

Leseprobe zu



Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns

## **Handbuch GmbH & Co. KG**

Gesellschaftsrecht – Steuerrecht

21. neu bearbeitete Auflage, 2016, 1401 Seiten, gebunden, Handbuch, 16 x 24cm

ISBN 978-3-504-32520-6

**149,00 €**

GmbH-Geschäftsführers der GmbH & Co. KG zugerechnet wird. Dabei gilt § 31 BGB sowohl im rechtsgeschäftlichen als auch im außer-rechtsgeschäftlichen Bereich (insbesondere bei unerlaubten Handlungen).<sup>1</sup> § 278 BGB findet bei der Zurechnung des Handelns des Vertretungsorgans im rechtsgeschäftlichen Bereich ebenso wenig Anwendung<sup>2</sup> wie § 831 BGB im deliktischen Bereich.<sup>3</sup>

## C. Haftung der Gesellschafter der GmbH & Co. KG

Die Haftungsverfassung der GmbH & Co. KG ist durch die Kombination der beschränkten Kommanditistenhaftung und der unbeschränkten Haftung der Komplementär-GmbH geprägt. 5.39

### I. Haftung der Komplementär-GmbH

#### 1. Unbeschränkte Haftung der Komplementär-GmbH

Die Komplementär-GmbH haftet den Gläubigern der GmbH & Co. KG für die Verbindlichkeiten der GmbH & Co. KG mit ihrem gesamten Vermögen **unmittelbar, persönlich und unbeschränkt** (§§ 161 Abs. 2, 128 Satz 1 HGB). Folglich müssen Gläubiger der GmbH & Co. KG nicht zunächst gegen die Gesellschaft vorgehen; sie können sich unmittelbar an die Komplementär-GmbH halten. Ausnahmen bestehen insoweit im Fall der Insolvenz (s. Rz. 10.1). 5.40

Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Verbindlichkeiten der GmbH & Co. KG und die der Komplementär-GmbH identisch sind.<sup>4</sup> Die Forderung gegen die Komplementär-GmbH ist **akzessorisch** zur Forderung gegen die KG (**Leitforderung**). Die Forderung gegen die KG bestimmt Inhalt und Umfang der Haftung der Komplementär-GmbH. Einwendungen gegen die Gesellschaftsverbindlichkeiten bestehen auch gegen die Komplementärhaftung. Folglich führt etwa ein Erlass gegenüber der GmbH & Co. KG auch zum Erlöschen der Haftung der Komplementär-GmbH.<sup>5</sup> Dabei ist der Begriff der Einwendungen weit zu verstehen. Umfasst werden auch **rechtshemmende Einreden** (bspw. Verjährung).<sup>6</sup> Wird die Verjährung der Forderungen gegenüber der Gesellschaft gehemmt, so wirkt sich dies auch zulasten der 5.41

1 Zur Anwendbarkeit des § 31 BGB auf die KG vgl. BGH v. 8.2.1952 – I ZR 92/51, NJW 1952, 537; Roth in Baumbach/Hopt, § 124 HGB Rz. 25; K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 10 IV 2c).

2 Str.: Grundmann in MünchKomm. BGB, 6. Aufl. 2012, § 278 BGB Rz. 11; Grüneberg in Palandt, § 278 BGB Rz. 6; K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 10 IV 3.

3 Wagner in MünchKomm. BGB, 6. Aufl. 2013, § 831 BGB Rz. 18; Sprau in Palandt, § 831 BGB Rz. 3; Staudinger in Schulze u.a., BGB, 8. Aufl. 2014, § 831 BGB Rz. 7.

4 Vgl. Herchen in MünchHdb. GesR, Bd. II, § 29 Rz. 3; Ihrig in Reichert, GmbH & Co. KG, § 42 Rz. 4.

5 Ihrig in Reichert, GmbH & Co. KG, § 42 Rz. 6.

6 Habersack in Großkomm. HGB, 5. Aufl. 2015, § 129 HGB Rz. 4; Hillmann in Ebenroth/Boujoung/Joost/Strohn, § 129 HGB Rz. 3.

Komplementärin aus.<sup>1</sup> Auf **prozessuale Einwendungen** der Gesellschaft, wie die Unzuständigkeit des Gerichts oder die Einrede der Rechtshängigkeit, kann sich die Komplementärin allerdings nicht berufen.<sup>2</sup> Der Grundsatz der Akzessorietät führt dazu, dass Komplementär-GmbH und KG nicht als Gesamtschuldner haften.<sup>3</sup>

- 5.42 Besteht die Verbindlichkeit gegenüber der Gesellschaft in einer Geldforderung, so ist die Komplementär-GmbH ebenfalls zur Geldzahlung verpflichtet. Der Haftungsgegenstand der Komplementärin ist hingegen umstritten, sofern die GmbH & Co. KG zur Erbringung einer anderen Leistung verpflichtet ist. Während nach der **Erfüllungstheorie**<sup>4</sup> die Komplementärin zur Erbringung der Leistung *in natura* verpflichtet sein soll, tendiert die **Haftungstheorie**<sup>5</sup> dazu, die persönlich haftende Gesellschafterin allein zum Schadensersatz wegen Nichterfüllung zu verpflichten.<sup>6</sup> Die Rechtsprechung hat sich dazu noch nicht abschließend positioniert, neigt aber dazu, die Komplementärin grundsätzlich zur inhaltsgleichen Leistung zu verpflichten, sofern nicht die Erbringung der Leistung für die Komplementärin unmöglich oder unzumutbar ist.<sup>7</sup> Bei der GmbH & Co. KG wird diese Problematik meist im Rahmen von Duldungs- und Unterlassungspflichten, insbesondere bei Wettbewerbsverboten, praktisch relevant.<sup>8</sup>
- 5.43 Die unbeschränkte Haftung der Komplementär-GmbH kann nicht durch Vereinbarungen im Innenverhältnis ausgeschlossen werden (§§ 161 Abs. 2, 128 Satz 2 HGB). Der GmbH & Co. KG und ihren Kommanditisten bleibt es jedoch unbenommen, die Komplementär-GmbH im Innenverhältnis von der Haftung freizustellen. Diese Freistellung beseitigt zwar nicht die unbeschränkte Haftung im Außenverhältnis, führt aber im Falle der Inanspruchnahme der Komplementär-GmbH zu einem **Ausgleichsanspruch** gegen die GmbH & Co. KG bzw. gegen die Kommanditisten.

## 2. Einlage

- 5.44 Die Frage, ob die persönlich haftende Komplementär-GmbH eine **Einlage** geleistet hat, ist infolge ihrer unbeschränkten Haftung im Verhältnis zu den Gläubigern der

1 BGH v. 22.3.1988 – X ZR 64/87, NJW 1988, 1976 (1977); BGH v. 11.12.1978 – II ZR 235/77, NJW 1979, 1361 (1362); *Ihrig* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 42 Rz. 7.

2 *K. Schmidt* in MünchKomm. HGB, 3. Aufl. 2011, § 129 HGB Rz. 5; *Hillmann* in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 129 HGB Rz. 3.

3 BGH v. 20.4.1967 – II ZR 220/65, NJW 1967, 2155 (2156); *Herchen* in MünchHdb. GesR, Bd. II, § 29 Rz. 3.

4 *Ihrig* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 42 Rz. 12 f., hinsichtl. etwaiger Grenzen der Erfüllungstheorie Rz. 14; *K. Schmidt* in MünchKomm. HGB, 3. Aufl. 2011, § 128 HGB Rz. 24.

5 *Gummert* in MünchHdb. GesR, Bd. I, § 18 Rz. 40.

6 Zum Streitstand vgl. *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht Bd. I, § 5 IV 2, S. 286 ff.; *K. Schmidt* in MünchKomm. HGB, 3. Aufl. 2011, § 128 HGB Rz. 24; *Habersack* Großkomm. HGB, 5. Aufl. 2015, § 128 HGB Rz. 27; *Boesche* in Oetker, Handelsgesetzbuch, 4. Aufl. 2015, § 128 HGB Rz. 26; *Steitz* in Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, § 128 HGB Rz. 22; krit. bezogen auf die Theorien allgemein und für eine Interessenabwägung nach Auslegung: *Roth* in Baumbach/Hopt, § 128 HGB Rz. 8.

7 BGH v. 11.12.1978 – II ZR 235/77, BGHZ 73, 217; BGH v. 14.2.1957 – II ZR 190/55, BGHZ 23, 302 (305); *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht § 49 III 1b ff.

8 *Ihrig* in Reichert, GmbH & Co. KG, § 42 Rz. 15.

Gesellschaft ohne Belang. Relevant ist die Leistung einer Einlage durch die Komplementär-GmbH allein im Verhältnis zu den Mitgesellschaftern.

