

PRAKTIKERWISSEN KOMPAKT

Die GmbH & Co. KG

Wolf-Georg Rohde/Stephan Hettler/Hans Ott

1. Auflage 2020



Steuerberater **MEDIEN** GmbH
VERLAG

Die GmbH & Co. KG

Wolf-Georg Rohde/Stephan Hettler/Hans Ott

1. Auflage 2020



Steuerberater **MEDIEN** GmbH
VERLAG

Autor: **Wolf-Georg Rohde, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater**
Stephan Hettler, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht
Prof. Dr. Hans Ott, vereidigter Buchprüfer/Steuerberater

Titel: Die GmbH & Co. KG

Reihe: Praktikerwissen kompakt, Bd. 14

Zitierempfehlung: Rohde/Hettler/Ott, Die GmbH & Co. KG, 1. Aufl. 2020, DWS-Verlag, Berlin

Herausgeber: DWS Steuerberater Medien GmbH
Behrenstraße 42
10117 Berlin

Tel.: 030/28 88 56 73

Fax: 030/28 88 56 70

Internet: www.dws-verlag.de

E-Mail: info@dws-verlag.de

Gesamtherstellung: DCM Druck Center Meckenheim GmbH,
www.druckcenter.de

DWS-Nr.: 312

ISBN: 978-3-946883-19-7

1. Auflage 2020

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung, der Übersetzung sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.

Die Erarbeitung des Buches erfolgte mit äußerster Sorgfalt. Für Vollständigkeit und Richtigkeit kann jedoch keine Gewähr übernommen werden.

Inhalt

Vorwort	9
1 Einleitung	10
2 Gründe für die Rechtswahl GmbH & Co. KG	12
2.1 Rechtliche Vorteile	12
2.2 Vorteile bei der Veröffentlichung von Jahresabschlüssen	14
2.3 Steuerliche Vorteile	17
2.3.1 Steuerliche Entlastung bei Verlusten	17
2.3.2 Variabilität der Gesellschaftereinlagen/Vermeidung von Nachteilen des steuerlichen Einlagekontos	18
2.3.3 Begünstigte Besteuerung von Veräußerungsgewinnen	18
2.3.4 Steuerliche Entlastung von Kaufpreisen über Buchwert	19
2.3.5 Gewerbesteuerliche Be- und Entlastung durch Anteilsveräußerungen	21
2.3.6 Vermeidung gewerbesteuerlicher Doppelbesteuerung	22
2.4 Typische Erscheinungsformen in der Praxis	23
3 Die GmbH & Co. KG im Zivilrecht	26
3.1 Wesen der GmbH & Co. KG	26
3.2 Gesetzliche Grundlagen	28
3.3 Komplementärin	29
3.4 Kommanditist(en)	30
3.5 Haftsumme und Einlage	31
3.6 Einheitsgesellschaft	32
3.7 Gründung	36
3.8 Geschäftsführung und Vertretung	39
3.9 Stimm- und Kontrollrechte	43
3.10 Handelsregister	45
3.11 Gesellschaftsvertrag	47
3.12 Gesellschafterkonten	51
3.13 Gesellschafterfinanzierung	53
3.14 Gewinn und Entnahmen	54
3.15 Haftung gemäß § 172 Abs. 4 HGB	56
3.16 Gesellschafterwechsel	59
3.17 Kündigung, Austritt, Ausschluss	63
3.18 Liquidation	66
3.19 Insolvenz	71

