eintragung ins Handelsregister notwendig ist oder wenn notarielle Beglaubigungen und Beurkundungen vorzunehmen sind (z. B. bei Gesellschaftsverträgen oder Grundstückskäufen).

Der Einzelunternehmer kann seiner Unternehmung jederzeit Eigenkapital in beliebiger Höhe zuführen. Es besteht keine Pflicht zu einer Mindestausstattung. Nach oben ist die Eigenkapitalzufuhr wirtschaftlich durch das Privatvermögen des Unternehmers begrenzt. Sind diese Möglichkeiten ausgeschöpft, kann die Eigenkapitalbasis durch Aufnahme eines stillen Gesellschafters erweitert werden (vgl. Kapitel 2.5.2.5). Im Wege der Selbstfinanzierung ist eine Erweiterung durch die Nichtentnahme von Gewinnen, die in der Unternehmung erzielt worden sind, möglich. Das vorhandene Eigenkapital kann jederzeit durch den Unternehmer entnommen werden. Durch die unbeschränkte Haftung besteht für die Gläubiger der Unternehmung faktisch kein Unterschied zwischen dem Eigenkapital dieser Unternehmung und dem Privatvermögen des Unternehmers. Insofern sind auch die Möglichkeiten zur Aufnahme von Fremdkapital durch die Höhe des Privatvermögens begrenzt, da dieses zur Absicherung der Kredite herangezogen wird.

2.5.2 Personengesellschaften

2.5.2.1 Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR)

Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, auch als BGB-Gesellschaft bezeichnet, ist eine Personenvereinigung, deren Gesellschafter sich gegenseitig verpflichten, die Erreichung eines gemeinsamen Zweckes zu fördern (§ 705 BGB). Die Rechtsgrundlagen finden sich in den Bestimmungen des BGB (§§ 705–740). Die Gründung erfolgt formlos. Im Gesellschaftsvertrag muss der gemeinsame Zweck festgelegt und die Pflicht zur gemeinsamen Förderung begründet werden. Der Gesellschaftsvertrag kann dabei formfrei abgeschlossen werden. Der gemeinsame Zweck darf aber nicht auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma ausgerichtet sein, da ein solcher als Personenvereinigung nur in Form einer OHG oder KG möglich ist. Die GbR ist zur Führung einer im Handelsregister eingetragenen Firma nicht berechtigt, sie kann aber eine sog. Geschäftsbezeichnung führen, die den Gegenstand der Gesellschaft wiedergibt.

Die Haftung für die Verbindlichkeiten der GbR ist im BGB nicht erschöpfend geregelt. Im Allgemeinen wird eine unbeschränkte gesamtschuldnerische Haftung der Gesellschafter angenommen (§ 128 HGB analog). Durch geeignete Einschränkungen der Vertretungsmacht der handelnden Gesellschafter kann die Haftung auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt werden.