### 3. Haftung der Komplementär-GmbH nach Ausscheiden

Für Verbindlichkeiten, die vor ihrem Ausscheiden aus der Gesellschaft begründet werden, haftet die Komplementär-GmbH nach ihrem Ausscheiden weiter, wenn die Verbindlichkeiten vor Ablauf von fünf Jahren nach dem Ausscheiden fällig werden und daraus gerichtlich Ansprüche gegen die Komplementär-GmbH geltend gemacht worden sind (§§ 161 Abs. 2, 160 Abs. 1 HGB). Die Nachhaftung gilt für alle Gesellschaftsverbindlichkeiten und auch dann, wenn die Verbindlichkeit aufgrund eines bei Ausscheiden bereits bestehenden Dauerschuldverhältnisses erst nach dem Ausscheiden entsteht.<sup>1</sup> 5.45

## II. Kommanditistenhaftung

### 1. Beschränkte Haftung des Kommanditisten

Auch der Kommanditist einer GmbH & Co. KG haftet für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft **unmittelbar und persönlich**. Im Gegensatz zur Haftung des Komplementärs ist seine Haftung gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft auf die in das Handelsregister eingetragene Haftsumme **begrenzt** (§ 171 Abs. 1 Halbs. 1 HGB). Soweit die gesellschaftsvertraglich vereinbarte Höhe der Einlage der Haftsumme entspricht, wird der Kommanditist durch Leistung der Einlage in das Gesellschaftsvermögen von seiner persönlichen Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern frei (§ 171 Abs. 1 Halbs. 2 HGB). 5.46

Im Übrigen ist die Haftung des Kommanditisten **akzessorisch** zur Haftung der Gesellschaft. Die Haftung knüpft an die formelle Kommanditistenstellung an, sodass die nur mittelbare Beteiligung an der GmbH & Co. KG über einen Treuhänder nicht zu einer persönlichen und akzessorischen Gesellschafterhaftung des Treugebers gem. § 172 Abs. 4 HGB gegenüber den Gesellschaftsgläubigern führt.<sup>2</sup> 5.47

Macht ein Gesellschafter der GmbH & Co. KG eine **Drittgläubigerforderung** gegen die Gesellschaft geltend, kann er dafür grundsätzlich auch unmittelbar die anderen Kommanditisten gem. §§ 171 Abs. 1, 172 Abs. 4 Satz 1 HGB in Anspruch nehmen. Der Gesellschafter ist dabei nicht verpflichtet, zunächst die KG in Anspruch zu nehmen.<sup>3</sup> Eine generell nur subsidiäre Haftung des Kommanditisten lässt sich auch nicht aus der Treuepflicht des Mitgesellschafters ableiten, da der Kommanditist selbst nicht schutzbedürftig ist.<sup>4</sup> Zum einen steht ihm, sofern er die Gesell- 5.48

<sup>1</sup> BAG v. 19.5.2004 – 5 AZR 405/03, NJW 2004, 3287 (3288).

<sup>2</sup> BGH v. 11.11.2008 – XI ZR 468/07, NZG 2009, 57 (58) Rz. 18 ff.; BGH v. 21.4.2009 – XI ZR 148/08, NZG 2009, 779 (780) Rz. 15; BGH v. 22.3.2011 – II ZR 271/08, NZG 2011, 588 f. Rz. 10.

<sup>3</sup> BGH v. 8.10.2013 – II ZR 310/12, NZG 2013, 1334 (1337); BGH v. 18.3.2014 – II ZR 185/13, Rz. 15 (nach juris), IBRRS 2014, 3476.

<sup>4</sup> BGH v. 8.10.2013 – II ZR 310/12, NZG 2013, 1334 (1337); BGH v. 18.3.2014 – II ZR 185/13, Rz. 15 (nach juris), IBRRS 2014, 3476.

schaftsverbindlichkeit begleitet, ein Aufwendungsersatzanspruch gem. § 110 HGB gegen die Gesellschaft zu. Zum anderen kann er bereits allein aufgrund der drohenden Inanspruchnahme Freistellung verlangen.<sup>1</sup> Soll die Haftung gegenüber Mitgesellschaftern ausgeschlossen werden, muss sich dies eindeutig aus dem Gesellschaftsvertrag ergeben.<sup>2</sup>

## 2. Einlage und Haftsumme

- 5.49 Die Verpflichtung des Kommanditisten zur Leistung der **Einlage** in das Gesellschaftsvermögen der GmbH & Co. KG ist von der im Handelsregister eingetragenen Haftsumme des Kommanditisten zu unterscheiden. Die Verpflichtung zur Leistung der zwischen den Gesellschaftern vereinbarten **Einlage** ist eine Verpflichtung im **Innenverhältnis**. Die in das Handelsregister eingetragene **Haftsumme** bestimmt im **Außenverhältnis** den Umfang, in dem der Kommanditist unmittelbar und persönlich von Gesellschaftsgläubigern in Anspruch genommen werden kann.
- 5.50 Die Unterscheidung zwischen Verpflichtung zur Erbringung einer Einlage im Innenverhältnis und der Haftung des Kommanditisten in Höhe der eingetragenen Haftsumme im Außenverhältnis (§ 171 Abs. 1 HGB) verdeutlicht nachfolgendes

### Beispiel

Der Kommanditist K ist mit einer Haftsumme von 10000 Euro im Handelsregister der X-KG eingetragen. Später widerruft er wirksam seine Beitrittserklärung zur X-KG. Nach dem Widerruf hat die X-KG keinen Anspruch mehr auf Erbringung der Einlage; die Verpflichtung im Innenverhältnis ist weggefallen. Die gesetzliche Außenhaftung des Kommanditisten nach § 171 Abs. 1 HGB wird durch Widerruf der Beitrittserklärung jedoch nicht beseitigt.<sup>3</sup>

- 5.51 Mangels besonderer Vereinbarung entspricht die Höhe der in das Handelsregister eingetragenen Haftsumme regelmäßig der im Innenverhältnis vereinbarten Einlage.<sup>4</sup> Die Verpflichtungen können aber sowohl in ihrer Höhe als auch nach ihrem Inhalt variieren.<sup>5</sup> So **kann die Haftsumme die Einlage über- oder unterschreiten** (vgl. § 172 Abs. 3 HGB). Überschreitet die vereinbarte Haftsumme die vereinbarte Einlage, kann im Innenverhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter der Differenzbetrag zwischen vereinbarter Einlage und vereinbarter Haftsumme nicht ohne Änderung des Gesellschaftsvertrages in eine (weitere) Einlage umgewandelt und von der Gesellschaft eingefordert werden. Ohne Änderung des Gesellschaftsvertrages muss der Kommanditist diesen Differenzbetrag nicht leisten, solange er nicht im Außenverhältnis von Gläubigern der GmbH & Co. KG in Anspruch genommen wird.<sup>6</sup>

1 BGH v. 8.10.2013 – II ZR 310/12, NZG 2013, 1334 (1337); BGH v. 18.3.2014 – II ZR 185/13, Rz. 15 (nach juris), IBRRS 2014, 3476; *Strohn* in Ebenroth/Boujoung/Joost/Strohn, § 110 HGB Rz. 33.

2 BGH v. 8.10.2013 – II ZR 310/12, NZG 2013, 1334 (1337); BGH v. 18.3.2014 – II ZR 185/13, Rz. 14 (nach juris), IBRRS 2014, 3476.

3 Vgl. BGH v. 12.7.2010 – II ZR 269/07 (KG), ZIP 2010, 1689 (1690) Rz. 6.

4 BGH v. 28.3.1977 – II ZR 230/75, DB 1977, 1249 (1250).

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

6 Vgl. BGH v. 2.7.2007 – II ZR 181/06, DStR 2007, 2021.

### 3. Haftungsbefreiung durch Leistung der Einlage

#### a) Leistung der Einlage

Die Leistung der Einlage ist im Außenverhältnis insofern von Bedeutung, als die unmittelbare und persönliche Haftung des Kommanditisten gegenüber den Gesellschaftsgläubigern ausgeschlossen ist, soweit er seine Einlage in Höhe der eingetragenen Haftsumme erbracht hat (§ 171 Abs. 1 Halbs. 2 HGB). Im Interesse einer effektiven Kapitalaufbringung muss die erbrachte Einlageleistung in Höhe der Haftsumme **vollwertig** und für die Gesellschaft **verwertbar** sein.<sup>1</sup> Den Gläubigern haften in diesem Fall nur das Gesellschaftsvermögen der GmbH & Co. KG und das der Komplementär-GmbH. Der Anspruch auf Leistung der Einlage ist Bestandteil des Gesellschaftsvermögens der GmbH & Co. KG und kann von ihren Gläubigern gepfändet werden.<sup>2</sup> 5.52

Eine Leistung des Kommanditisten an die Gesellschaft wirkt nur dann **haftungsbefreiend**, wenn der Kommanditist in Erfüllung seiner Einlageverpflichtung leistet. Rechtsgrund der Leistung muss die Einlageschuld sein. Ob eine Leistung auf die Einlageverpflichtung oder auf eine andere Verbindlichkeit des Kommanditisten gegenüber der KG erfolgt, ist ggf. durch Auslegung zu ermitteln.<sup>3</sup> 5.53

Wird ein Kommanditist, der seine Einlage noch nicht geleistet hat, von einem Gesellschaftsgläubiger in Höhe seiner Haftsumme in Anspruch genommen, so leistet er nicht auf seine Einlageschuld, sondern aufgrund seiner unmittelbaren und persönlichen Haftung im Außenverhältnis. Zwar kann der Kommanditist dann nicht mehr von den Gläubigern der Gesellschaft in Anspruch genommen werden.<sup>4</sup> Der Einlageanspruch der Gesellschaft bleibt aber bestehen. Der Kommanditist kann sich durch **Aufrechnung** mit seinem Ersatzanspruch gegen die Gesellschaft aus §§ 161 Abs. 2, 110 Abs. 1 HGB von der Einlageverbindlichkeit befreien.<sup>5</sup> Dem in Anspruch genommenen Kommanditisten ist es jedoch auch möglich, statt der Gesellschaftsverbindlichkeit seine Einlage zu leisten und so die Außenhaftung abzuwenden. 5.54

Die Leistung der Einlage kann auch durch einen Dritten erfolgen (§ 267 BGB). Die **Leistung durch einen Dritten** kann problematisch sein, wenn die Einlage zwar dem Kommanditisten gutgeschrieben wird, aber von Konten anderer Mitgesellschafter abgebucht wird. Wird die Einlageleistung durch einen anderen Kommanditisten erbracht, so ist ggf. darauf zu achten, dass sie aus dem „freien“ Vermögen der Gesellschaft erfolgt.<sup>6</sup> Soweit aus Sicht des leistenden Kommanditisten eine Einlagenrückgewähr vorliegt, setzt er sich der Haftung gem. § 172 Abs. 4 HGB aus (dazu Rz. 5.61). 5.55

1 BGH v. 8.7.1985 – II ZR 269/84, BGHZ 95, 188 = GmbHR 1986, 21; Wiedemann, Gesellschaftsrecht Bd. II, 2004, § 9 III 4b); Ihrig in Reichert, GmbH & Co. KG, § 43 Rz. 12; von Gerkan in FS Kellermann, S. 67 ff.