3.20	Umwandlungsrecht.....	73
3.20.1	Formwechsel in eine GmbH & Co. KG.....	73
3.20.2	Verschmelzung.....	79
3.21	Anwachsung.....	80
3.22	Doppel-/Mehrstöckige GmbH & Co. KG.....	84
3.23	Besondere Risiken.....	85
4	Die GmbH & Co. KG im Bilanzrecht.....	87
4.1	Grundlagen im HGB, Gleichstellung mit der Kapitalgesellschaft.....	87
4.2	Handels- und steuerrechtlicher Betriebsvermögensbegriff.....	88
4.3	Eigenkapitalausweis der GmbH & Co. KG.....	90
4.3.1	Eigenkapitalgliederung der GmbH & Co. KG.....	91
4.3.2	Ausweis der Kapitalanteile.....	92
4.3.3	Verlustverrechnung und Entnahmen im Kapitalanteil.....	94
4.3.4	Rücklagen.....	96
4.3.5	Besonderheiten bei der Einheitsgesellschaft.....	96
4.4	Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern.....	97
4.5	Abgrenzung zwischen Eigenkapital und Fremdkapital in der Praxis.....	99
4.5.1	Typische Fehlerquellen.....	99
4.5.2	Das Missverständnis des variablen Kapitalkontos.....	99
4.5.3	Einklang von Gesellschaftsvertrag und Eigenkapitalausweis.....	101
4.6	Entnahmen.....	103
4.6.1	Grundsatz.....	103
4.6.2	Besondere Entnahmeregelungen.....	104
4.7	Gewinn- und Verlustrechnung.....	105
4.7.1	Verwendung des Jahresergebnisses.....	106
4.7.2	Fiktiver Steueraufwand.....	106
4.8	Gewinn- und Verlustverteilung.....	107
4.8.1	Erfordernis der Individualregelung.....	107
4.8.2	Gewinnanteil der Komplementärin.....	107
4.8.3	Ermessensspielräume der Gesellschafterversammlung.....	108
4.8.4	Verzinsungen.....	108
4.8.5	Vorab-Vergütungen.....	109
4.8.6	Verlustverteilung und -verrechnung.....	111
4.9	Synoptische Darstellung beim Vierkontenmodell.....	112
4.10	Spiegelbild-Prinzip.....	115
4.10.1	Sonderbetriebsvermögen und Sonderbetriebsschulden.....	116
4.10.2	Anschaffungskosten.....	116
4.10.3	Anschaffungsnebenkosten.....	117
4.10.4	Abschreibungen bei Verlusten.....	117
4.10.5	Negatives Kapitalkonto.....	118

4.11	Bilanzierung bei Abfindung ausscheidender Gesellschafter	119
4.11.1	Buchwertabfindung	120
4.11.2	Verkehrswertabfindungen	121
4.11.2.1	Verrechnung mit Kapitalanteilen	121
4.11.2.2	Buchwertaufstockung	123
4.12	Konzernzugehörigkeit	124
4.13	Anhang	126
4.13.1	Persönlich haftende Gesellschafter	126
4.13.2	Gesamtbezüge der Geschäftsführung	126
4.13.3	Ausstehende Einlagen	127
4.13.4	Durch Entnahmen wiederauflebende Haftung	127
4.14	Lagebericht	129
4.15	Prüfungspflicht	129
4.16	Offenlegung	130
4.17	Bilanzielle Folgen aus Gesellschafterwechseln	130
4.17.1	Allgemeines	130
4.17.2	Gewerbesteuer auf Veräußerungsgewinn des Verkäufers	131
4.17.3	Gewerbesteuerersparnis Folgejahre aus Ergänzungsbilanz	131
4.17.4	Latente Steuern auf Gewerbesteuerersparnis	132
4.18	Rechnungslegung in der Liquidation	133
5	Die GmbH & Co. KG im Steuerrecht	135
5.1	Einkommensteuer	135
5.1.1	Einkunftsart und Mitunternehmerbegriff	135
5.1.2	Gewerblich geprägte GmbH & Co. KG	137
5.1.3	Einheits-GmbH & Co. KG	139
5.1.4	Mitunternehmerbegriff	140
5.2	Familien-GmbH & Co. KG	142
5.3	Ermittlung der Einkünfte der GmbH & Co. KG	144
5.3.1	Grundlagen	144
5.3.2	Gewinnermittlung in der Gesamthandsbilanz	146
5.3.3	Funktion von Ergänzungsbilanzen	153
5.3.4	Sonderbetriebsvermögen und Sonderbilanzen	155
5.3.5	Vorrang des Sonderbetriebsvermögens vor anderem Betriebsvermögen	161
5.3.6	Bilanzierungskonkurrenz bei Schwesterpersonengesellschaften bzw. mitunternehmerischer Betriebsaufspaltung	165
5.3.7	Unentgeltliche Übertragung von Anteilen an einer GmbH & Co. KG	171
5.3.8	Schenkungsteuerfalle bei Übertragung von Gesellschaftsanteilen ...	176
5.3.9	Veräußerung und Erwerb von Anteilen an einer GmbH & Co. KG ...	180
5.3.9.1	Steuervergünstigungen beim Veräußerer	180
5.3.9.2	Übertragung von Kommanditanteilen mit negativem Kapitalkonto ...	191