2 BGH v. 19.12.1974 – II ZR 27/73, BGHZ 63, 338; Herchen in MünchHdb. GesR, Bd. II, § 30 Rz. 27 ff.

3 K. Schmidt in MünchKomm. HGB, 3. Aufl. 2012, §§ 171, 172 HGB Rz. 48.

4 K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 54 II 2a).

5 BGH v. 19.12.1974 – II ZR 27/73, BGHZ 63, 338 [342]; BGH v. 30.4.1984 – II ZR 132/83, NJW 1984, 2290.

6 Peters, RNotZ 2002, 425; allg. zur „Einbuchung“ eines Kommanditisten zulasten des Kontos eines Mitgesellschafter Tillkorn, DNotZ 2014, 724.

- 5.56 Ferner kann auch die Komplementär-GmbH die Einlage aus ihrem Vermögen für einen Kommanditisten leisten. Weil dadurch das den Gläubigern zur Verfügung stehende Gesellschaftsvermögen nicht vergrößert wird, sondern vielmehr bei der Komplementärin wegfällt, wird dieses Vorgehen zum Teil für unzulässig gehalten.<sup>1</sup> Da § 172 Abs. 4 HGB nur das Gesellschaftsvermögen schützt und nicht auch das Vermögen des persönlich haftenden Gesellschafters, ist mit der überwiegenden Meinung davon auszugehen, dass auch dieses Vorgehen zulässig ist, sofern die Kapitalerhaltungsvorschriften für die GmbH eingehalten werden.<sup>2</sup>

### b) Überbewertung der Einlage

- 5.57 Bei **Sacheinlagen** ist zu beachten, dass ein vollständiger Ausschluss der Haftung nur dann eintritt, wenn der **objektive Zeitwert** der geleisteten Einlage der in das Handelsregister eingetragenen Haftsumme entspricht.<sup>3</sup> Wurde die Einlage des Kommanditisten überbewertet – was im Innenverhältnis zwischen den Gesellschaftern durchaus zulässig ist<sup>4</sup> –, bleibt die unmittelbare und persönliche Haftung des Kommanditisten in Höhe der Differenz zwischen dem objektiven Wert der Einlage und der in das Handelsregister eingetragenen Haftsumme bestehen. Zum vollständigen Haftungsausschluss muss der Kommanditist den Differenzbetrag an die GmbH & Co. KG zahlen.
- 5.58 Der Kommanditist trägt die **Darlegungs- und Beweislast** dafür, dass er seine Einlage erbracht hat<sup>5</sup> und diese im Zeitpunkt der Erbringung vollwertig war.<sup>6</sup>

### c) Einbringung von Anteilen an der Komplementär-GmbH

- 5.59 Erbringt ein Kommanditist, der zugleich auch Gesellschafter der Komplementär-GmbH ist, seine Einlage dadurch, dass er Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH in die KG einbringt, gilt die Einlage gegenüber den Gesellschaftsgläubigern gem. § 172 Abs. 6 Satz 1 HGB als nicht geleistet. Die persönliche und unmittelbare Haftung des Kommanditisten im Außenverhältnis gem. § 171 Abs. 1 HGB besteht fort. Der Grund für die Sonderregelung des § 172 Abs. 6 HGB liegt darin, dass den Gläubigern der GmbH & Co. KG gleichermaßen wie den Gläubigern einer typi-

1 *Steckhan*, DNotZ 1974, 69.

2 BGH v. 14.1.1985 – II ZR 103/84, BGHZ 93, 246 (250f.); OLG Köln v. 22.3.1976 – 16 Wx 184/75, OLGZ 1976, 306 (308); *Strohn* in *Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn*, § 171 HGB, Rz. 66; *Roth* in *Baumbach/Hopt*, § 171 HGB Rz. 6; *K. Schmidt* in *MünchKomm. HGB*, 3. Aufl. 2012, §§ 171, 172 HGB Rz. 44, 47.

3 Vgl. BGH v. 9.5.1963 – II ZR 124/61, BGHZ 39, 319 (329); BGH v. 8.7.1985 – II ZR 269/84, GmbHR 1986, 21; *Roth* in *Baumbach/Hopt*, § 171 HGB Rz. 6.

4 *Roth* in *Baumbach/Hopt*, § 171 HGB Rz. 6.

5 OLG Hamm v. 24.3.1987 – 7 U 20/86, NJW-RR 1987, 1254 (1255); OLG Köln v. 14.6.1971 – 2 U 45/71, GmbHR 1971, 219; *Roth* in *Baumbach/Hopt*, § 171 HGB Rz. 10; *K. Schmidt* in *MünchKomm. HGB*, 3. Aufl. 2012, §§ 171, 172 HGB Rz. 61.

6 BGH v. 18.11.1976 – II ZR 129/75, DB 1977, 394; OLG Hamm v. 24.3.1987 – 7 U 20/86, NJW-RR 1987, 1254 (1255); OLG Köln v. 14.6.1971 – 2 U 45/71, GmbHR 1971, 219; *Roth* in *Baumbach/Hopt*, § 171 HGB Rz. 10; *K. Schmidt* in *MünchKomm. HGB*, 3. Aufl. 2012, §§ 171, 172 HGB Rz. 61; *Haas/Mock* in *Röhrich/Graf von Westphalen/Haas*, § 171 HGB Rz. 58; *Gummert* in *Henssler/Strohn*, Gesellschaftsrecht, § 172 HGB Rz. 80.

schen KG – neben der jeweiligen Gesellschaft selbst – zwei Haftungsmassen zur Verfügung stehen sollen: das Vermögen des persönlich haftenden Gesellschafters (unbeschränkt) und das Vermögen des Kommanditisten (beschränkt). Könnten die Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH als Kommanditeinlage mit haftungsbefreiender Wirkung geleistet werden, stünde den Gläubigern der GmbH & Co. KG nur die Haftungsmasse der Komplementär-GmbH zur Verfügung.<sup>1</sup>

§ 172 Abs. 6 HGB steht der Bildung einer Einheits-GmbH & Co. KG nicht entgegen; erforderlich ist jedoch die kumulative Aufbringung des Komplementär- und Kommanditistenkapitals.<sup>2</sup> 5.60

#### 4. Einlagenrückgewähr

Die Erhaltung des Haftkapitals in der Kommanditgesellschaft wird durch § 172 Abs. 4 HGB sichergestellt. Soweit dem Kommanditisten seine Einlage zurückgewährt wird, gilt sie den Gläubigern gegenüber als nicht geleistet mit der Folge, dass die Haftung des Kommanditisten gem. § 172 Abs. 4 Satz 1 HGB wieder auflebt und nur durch erneute tatsächliche Wertzuführung wieder **beseitigt** werden kann. Bei vollständiger **Entnahme** seiner geleisteten Einlage haftet der Kommanditist den Gesellschaftsgläubigern wieder unmittelbar und persönlich in Höhe der Haftsumme (sofern die zurückgewährte Einlage mindestens der Haftsumme entspricht). Entnimmt der Kommanditist einen Betrag, der **höher** als seine Einlage ist, lebt seine Außenhaftung dennoch nur in Höhe der in das Handelsregister eingetragenen Haftsumme wieder auf.<sup>3</sup> Entnimmt der Kommanditist die Einlage im Innenverhältnis ohne Rechtsgrund, können die Gesellschaftsgläubiger auch auf entsprechende **Rückzahlungsansprüche** der GmbH & Co. KG (§ 812 Abs. 1 BGB) durch Pfändung zugreifen. 5.61

Eine Haftung des **ausgeschiedenen Kommanditisten** wird auch gem. § 172 Abs. 4 HGB für Neuverbindlichkeiten angenommen, wenn das Ausscheiden aus der Gesellschaft sich als bewusste Umgehung der Haftung wegen Einlagenrückgewähr darstellt.<sup>4</sup> 5.62

##### a) Rückzahlung

Eine Rückzahlung i.S. des § 172 Abs. 4 Satz 1 HGB kann jede Zuwendung eines Vermögenswerts an den Kommanditisten durch die Gesellschaft oder einen Dritten zulasten der Gesellschaft sein, ohne dass der Gesellschaft eine gleichwertige Gegenleistung zufließt.<sup>5</sup> Entscheidend ist, ob die Leistung an den Kommanditisten 5.63

1 Roth in Baumbach/Hopt, § 172 HGB Rz. 13.

2 K. Schmidt, GmbHR 1984, 272.

3 BGH v. 29.3.1973 – II ZR 25/70, BGHZ 60, 324 = NJW 1973, 1036; BGH v. 12.7.1982 – II ZR 201/81, BGHZ 84, 383, 387 = MDR 1982, 990; BGH v. 19.2.1990 – II ZR 268/88, NJW 1990, 1725 (1729) = GmbHR 1990, 251; BGH v. 20.4.2009 – II ZR 88/08, NJW 2009, 2126 (2127); K. Schmidt in MünchKomm. HGB, 3. Aufl. 2012, §§ 171, 172 HGB Rz. 8; Roth in Baumbach/Hopt, § 172 HGB Rz. 5.

4 LG Köln v. 25.10.2012 – 22 O 300/12, NZI 2013, 46; kritisch Herchen in MünchHdb. GesR, Bd. II, § 30 Rz. 50.

5 Vgl. BGH v. 9.5.1963 – II ZR 124/61, BGHZ 39, 319 (331); BAG v. 28.9.1982 – 3 AZR 304/80, ZIP 1983, 170 (171); OLG Hamm v. 5.1.1994 – 8 U 11/93, GmbHR 1995, 457; Kindler in



wirtschaftlich als Rückzahlung aufzufassen ist. Auch „verdeckte Rückzahlungen“, etwa im Rahmen von Verkehrsgeschäften zu nicht marktgerechten Preisen, sind haftungsschädlich.<sup>1</sup> Eine Rückzahlung wirkt immer dann haftungsbegründend, soweit dadurch – nach Maßgabe des Jahresabschlusses oder Zwischenabschlusses zu fortgeführten Buchwerten ohne Rücksicht auf stille Reserven – das Kapitalkonto des Kommanditisten unter den Betrag der Haftsumme sinkt, wobei es nicht darauf ankommt, dass die Leistung an den Kommanditisten zulasten seines Darlehenskontos dokumentiert worden ist.<sup>2</sup>

**Beispiele für haftungsbegründende (verdeckte) Rückzahlungen sind:**<sup>3</sup>

- 5.64 – Überentnahmen;<sup>4</sup>
- unbefugte Entnahme von Gegenständen aus dem Gesellschaftsvermögen (die ggf. gar nicht zulasten des Kapitalkontos dokumentiert wird);<sup>5</sup>
  - unangemessenes Verhältnis<sup>6</sup> von Leistung und Gegenleistung bei einem Geschäft zwischen der GmbH & Co. KG und dem Kommanditisten (z.B. Kauf durch die GmbH & Co. KG zu überhöhtem Preis oder Verkauf an Kommanditisten unter marktüblichem Preis; Darlehen, Vermietung an den Kommanditisten zu Sonderkonditionen);<sup>7</sup>
  - Begleichung persönlicher Verbindlichkeiten des Kommanditisten durch die Gesellschaft;<sup>8</sup>
  - Zahlung von Zinsen auf die Einlage, wenn die Gesellschaft keine Gewinne erzielt;<sup>9</sup>
  - Rückzahlung eines (zusätzlich zur Kommanditeinlage gezahlten) Agios, wenn und soweit dadurch der Stand des Kapitalkontos des Kommanditisten unter den Betrag seiner Haftsumme sinkt oder schon zuvor diesen Wert nicht mehr erreicht hat;<sup>10</sup>
  - Abtretung einer Eigentümergrundschild durch die Gesellschaft an einen Kreditgeber des Kommanditisten;<sup>11</sup>

---

Koller/Kindler/Roth/Morck, § 172 HGB Rz. 23; K. Schmidt in MünchKomm. HGB, 3. Aufl. 2012, §§ 171, 172 HGB Rz. 66.

1 K. Schmidt in MünchKomm. HGB, 3. Aufl. 2012, §§ 171, 172 HGB Rz. 68.

2 Vgl. BGH v. 9.7.2007 – II ZR 95/06, ZIP 2007, 2074; Kindler in Koller/Kindler/Roth/Morck, § 172 HGB Rz. 23 m.w.N.; K. Schmidt in MünchKomm. HGB, 3. Aufl. 2012, §§ 171, 172 HGB Rz. 67.

3 Weitere Beispiele bei Roth in Baumbach/Hopt, § 172 HGB Rz. 6.

4 Roth in Baumbach/Hopt, § 172 HGB Rz. 6.

5 K. Schmidt in MünchKomm. HGB, 3. Aufl. 2012, §§ 171, 172 HGB Rz. 67.

6 Vgl. BGH v. 13.2.1967 – II ZR 158/65, BGHZ 47, 149 (150); BGH v. 28.1.1980 – II ZR 250/78, BGHZ 76, 127 (130) = DB 1980, 781; K. Schmidt in MünchKomm. HGB, 3. Aufl. 2012, §§ 171, 172 HGB Rz. 68.

7 Huber, ZGR 1988, 1.

8 Roth in Baumbach/Hopt, § 172 HGB Rz. 6.

9 BGH v. 9.5.1963 – II ZR 124/61, BGHZ 39, 319 (332).

10 BGH v. 9.7.2007 – II ZR 95/06, ZIP 2007, 2074; bestätigt durch BGH v. 5.5.2008 – II ZR 105/07, ZIP 2008, 1175; ebenso K. Schmidt in MünchKomm. HGB, 3. Aufl. 2012, §§ 171, 172 HGB Rz. 67; a.A. Bayer/Lieder, ZIP 2008, 809; Strohn in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 172 HGB Rz. 22; Horn in Heymann, § 172 HGB Rz. 10.

11 BGH v. 20.10.1975 – II ZR 214/74, BB 1976, 383 (384).

- überhöhte, unangemessene Vergütung durch die KG für die Geschäftsführertätigkeit eines Kommanditisten;<sup>1</sup>
- Zahlungen der GmbH & Co. KG an einen Dritten, wenn der Dritte seinerseits dem Kommanditisten aufgrund der Zahlung entsprechende Vermögensvorteile verschafft;<sup>2</sup>
- Umwandlung einer Einlage in ein Darlehen;<sup>3</sup>
- Leistung einer Stammeinlage bei der Gründung der Komplementär-GmbH oder Erwerb von Geschäftsanteilen der GmbH von Kommanditisten zulasten des Kommanditkapitals (vgl. § 172 Abs. 4 HGB);
- Zahlung aus dem Gesellschaftsvermögen der Komplementär-GmbH an den Kommanditisten, wenn die Komplementär-GmbH aufgrund der Leistung an den Kommanditisten Rückgriff bei der GmbH & Co. KG nehmen kann (z.B. aufgrund §§ 161 Abs. 2, 110 HGB);<sup>4</sup>
- Leistung von Schadensersatz an einen getäuschten Anlegerkommanditisten;<sup>5</sup>
- Leistung an eine andere Gesellschaft, wenn der Kommanditist an der anderen Gesellschaft beteiligt ist und auf ihre Geschäftsführung maßgeblichen Einfluss hat.<sup>6</sup>

**Gestaltungshinweis:** Um ein Wiederaufleben der Kommanditistenhaftung zu vermeiden, sollten bei Geschäften zwischen der GmbH & Co. KG und einem Kommanditisten die Vertragsbedingungen und die Vergütung eindeutig und in angemessener Höhe in einem schriftlichen Vertrag festgelegt werden. 5.65

Die durch Rückzahlung der Einlage aufgelebte unmittelbare und persönliche Haftung des Kommanditisten erlischt wieder, wenn der Kommanditist seine Einlage (erneut) in das Gesellschaftsvermögen leistet.<sup>7</sup> 5.66

#### b) Insbesondere: Haftungsschädliche Gewinn- und Liquiditätsentnahmen

Die Haftung des Kommanditisten lebt auch wieder auf, wenn er Gewinne entnimmt, obwohl sein Kapitalanteil durch Verluste **unter den Betrag der Einlage (Haftsumme) gemindert** ist bzw. die Entnahme eine solche Minderung zur Folge hätte (§ 172 Abs. 4 Satz 2 HGB). Dabei genügt bereits eine anteilige Unterbilanz, d.h. dass das buchmäßig ausgewiesene Eigenkapital der GmbH & Co. KG unter 5.67

1 BAG v. 28.9.1982 – 3 AZR 304/80, WM 83, 514; Roth in Baumbach/Hopt, § 172 HGB Rz. 6; Riegger, DB 1983, 1909; Haas/Mock in Röhrich/Graf von Westphalen/Haas, § 172 HGB Rz. 24.

2 BGH v. 20.10.1975 – II ZR 214/74, BB 1976, 383; Roth in Baumbach/Hopt, § 172 HGB Rz. 6; Thiessen in Großkomm. HGB, 5. Aufl. 2015, § 172 HGB Rz. 9; K. Schmidt in MünchKomm. HGB, 3. Aufl. 2012, §§ 171, 172 HGB Rz. 70.

3 Huber, ZGR 1988, 1.

4 Vgl. BGH v. 28.1.1980 – II ZR 250/78, BGHZ 76, 127 (130); BGH v. 14.1.1985 – II ZR 103/84, BGHZ 93, 246; Thiessen in Großkomm. HGB, 5. Aufl. 2015, § 172 HGB Rz. 13; K. Schmidt in MünchKomm. HGB, 3. Aufl. 2012, §§ 171, 172 HGB Rz. 71; zum Meinungsstand vgl. auch Sassenrath, Die Umwandlung von Komplementär- in Kommanditbeteiligungen, S. 57ff.