5.3.9.3	Abschreibungs- und Finanzierungsfragen beim Erwerber	193
5.3.9.3.1	Einsatz von Ergänzungsbilanzen	193
5.3.9.3.2	Abschreibungsfragen.....	197
5.3.9.3.3	Refinanzierungsdarlehen.....	199
5.4	Aufnahme eines neuen Gesellschafters in eine GmbH & Co. KG....	200
5.4.1	Unentgeltliche Aufnahme.....	200
5.4.2	Entgeltliche Aufnahme in eine Personengesellschaft.....	202
5.4.2.1	Zuzahlung in das Betriebsvermögen	203
5.4.2.2	Zuzahlung in das Privatvermögen	207
5.4.2.3	Begrenzung sonstiger Gegenleistungen	208
5.5	Realteilung und Sachwertabfindung.....	210
5.5.1	Realteilung.....	210
5.5.1.1	Realteilung mit Teilbetrieben	210
5.5.1.2	Realteilung mit Einzel-Wirtschaftsgütern.....	211
5.5.1.3	Zweistufige unechte Realteilung.....	213
5.5.2	Sachwertabfindung in das Privatvermögen.....	215
5.6	Wegfall der korrespondierenden Bilanzierung bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteils	216
5.7	Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter.....	218
5.7.1	Unentgeltliche Übertragung nach § 6 Abs. 5 EStG	218
5.7.2	Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.....	223
5.7.3	Übertragung nach § 6 Abs. 5 EStG gegen Minderung der Gesellschaftsrechte	226
5.8	Steuerfreie Rücklage nach § 6b EStG	228
5.8.1	Anwendungsbereiche.....	228
5.8.2	Reinvestition im EU/EWR-Ausland.....	230
5.8.3	Personenbezogene Betrachtung und Übertragungsmöglichkeiten ...	231
5.8.4	Bilanzielle Darstellung	233
5.8.5	Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen Schwester- Personengesellschaften	236
5.9	Grundzüge des § 15a EStG.....	241
5.9.1	Wirkungsweise der Verlustverrechnung	241
5.9.2	Überschießende Außenhaftung.....	246
5.9.3	Gewinnzurechnung durch Einlage- oder Haftungsminderung.....	248
5.9.4	Verlustverrechnung.....	250
5.9.5	Wechsel im Gesellschafterstatus	253
5.9.6	Liquidation der KG.....	253
5.10	Organschaft.....	254
5.11	Umwandlungssteuerrecht.....	256
5.11.1	Umwandlung eines Personenunternehmens in eine GmbH & Co. KG	256

5.11.1.1	Zivilrechtliche Grundzüge	256
5.11.1.2	Steuerrechtliche Behandlung	258
5.11.2	Umwandlung einer GmbH & Co. KG in eine Kapitalgesellschaft	259
5.11.2.1	Zivilrechtliche Grundzüge	259
5.11.2.2	Steuerrechtliche Behandlung	260
5.11.3	Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine GmbH & Co. KG	261
5.11.3.1	Zivilrechtliche Grundzüge	261
5.11.3.2	Steuerrechtliche Behandlung	263
5.11.3.3	Fiktive Ausschüttung der offenen Rücklagen	265
5.11.3.4	Ermittlung des Übernahmeergebnisses	267
5.11.3.5	Gewerbsteuerfälle nach § 18 Abs. 3 UmwStG	269
6	Gewerbsteuer	272
6.1	Beginn und Ende der Steuerpflicht	272
6.2	Ermittlung des Gewerbeertrags und der Gewerbesteuer	272
6.3	Gewerbsteuerliche Hinzurechnungen	273
6.4	Gewinne, Verluste und Erträge aus Beteiligungen	278
6.4.1	Gewinn- und Verlustanteile	278
6.4.2	Veräußerung von Gesellschaftsanteilen	284
6.5	Erweiterter Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG	288
6.6	Verluste	292
6.7	Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG	293
7	Andere Steuerarten und Sozialversicherung	296
7.1	Umsatzsteuer	296
7.1.1	Allgemeines	296
7.1.2	Umsätze mit Gesellschaftsanteilen	296
7.1.3	Organschaft	296
7.1.4	Leistungsbeziehungen von Gesellschaftern gegenüber der GmbH & Co. KG	298
7.1.5	Leistungsbeziehungen der GmbH & Co. KG gegenüber Gesellschaftern	300
7.1.6	Umsatzsteuer im Sonderbetriebsvermögen	300
7.2	Grunderwerbsteuer	301
7.2.1	Allgemeines	301
7.2.2	Steuersatzberechtigung der Länder	301
7.2.3	Begünstigungen und Befreiungen nach §§ 5, 6 GrEStG	301
7.2.4	Anteilsübertragungen und Anteilsvereinigung in einer Hand	303
7.2.5	Befreiungen nach § 3 GrEStG	303
7.2.6	Konzernklausel nach § 6a GrEStG	304
7.2.7	Reform des GrEStG speziell für Share Deals	304
7.3	Erbschaft- und Schenkungsteuer	305