5 OLG München v. 21.12.1999 – 25 U 3744/99, NJW-RR 2000, 624 (625).

6 BGH v. 25.2.2009 – II ZR 99/08, BGH v. 25.5.2009 – II ZR 99/08, NZG 2009, 825 (2. Leitsatz).

7 Vgl. OLG München v. 27.7.1990 – 23 U 2030/90, DStR 1990, 777.

dem Betrag des Nominalkapitals liegt, ohne dass es auf eine buchmäßige Überschuldung ankommt.<sup>1</sup> Stille Reserven werden nicht berücksichtigt.<sup>2</sup>

- 5.68 Zu einem (teilweisen) Wiederaufleben der Haftung kann eine Gewinnentnahme demnach auch dann führen, wenn die Gesellschaft stille Reserven gebildet hat und der Gesellschafter ohne Aufdeckung dieser Reserven Entnahmen tätigen will, sodass sein Kapitalanteil buchmäßig unter die Einlage absinkt.
- 5.69 Haftungsschädlich sind ferner nicht durch Gewinne oder einen positiven Saldo auf dem Kapitalkonto gedeckte **Liquiditätsentnahmen**. Es ist nicht unüblich, gesellschaftsvertraglich eine von § 169 Abs. 1 Satz 2 HGB abweichende Bestimmung vorzusehen, nach der Liquidität auch dann an die Kommanditisten ausgeschüttet werden darf, wenn zwar kein Jahresüberschuss (z.B. wegen hoher Abschreibungen auf das Anlagevermögen), aber dennoch Liquiditätsüberschüsse erwirtschaftet werden.<sup>3</sup> In solchen Fällen ist häufig im Gesellschaftsvertrag festgelegt, dass die freie Liquidität an die Gesellschafter auszuschütten ist (z.T. auch als „Garantieauschüttung“ oder „garantierte Verzinsung“ bezeichnet). Auch ohne Jahresüberschuss dürfen dann Entnahmen der Kommanditisten erfolgen.
- 5.70 Zwar sieht § 169 Abs. 1 Satz 2 HGB grundsätzlich nur eine Gewinnbeteiligung der Kommanditisten vor. Die Vorschrift ist jedoch **dispositiv**; eine abweichende Vereinbarung ist zulässig.<sup>4</sup> Eine nicht durch Gewinne oder einen positiven Saldo auf dem Kapitalkonto gedeckte Liquiditätsentnahme bedeutet dennoch eine Rückzahlung der Hafteinlage, sodass die summenmäßig beschränkte Haftung des Kommanditisten gegenüber den Gesellschaftsgläubigern gem. §§ 171 Abs. 1, 172 Abs. 4 HGB in dem Umfang wieder auflebt, in dem sein Kapitalanteil die Haftsumme unterschreitet.<sup>5</sup> Zur Haftung im Innenverhältnis s. Rz. 5.49 ff.
- 5.71 Bei der Investmentkommanditgesellschaft darf die Rückgewähr der Einlage oder eine Entnahme, die den Wert der Kommanditeinlage unter den Betrag der Einlage herabmindert, nur mit Zustimmung des betroffenen Kommanditisten erfolgen, wobei er auf das Wiederaufleben der Haftung hinzuweisen ist, § 127 Abs. 2 KAGB (offene Investment-KG) sowie § 152 Abs. 2 KAGB (geschlossene Investment-KG). Ferner gilt die Erfüllung des Abfindungsanspruchs nicht als Rückzahlung der Einlage des Kommanditisten, wenn ein Kommanditist während der Laufzeit der Investmentkommanditgesellschaft aus der Investmentkommanditgesellschaft ausscheidet, § 133 Abs. 2 Satz 1 KAGB (offene Investment-KG) sowie § 152 Abs. 6 Satz 1 KAGB (geschlossene Investment-KG) (s. Rz. 2.309, 2.347, 2.349).

1 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, § 5 Rz. 57 m.w.N., dort auch zur Kritik an der Maßgeblichkeit von Buchwerten.

2 BGH v. 11.12.1989 – II ZR 78/89, GmbHR 1990, 209; Roth in Baumbach/Hopt, § 172 HGB Rz. 8; vgl. hierzu Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, § 5 Rz. 56 ff.

3 Ausführlich zur Liquiditätsentnahme Dubois/Schmiegel, NZI 2013, 913.

4 BGH v. 12.3.2013 – II ZR 73/11, NJW 2013, 2278 (2279) Rz. 9; Roth in Baumbach/Hopt, § 169 HGB Rz. 7.

5 BGH v. 29.3.1973 – II ZR 25/70, BGHZ 60, 324 (1. Leitsatz) = NJW 1973, 1036. Hiervon zu unterscheiden ist die Frage, inwieweit der Kommanditist im Innenverhältnis zur Rückgewähr der erhaltenen Beträge verpflichtet ist. Nach der Rspr. ist dies – jedenfalls in der Publikumsgesellschaft – nur der Fall, wenn der Gesellschaftsvertrag dies (zweifelsfrei) vorsieht, vgl. BGH v. 12.3.2013 – II ZR 73/11, NJW 2013, 2278 (2279); OLG München v. 22.12.2014 – 14 U 2588/13, NZG 2015, 226 (227).

Der **Gläubiger** trägt die **Darlegungs- und Beweislast** für die **Entnahme**,<sup>1</sup> während der **Kommanditist** die **Darlegungs- und Beweislast** dafür trägt, dass sich die Entnahme nicht haftungsschädlich ausgewirkt hat.<sup>2</sup> § 172 Abs. 4 HGB dient dem Gläubigerschutz, dessen Durchsetzung erheblich erschwert würde, wenn der Gläubiger auch die Haftungsschädlichkeit einer Entnahme darzulegen und zu beweisen hätte.<sup>3</sup> 5.72

Ist der **Jahresabschluss fehlerhaft**, lebt die Haftung des Kommanditisten gem. § 172 Abs. 5 HGB dann nicht auf, wenn die Bilanz in **gutem Glauben** errichtet und der Gewinn in ebenso gutem Glauben entnommen worden ist. Die Ausnahmevorschrift gilt allerdings nur für den Jahresabschluss und den Gewinnverwendungsbeschluss, nicht jedoch für Garantie- oder Gewinnvorauszahlungen.<sup>4</sup> Zu beachten ist, dass es nach h.M. neben der Gutgläubigkeit des Kommanditisten auch auf den guten Glauben der Personen ankommt, die den Jahresabschluss aufgestellt haben.<sup>5</sup> 5.73

Im Übrigen ist zu beachten, dass die Vorschrift des § 172 Abs. 5 HGB bei der gutgläubigen Entnahme von **Scheingewinnen** nach einer im Schrifttum vertretenen Meinung die Verpflichtung des Gesellschafters **im Innenverhältnis** zur Rückgewähr der Entnahme gem. § 812 Abs. 1 BGB unberührt lässt.<sup>6</sup> Demgegenüber erscheint die Gegenauffassung überzeugender, die einen Ausschluss der Rückzahlungspflicht auch im Innenverhältnis annimmt.<sup>7</sup> Dem entnehmenden Gesellschafter ist nicht geholfen, wenn die Gesellschaftsgläubiger durch Pfändung eines Rückgewähranspruchs der Gesellschaft gegen den Gesellschafter doch noch in Höhe des gutgläubig entnommenen Gewinnanteils auf das Privatvermögen des Kommanditisten zugreifen können. 5.74

Sofern die Zulässigkeit von **Liquiditätsentnahmen** im Innenverhältnis nicht eindeutig geregelt ist, lebt ggf. nicht nur die Außenhaftung gem. § 172 Abs. 4 HGB wieder auf. Im Innenverhältnis können sich dann Rückzahlungsansprüche der Gesellschaft gegen die Kommanditisten ergeben, die nicht auf die Einlageverpflichtung beschränkt sind. Dies gilt dem BGH zufolge – jedenfalls in der Publikums-gesellschaft – aber nur dann, wenn der Gesellschaftsvertrag eine Rückzahlungspflicht ausdrücklich vorsieht. Dass die gewinnunabhängigen Auszahlungen auf ein „Darlehenskonto“ gebucht werden, reicht zur Begründung einer Innenhaftung 5.75

1 K. Schmidt in MünchKomm. HGB, 3. Aufl. 2012, § 172 HGB Rz. 74; Haas/Mock in Röhr-richt/von Westphalen/Haas, § 172 HGB Rz. 45.

2 BGH v. 8.2.2011 – II ZR 263/09, NZG 2011, 588 (590) Rz. 21; so schon K. Schmidt in MünchKomm. HGB, 3. Aufl. 2012, § 172 HGB Rz. 74; Strohn in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 172 HGB Rz. 55; Haas/Mock in Röhricht/von Westphalen/Haas, § 172 HGB Rz. 45; zu den Anforderungen an den Nachweis der Haftungsunschädlichkeit Stumpf, BB 2012, 1429.

3 Stumpf, BB 2012, 1429.

4 BGH v. 20.4.2009 – II ZR 88/08, NJW 2009, 2126 (2126).

5 BGH v. 12.7.1982 – II ZR 201/81, BGHZ 84, 383 (385); Roth in Baumbach/Hopt, § 172 HGB Rz. 11; Thiessen in Großkomm. HGB, § 172 HGB Rz. 144f.; a.A. K. Schmidt in Münch-Komm. HGB, 3. Aufl. 2012, §§ 171, 172 HGB Rz. 87ff.

6 Vgl. Roth in Baumbach/Hopt, § 172 HGB Rz. 9; Strohn in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 172 HGB Rz. 54; Haas/Mock in Röhricht/Graf von Westphalen/Haas, § 169 HGB Rz. 17.

7 Vgl. K. Schmidt in MünchKomm. HGB, 3. Aufl. 2012, §§ 171, 172 HGB Rz. 94; Thiessen in Großkomm. HGB, § 172 HGB Rz. 16; Oetker in Oetker, Handelsgesetzbuch, 4. Aufl. 2015, § 172 HGB Rz. 46; Gummert in Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, § 172 HGB Rz. 65.

des Kommanditisten auf Rückzahlung von Liquiditätsausschüttungen nicht aus.<sup>1</sup> Auch auf die **Treuepflicht** des Kommanditisten wird sich eine Rückzahlungspflicht kaum stützen lassen, wenn die Behandlung von Liquiditätsüberschüssen gesellschaftsvertraglich geregelt ist.<sup>2</sup> Führt die Entnahme aus dem KG-Vermögen zu einer Unterbilanz bei der Komplementär-GmbH, kommen Erstattungsansprüche in entsprechender Anwendung der §§ 30, 31 GmbHG in Betracht (Rz. 5.91).

## 5. Haftungserweiterungen

### a) Interne Verlustbeteiligung

- 5.76 Gelegentlich wird im Gesellschaftsvertrag vereinbart, dass die Komplementär-GmbH **von der Beteiligung am Verlust ausgeschlossen** ist. Eine solche Bestimmung berührt die Außenhaftung der Komplementär-GmbH nicht, könnte im Innenverhältnis aber zur Folge haben, dass die übrigen Gesellschafter verpflichtet sind, die Komplementär-GmbH von jeglicher Inanspruchnahme für die Verbindlichkeiten der GmbH & Co. KG freizustellen. Da ein solcher **Freistellungsanspruch** aufgrund eines Titels gegen die Komplementär-GmbH pfändbar wäre, drohte den Kommanditisten eine Haftung über die Einlage hinaus, ungeachtet der in das Handelsregister eingetragenen Haftsumme, auf die die Haftung beschränkt ist (§ 171 Abs. 1 HGB), und der Teilnahme am Verlust der GmbH & Co. KG (§ 167 Abs. 3 HGB). Diese Konsequenz ist von den Kommanditisten nur in den seltensten Fällen beabsichtigt. Sie würde ihnen den Vorteil der beschränkten Kommanditistenstellung nehmen. Auch aus steuerlichen Gründen ist eine derartige Regelung nicht geboten.<sup>3</sup> Eine gesellschaftsvertragliche Bestimmung, die die Verlustbeteiligung der Komplementär-GmbH ausschließt, muss daher so verstanden werden, dass nur die GmbH & Co. KG eine Freistellungspflicht gegenüber der Komplementär-GmbH trifft. Haben die Kommanditisten ihre Einlagen noch nicht vollständig erbracht, haften sie gem. § 171 Abs. 1 HGB in beschränkter Höhe für den Freistellungsanspruch. Eine über die Kommanditeinlage hinausgehende Haftung kommt nur dann in Betracht, wenn der Gesellschaftsvertrag ausdrücklich vorsieht, dass die Kommanditisten entgegen der Bestimmung des § 167 Abs. 3 HGB<sup>4</sup> – nach der zwar durch Verluste ein negatives Kapitalkonto entstehen kann, das durch Gewinne aufgefüllt werden muss, bevor Gewinne ausgeschüttet werden dürfen, aber eben keine Verlustausgleichshaftung entsteht<sup>5</sup> – auch über den Betrag der Einlage hinaus am Verlust der Gesellschaft teilnehmen.<sup>6</sup>

1 BGH v. 1.7.2014 – II ZR 72/12, GWR 2014, 458 = IBRRS 2014, 3839; BGH v. 12.3.2013 – II ZR 73/11, BGH NJW 2013, 2278 (I. und 2. Leitsatz); a.A. die Vorinstanz OLG Hamm v. 9.3.2011 – I-8 U 133/10, BeckRS 2011, 07064.

2 Dubois/Schmiegel, NZI 2013, 913 (917).

3 Vgl. BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164 (169).

4 Die Vorschrift enthält dispositives Recht, vgl. nur RG v. 16.4.1942 – II 117/41, RGZ 169, 105 (107) sowie OLG Karlsruhe v. 25.11.1981 – 6 U 14/81, BB 1982, 327 (328).

5 Gummert in Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, § 167 HGB Rz. 7; Grunewald in Münch.-Komm. HGB, 3. Aufl. 2012, § 167 HGB Rz. 16.

6 Vgl. BGH v. 28.11.1994 – II ZR 240/93, GmbHR 1995, 128; BGH v. 27.9.1982 – II ZR 241/81, BB 1982, 2007; OLG Karlsruhe v. 25.11.1981 – 6 U 14/81, BB 1982, 327 (328); Roth in Baumbach/Hopt, Anh. § 177a HGB Rz. 43; Huber, ZGR 1988, 1; Huber, Vermögensanteil, S. 308 f.; K. Schmidt, GmbHR 1984, 280; Weber/Jansen, NJW 1971, 1671 (1678); Buchheister, BB 1973, 687.

Häufig wird im Gesellschaftsvertrag der GmbH & Co. KG auch die **Verzinsung von Verlustanteilen** vereinbart. Die Bestimmung kann z.B. lauten: „Der Saldo auf dem (variablen) Kapitalkonto II, den Privatkonten und einem etwaigen Verlustvortragskonto wird mit X % p.a. im Soll und Haben verzinst.“ Aus dieser Regelung ergibt sich aber noch kein unmittelbarer Anspruch der KG auf Zahlung von Zinsen, wenn – wie in der Praxis häufig – gleichzeitig vereinbart ist, dass Verlustanteile auf **Verlustvortragskonten** zu erfassen und mit künftigen Gewinnen vorrangig zu verrechnen sind. In diesem Fall beschränkt sich die Bedeutung der Verzinsungspflicht darauf, dass im Fall zukünftiger Gewinne in Höhe der „Zinsen“ Rücklagen auf den Kapitalkonten II der betreffenden Gesellschafter zu bilden und die entsprechenden Zinsbeträge dadurch einer Entnahme zu entziehen sind.<sup>1</sup>

5.77

#### b) Haftung der Kommanditisten vor Eintragung in das Handelsregister nach § 176 HGB

Der Kommanditist haftet **unbeschränkt** wie ein persönlich haftender Gesellschafter, wenn er der Geschäftsaufnahme einer (noch) **nicht im Handelsregister eingetragenen KG** zugestimmt hat, es sei denn, seine Beteiligung als Kommanditist war dem Gläubiger bekannt (§ 176 Abs. 1 Satz 1 HGB). Gleiches gilt für Verbindlichkeiten, die zwischen dem Eintritt des Kommanditisten in eine bereits bestehende KG und seiner Eintragung in das Handelsregister begründet werden (§ 176 Abs. 2 HGB). Für Fälle seit Neuregelung des Firmenrechts der Handelsgesellschaften (seit 1.1.1981) hat die Rechtsprechung klargestellt, dass die **Firmierung der GmbH & Co. KG** grundsätzlich ausreicht, um die Haftung des Kommanditisten gleich einem persönlich haftenden Gesellschafter nach § 176 Abs. 1 Satz 1 HGB auszuschließen. Die Verkehrserwartung, dass bei der GmbH & Co. KG nur die GmbH unbeschränkt haftet, während die an der Gesellschaft beteiligten natürlichen Personen Kommanditisten sind, sei so typisch, dass sie mit der von § 176 Abs. 1 Satz 1 HGB geforderten positiven Kenntnis gleichgestellt werden könne.<sup>2</sup> Nach herrschender Auffassung gilt dies auch für § 176 Abs. 2 HGB.<sup>3</sup>

5.78

Etwas anderes gilt, wenn es sich bei der GmbH & Co. KG um eine Investmentgesellschaft im Sinne des KAGB handelt: Der Eintritt eines Kommanditisten in eine offene Investmentkommanditgesellschaft oder eine geschlossene Investmentkommanditgesellschaft wird erst mit Eintragung in das Handelsregister wirksam (§ 127 Abs. 4 KAGB sowie § 152 Abs. 4 KAGB), sodass eine Haftung gem. § 176 HGB ausgeschlossen ist (s. Rz. 2.326).

5.79

Trotz nachträglicher Eintragung des Kommanditisten in das Handelsregister gilt die unbeschränkte Haftung für die von § 176 HGB erfassten Verbindlichkeiten fort. Die Rechtsprechung zum GmbH-Recht, nach der die Eintragung der GmbH zum Erlöschen der Handelndenhaftung führt, ist nach überwiegender Ansicht nicht

5.80

1 OLG Düsseldorf v. 20.3.1991 – 17 U 134/90, DB 1991, 1163.

2 OLG Frankfurt/M. v. 9.5.2007 – 13 U 195/06, GmbHR 2007, 1326 = ZIP 2007, 1809; OLG Schleswig v. 14.9.2004 – 5 U 86/04, DZWIR 2005, 163; hierauf hinweisend bereits BGH v. 21.3.1983 – II ZR 113/82, GmbHR 1983, 238; vgl. auch Roth in Baumbach/Hopt, Anh. § 177a HGB Rz. 19, anders noch BGH v. 18.6.1979 – II ZR 194/77, NJW 1980, 54 (Leitsatz).

3 Ihrig in Reichert, GmbH & Co. KG, § 43 Rz. 26; K. Schmidt in MünchKomm. HGB, 3. Aufl. 2012, § 176 HGB Rz. 50; K. Schmidt, GmbHR 2002, 341 (344f.); Horn in Heymann, § 176 HGB Rz. 11.

auf § 176 HGB übertragbar.<sup>1</sup> Allerdings soll die unbeschränkte Haftung analog § 160 HGB auf fünf Jahre begrenzt sein.<sup>2</sup>

- 5.81 **Gestaltungshinweis:** Zur Vermeidung einer erweiterten Haftung empfiehlt es sich auch weiterhin, die Wirksamkeit des Eintritts in die KG unter die aufschiebende Bedingung der Eintragung in das Handelsregister zu stellen.