7.3.1	Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht.....	305
7.3.2	Steuerklassen, Freibeträge und Steuersätze	307
7.3.3	Anteile an der GmbH & Co. KG als begünstigtes Vermögen	307
7.3.4	Begünstigungen bei einer GmbH & Co. KG	309
7.3.5	Verschonung bei der GmbH & Co. KG.....	315
7.3.5.1	Verschonungsabschlag, Abzugsbetrag und Vorweg-Abschlag	315
7.3.5.2	Lohnsummentest als Voraussetzung für den Verschonungsabschlag	318
7.3.5.3	Behaltensregelung nach § 13a Abs.6 ErbStG	319
7.3.5.4	Verschonungsabschlag bei Großerwerben von begünstigtem Vermögen	320
7.3.5.5	Verschonungsbedarfsprüfung.....	321
7.3.6	Tarifbegrenzung nach § 19a ErbStG.....	322
7.3.7	Besonderheiten bei einer rein vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG.....	322
7.4	Sozialversicherungsrecht	325
8	Vermögensverwaltende GmbH & Co. KGs.....	328
8.1	Erscheinungsformen der vermögensverwaltenden GmbH & Co. KGs.....	328
8.2	Gesellschaftsrechtliche Verhältnisse.....	331
8.3	Vermögensverwaltende GmbH & Co. KGs im Bilanzrecht.....	335
8.4	Vermögensverwaltende GmbH & Co. KGs im Steuerrecht	335
8.5	Praxis der steuerlichen Einkünfteermittlung	340
	Abkürzungsverzeichnis.....	346
	Stichwortverzeichnis.....	352
	Literaturverzeichnis.....	365

Vorwort

Die GmbH & Co. KG ist im Mittelstand zweite Wahl – oder, positiv ausgedrückt, die zweithäufigste Rechtsform nach der GmbH. In einer modernen Formulierung können wir sie als eine hybride Gesellschaftsform bezeichnen, die wesentliche Elemente einer Personengesellschaft mit denen einer Kapitalgesellschaft verknüpft. Sie zeichnet sich daher durch eine Vielzahl von Besonderheiten aus, gesellschaftsrechtlich, bilanzrechtlich und vor allem steuerlich. Gerade die steuerlichen Besonderheiten geben denen, die sich vorwiegend mit Kapitalgesellschaften beschäftigen, vielfältige Rätsel auf mit der Gefahr, dass die Beratung von GmbH & Co. KGs zur Angelegenheit von Spezialisten wird.

Die Erfolgsgeschichte dieser Rechtsform besteht schon sehr lange, sodass wir auf eine Vielzahl von Veröffentlichungen und Gerichtsurteilen zurückblicken können. Dementsprechend liegt umfangreiches Wissen vor. Dieses verliert sich indes in unzähligen Publikationen, die historisch gewachsen sind. Derjenige, der sich mit rechtlichen, finanziellen oder steuerlichen Fragen einer GmbH & Co. KG zu beschäftigen hat – und das sind vor allem auch Steuerberater – sieht manchmal den Wald vor lauter Bäumen nicht. Es war daher höchste Zeit, ein an der Praxis orientiertes Werk vorzulegen, dessen Aufbau und Inhalt das Grundverständnis für die GmbH & Co. KG erleichtert und Antworten auf praktische Fragen liefert. Die Kunst bestand weniger darin, das Thema mit Inhalt zu füllen als vielmehr es so auf das Wesentliche zu reduzieren, dass der Umfang überschaubar bleibt. „Praktikerwissen kompakt“ war dabei im Wortsinn unser Leitmotiv.

Unser Werk soll in voller Absicht einen Beitrag dazu leisten, dass die GmbH & Co. KG als alternative Rechtsform zur gängigen Kapitalgesellschaft ihre Attraktivität behält. Ihre Zeit ist nicht abgelaufen, sondern sie ist aktuell und modern. Insbesondere ihre rechtliche, bilanzielle und steuerliche Flexibilität macht die GmbH & Co. KG für viele Mittelständler eben doch zur ersten Wahl.

Wir danken Frau Dipl.-Kff. Marita Salomon für ihre wertvolle Mitarbeit und ihr Verständnis für gewisse Unzulänglichkeiten der Autoren.

Köln, im Januar 2020

Wolf-Georg Rohde
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Stephan Hettler
Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht

Prof. Dr. Hans Ott
vereidigter Buchprüfer
Steuerberater