#### aa) Anwendung des § 176 HGB auf gesetzliche Verbindlichkeiten

- 5.82 Die herrschende Auffassung sieht § 176 HGB als abstrakte Vertrauensschutzvorschrift an, sodass die unbeschränkte Haftung nur für solche Verbindlichkeiten gilt, bei deren Begründung typischerweise vertraut wird. Mithin gelte § 176 HGB nur für rechtsgeschäftliche und rechtsgeschäftsähnliche Verbindlichkeiten,<sup>3</sup> da Vertrauensschutz bei gesetzlichen Verbindlichkeiten, beispielsweise im Deliktsrecht, keine Rolle spiele.<sup>4</sup> Damit fände die unbeschränkte Haftung keine Anwendung auf Deliktsansprüche, Steuerforderungen und öffentlich-rechtliche Beitrags- und Gebührenforderungen.
- 5.83 Überzeugender ist es, § 176 HGB auch auf gesetzliche Verbindlichkeiten zu erstrecken.<sup>5</sup> Der Wortlaut differenziert nicht zwischen gesetzlichen und anderen Verbindlichkeiten.<sup>6</sup> Ferner haften GbR- und OHG-Gesellschafter nach ganz überwiegender Auffassung für alle Verbindlichkeiten gem. § 128 Satz 1 HGB (analog) persönlich und unbeschränkt.<sup>7</sup> Dies ist als allgemeiner Grundsatz zu verstehen, wonach derjenige, der Geschäfte betreibt, für die daraus entstehenden Verbindlichkeiten uneingeschränkt haftet, sofern sich aus Gesetz oder Vereinbarung nichts anderes ergibt. Die akzessorische Haftung im Fall von § 176 Abs. 1 HGB auf rechtsgeschäftliche Verbindlichkeiten zu begrenzen, erscheint insofern systemwidrig und auch im Rahmen einer Abwägung des Interesses des Kommanditisten an einer Haftungsbegrenzung mit dem Interesse des Gläubigers eines gesetzlichen Anspruchs nicht geboten.<sup>8</sup>

#### bb) Analoge Anwendung des § 176 HGB auf Kann-KG?

- 5.84 Nach § 176 Abs. 1 Satz 2 HGB kann sich der Gesellschafter einer kleingewerbetreibenden oder vermögensverwaltenden GbR vor Eintragung als KG zur Vermeidung seiner unbeschränkten Haftung nicht darauf berufen, dass dem Gläubiger seine Stellung als Kommanditist bekannt war. Seit der BGH die Haftung von GbR-

1 K. Schmidt in MünchKomm. HGB, 3. Aufl. 2012, § 176 HGB Rz. 42f.; Roth in Baumbach/Hopt, § 176 HGB Rz. 13.

2 Roth in Baumbach/Hopt, § 176 HGB Rz. 13.

3 BGH v. 28.10.1981 – II ZR 129/80, BGHZ 82, 209 (215f.) = NJW 1982, 883; Strohn in Ebenroth/Boujoung/Joost/Strohn, § 176 HGB Rz. 1; Saenger/Wackerbeck, JA 2006, 771.

4 K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 55 I 1b), 3.

5 Mattheus/Schwab, ZGR 2008, 65; Jacobs, DB 2005, 2227; Dauner-Lieb in FS Lutter, 2000, S. 835 (848); K. Schmidt, GmbHR 2002, 341; differenzierend Herchen in MünchHdb. GesR, Bd. II, § 30 Rz. 103; der gesetzliche Verbindlichkeiten aus dem Anwendungsbereich herausnehmen will, die in keinem Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit entstehen.

6 Jacobs, DB 2005, 2227.

7 BGH v. 3.5.2007 – IX ZR 218/05, NJW 2007, 2490 (2492) = BGHZ 172, 169.

8 Im Ergebnis so auch Dauner-Lieb in FS Lutter, 2000, S. 835 (848); Jacobs, DB 2005, 2227 (2232f.); zuvor Knobbe-Keuk in FS Stimpel, 1985, S. 187 (201).

Gesellschaftern auf die Grundlage des § 128 HGB (analog) gestellt hat,<sup>1</sup> können sich die zukünftigen Kommanditisten ihrer unbeschränkten Haftung damit nicht mehr durch Mitteilung ihrer Kommanditistenstellung an den Geschäftspartner entziehen. Diese Ungleichbehandlung mit den zukünftigen Kommanditisten einer ein Handelsgewerbe betreibenden Gesellschaft sollte durch Anwendung des § 176 Abs. 1 Satz 1 HGB auf die kleingewerbetreibende und vermögensverwaltende GbR vermieden werden, sobald der Eintragungsantrag gestellt ist.<sup>2</sup>

### cc) Analoge Anwendung des § 176 bei Firmenänderung der GmbH & Co. KG?

Die Rechtsprechung hat in analoger Anwendung des § 176 HGB eine unbeschränkte Kommanditistenhaftung für Verbindlichkeiten der GmbH & Co. KG angenommen, wenn diese, auch unter Hinweis auf die Haftungsbeschränkung, unter einer geänderten, nicht eingetragenen **Firma** (z.B. A-GmbH & Co. KG in B-GmbH & Co. KG) Verpflichtungen begründet. Vor Eintragung der geänderten Firma dürfe der Rechtsverkehr davon ausgehen, dass eine neue Gesellschaft gegründet worden sei, sodass alle Kommanditisten mangels Eintragung unbeschränkt haften.<sup>3</sup> Diese Rechtsprechung überzeugt nicht, da es an einer für die Analogie notwendigen planwidrigen Regelungslücke fehlt. § 15 HGB regelt abschließend die Rechtsfolgen nicht eingetragener, aber eintragungsbedürftiger Tatsachen. In Anbetracht der Tatsache, dass die Rechtsprechung seit Neuregelung des Firmenrechts die Firmierung der GmbH & Co. KG ausreichen lässt, um die unbeschränkte Haftung des Kommanditisten nach § 176 Abs. 1 Satz 1 HGB auszuschließen (Rz. 5.78), ist eine unbegrenzte Kommanditistenhaftung im Falle der Firmenänderung nicht mehr haltbar.<sup>4</sup>

### c) Durchgriffshaftung

Eine unbeschränkte Haftung des Kommanditisten ist unter besonderen Umständen auch im Rahmen der sog. Durchgriffshaftung möglich. Die Durchgriffshaftung wurde im Recht der Kapitalgesellschaften entwickelt, bei denen die Haftung auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt ist (§§ 13 Abs. 2 GmbHG, § 1 Abs. 1 Satz 2 AktG). Der Durchgriff auf das Privatvermögen des Gesellschafters ist die Ausnahme und auf Fallkonstellationen beschränkt, in denen die strikte Vermögenstrennung unbillig erscheint.

### aa) Vermögensvermischung

Eine unbeschränkte Haftung kommt insbesondere dann in Betracht, wenn die **Vermögensmassen** der KG, der Komplementär-GmbH und der Kommanditisten derart **vermischt** sind, dass eine Trennung und eine eindeutige Zuordnung der Ver-

1 BGH v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341.

2 K. Schmidt, GmbHR 2002, 341; J. Wagner, NJW 2001, 1110; Dauner-Lieb in FS Lutter, 2000, S. 835 (845 f.); Mülbart, AcP 199 (1999), 38; a.A. Clauss/Fleckner, WM 2003, 1790; Jacobs, DB 2005, 2227.

3 OLG Frankfurt/M. v. 9.5.2007 – 13 U 195/06, GmbHR 2007, 1326 = ZIP 2007, 1809; OLG Schleswig v. 14.9.2004 – 5 U 86/04, DZWIR 2005, 163; vgl. auch bereits BGH v. 21.3.1983 – II ZR 113/82, GmbHR 1983, 268; vgl. auch Roth in Baumbach/Hopt, Anh. § 177a HGB Rz. 19.

4 Ebenso Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, § 5 Rz. 49.



mögensgegenstände nicht mehr möglich sind.<sup>1</sup> Für die Fälle der Vermögensvermischung hält der BGH an einer Durchgriffshaftung fest („TRIHOTEL“)<sup>2</sup> (Rz. 5.93). Zur Vermeidung einer Durchgriffshaftung ist daher gerade in der Einpersonen-GmbH & Co. KG auf eine sorgfältige Buchführung und Zuordnung der einzelnen Vermögensgegenstände größter Wert zu legen.<sup>3</sup>

### bb) Unterkapitalisierung

- 5.88 Diskutiert wird im gesellschaftsrechtlichen Schrifttum ferner eine Durchgriffshaftung wegen unzureichender Kapitalausstattung der Gesellschaft (sog. **materielle Unterkapitalisierung**).<sup>4</sup> Der Gesetzgeber hat bislang davon abgesehen, eine am jeweiligen konkreten Kapitalbedarf orientierte Mindestkapitalausstattung vorzuschreiben und auf diesem Wege eine spezielle Haftung des Gesellschafters bei materieller Unterkapitalisierung zu schaffen.<sup>5</sup> Gegen eine Haftung wegen Unterkapitalisierung spricht insbesondere, dass es in der Praxis kaum möglich ist, eine adäquate Kapitalausstattung hinreichend sicher zu bestimmen. Die Rechtsprechung hat eine Durchgriffshaftung wegen Unterkapitalisierung in der Vergangenheit nur in Einzelfällen bejaht.<sup>6</sup> Weitere Entscheidungen zeigen eine überwiegend kritische bzw. ablehnende Haltung.<sup>7</sup> In den meisten Fällen wird man auch ohne die Rechtsfigur der Durchgriffshaftung anhand anderer anerkannter Rechtsinstitute – wie etwa § 826 BGB – zu befriedigenden Lösungen gelangen.<sup>8</sup> In seiner „GAMMA“-Entscheidung aus dem Jahr 2008 hat der BGH sich deutlich gegen eine Durchgriffshaftung wegen materieller Unterkapitalisierung ausgesprochen.<sup>9</sup>

### cc) Beherrschung

- 5.89 Die Erteilung von Weisungen durch den Gesellschafter und die wirtschaftliche, finanzielle und organisatorische Einbindung der Gesellschaft in einen Konzern begründen als solche keine Durchgriffshaftung.<sup>10</sup>

1 Vgl. zu dieser Fallgruppe der Durchgriffshaftung BGH v. 16.9.1985 – II ZR 275/84, BGHZ 95, 330 (334) = GmbHR 1986, 78; BGH v. 12.11.1984 – II ZR 250/83, WM 1985, 54 (55) = GmbHR 1985, 80; *Pentz* in Rowedder/Schmidt-Leithoff, § 13 GmbHG Rz. 141; *Altmep- pen*, ZIP 2001, 1837.

2 BGH v. 16.7.2007 – II ZR 147/05, ZIP 2007, 1552.

3 Vgl. hierzu auch die Hinweise in BGH v. 12.11.1984 – II ZR 250/83, WM 1985, 54 (55) = GmbHR 1985, 80; KG Berlin v. 4.12.2007 – 7 U 77/07, GmbHR 2008, 703.

4 Zum Meinungsstand vgl. *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, § 37 III 7; *Raiser* in Ulmer/Habersack/Löbke, § 13 GmbHG Rz. 136ff.

5 Vgl. für die GmbH BT-Drucks. 8/1347, S. 39; RegE MoMiG v. 25.5.2007, BR-Drucks. 354/07, S. 66.

6 BGH v. 8.7.1970 – VIII ZR 28/69, BGHZ 54, 222 (224); BSG v. 7.12.1983 – 7 RAr 20/82, ZIP 1984, 1217 (1220) = GmbHR 1985, 294; zustimmend *Lutter/Bayer* in *Lutter/Hommelhoff*, § 13 GmbHG Rz. 20ff.

7 BGH v. 4.5.1977 – VIII ZR 298/75, BGHZ 68, 312; BAG v. 3.9.1998 – 8 AZR 189/97, ZIP 1999, 24 = GmbHR 1998, 1221; BAG v. 10.2.1999 – 5 AZR 677/97, ZIP 1999, 878 = GmbHR 1999, 655.

8 Vgl. dazu auch BGH v. 28.4.2008 – II ZR 264/06, ZIP 2008, 1232 (1235) = GmbHR 2008, 805.

9 BGH v. 28.4.2008 – II ZR 264/06, ZIP 2008, 1232 (1234) = GmbHR 2008, 805.

10 BGH v. 14.12.1959 – II ZR 187/57, BGHZ 31, 258 (278); BGH v. 4.5.1977 – VIII ZR 298/75, BGHZ 68, 312 (321).

## d) Deliktshaftung nach § 826 BGB

In der „TRIHOTEL“-Entscheidung<sup>1</sup> hat der BGH die Gesellschafterhaftung wegen Existenzvernichtung aus der Durchgriffshaftung (dazu Rz. 5.86) ausgenommen. Sie wird für die GmbH nunmehr als ein Fall der **vorsätzlichen sittenwidrigen Schädigung** i.S. des § 826 BGB behandelt. 5.90

Der BGH erkennt grundsätzlich einen „mittelbaren Kapitalschutz“ für die GmbH & Co. KG an, insb. über §§ 30, 31 GmbHG (s. Rz. 5.116).<sup>2</sup> Dieser mittelbare Kapitalschutz setzt bei den Wechselwirkungen zwischen dem Vermögen der GmbH & Co. KG und dem Vermögen der Komplementär-GmbH an, wenn (a) sich durch einen Eingriff in das Vermögen der GmbH & Co. KG das Risiko der Komplementär-GmbH erhöht, von den Gläubigern der GmbH & Co. KG nach §§ 161 Abs. 2, 128 HGB in Anspruch genommen zu werden oder (b) die Komplementär-GmbH am Vermögen der GmbH & Co. KG beteiligt und infolge eines Eingriffs gezwungen ist, die Beteiligung an der GmbH & Co. KG außerplanmäßig abzuschreiben (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB). Diese Wechselwirkungen können es rechtfertigen, neben dem mittelbaren Kapitalschutz der §§ 30, 31 GmbHG auch ergänzende Schutzinstrumente wie etwa die Existenzvernichtungshaftung für die KG heranzuziehen.<sup>3</sup> 5.91

Die Existenzvernichtungshaftung bezeichnet die Haftung des Gesellschafters für missbräuchliche, zur Insolvenz führende oder diese vertiefende kompensationslose Eingriffe in das zur vorrangigen Befriedigung der Gesellschaftsgläubiger dienende Gesellschaftsvermögen.<sup>4</sup> Die Existenzvernichtungshaftung hatte der BGH zunächst als Durchgriffshaftung des Gesellschafters analog § 128 HGB wegen Missbrauchs der Rechtsform der GmbH konstruiert und diese Haftung als subsidiär gegenüber einer Innenhaftung aus §§ 30, 31 GmbHG angesehen.<sup>5</sup> 5.92

Mit der Entscheidung „TRIHOTEL“<sup>6</sup> hält der BGH im Grundsatz an der Existenzvernichtungshaftung fest. Allerdings gibt er das bisherige Konzept einer eigenstän- 5.93

1 BGH v. 16.7.2007 – II ZR 3/04 „TRIHOTEL“, ZIP 2007, 1552 = GmbHR 2007, 927.

2 Vgl. BGH v. 29.3.1973 – II ZR 25/70, GmbHR 1973, 163 (165); BGH v. 24.3.1980 – II ZR 213/77, BGHZ 76, 326 (336) = GmbHR 1980, 179; BGH v. 19.2.1990 – II ZR 268/88, ZIP 1990, 578 (579) = GmbHR 1990, 251; BGH v. 6.7.1998 – II ZR 284/94, ZIP 1998, 1437 = GmbHR 1998, 935; BGH v. 9.12.2014 – II ZR 360/13, GmbHR 2015, 248; s. auch Gummert, DStR 2015, 761; Pöschke/Steenbreker, NZG 2015, 614; Geißler, GmbHR 2014, 458; Hommelhoff in Lutter/Hommelhoff, § 30 GmbHG Rz. 60ff.

3 Schlichte, DB 2006, 2672 (2673); Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, § 12 Rz. 71 a.E.; s. auch Schiessl in 20. Aufl. 2009, § 5 Rz. 80ff.; zweifelnd Liebscher in Reichert, GmbH & Co. KG, § 51 Rz. 128, der in §§ 161 Abs. 2, 128, 171 ff. HGB eigenständige Schutzmechanismen der KG sieht.

4 BGH v. 24.6.2002 – II ZR 300/00 „KBV“, ZIP 2002, 1578 = GmbHR 2002, 902; BGH v. 16.7.2007 – II ZR 3/04 „TRIHOTEL“, ZIP 2007, 1552 = GmbHR 2007, 927.

5 BGH v. 17.9.2001 – II ZR 178/99 „Bremer Vulkan“, GmbHR 2001, 1036 (1038); BGH v. 25.2.2002 – II ZR 196/00, ZIP 2002, 848 (850) = GmbHR 2002, 549; BGH v. 24.6.2002 – II ZR 300/00 „KBV“, ZIP 2002, 1578 (1579) = GmbHR 2002, 902; BGH v. 13.12.2004 – II ZR 206/02, ZIP 2005, 117 = GmbHR 2005, 225; BGH v. 13.12.2004 – II ZR 256/02, ZIP 2005, 250 = GmbHR 2005, 299.

6 BGH v. 16.7.2007 – II ZR 3/04, ZIP 2007, 1552 = GmbHR 2007, 927; bestätigt durch BGH v. 13.12.2007 – IX ZR 116/06, ZIP 2008, 455 = GmbHR 2008, 322; BGH v. 7.1.2008 – II ZR 314/05, ZIP 2008, 308 = GmbHR 2008, 257; BGH v. 28.4.2008 – II ZR 264/06, ZIP 2008, 1232 = GmbHR 2008, 805.

digen Haftungsfigur in Form einer Durchgriffs(außen)haftung bei Existenzvernichtung auf. Stattdessen knüpft er die Existenzvernichtungshaftung des Gesellschafters an die missbräuchliche Schädigung des im Gläubigerinteresse zweckgebundenen Gesellschaftsvermögens und ordnet sie allein in § 826 BGB ein, als eine **besondere Fallgruppe der vorsätzlichen sittenwidrigen Schädigung**. Dabei handelt es sich um eine Innenhaftung der Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft. Die Abkehr von der Außenhaftung begründet der BGH damit, dass durch die Existenzvernichtungshaftung allein das Gesellschaftsvermögen geschützt werden soll, nicht jedoch die durch den Haftungsfonds reflexartig geschützten Forderungen der Gläubiger. Bei Überschneidungen von Schadensersatzansprüchen nach § 826 BGB und Erstattungsansprüchen nach §§ 30, 31 GmbHG besteht Anspruchskonkurrenz.<sup>1</sup>

- 5.94 Zentrale Haftungsvoraussetzung ist der **gezielte, kompensationslose und betriebsfremden Zwecken dienende Eingriff** in Vermögenswerte oder Interessen der Gesellschaft, die diese zur Begleichung ihrer Verbindlichkeiten benötigt und die einem Gesellschafter oder einem Dritten zumindest mittelbar zum Vorteil gereichen. Der Eingriff muss kausal für die Insolvenzreife oder die Vertiefung einer bereits bestehenden Insolvenz der Gesellschaft sein. In subjektiver Hinsicht kommen das Kriterium der Sittenwidrigkeit und der Vorsatz des Schädigers hinzu. Der BGH nimmt Sittenwidrigkeit an, wenn die faktische dauerhafte Beeinträchtigung der Erfüllung von Verbindlichkeiten die voraussehbare Folge des Eingriffs ist und der Gesellschafter diese Rechtsfolge billigend in Kauf genommen hat.<sup>2</sup> Der BGH bezeichnet solche Eingriffe anschaulich als „**Selbstbedienung**“ des Gesellschafters.<sup>3</sup>
- 5.95 Ein sog. existenzvernichtender Eingriff ist insbesondere in folgenden Fällen denkbar:
- **Konzern-Cash-Management**, wenn die Tochtergesellschaft Mittel in das Cash-Management einspeist, die sie später mangels Liquidität der Obergesellschaft zur Erfüllung ihrer eigenen Verbindlichkeiten nicht mehr abrufen kann.<sup>4</sup>
  - **Fremdnützige Stellung von Sicherheiten** (bspw. für Mutter- oder Schwestergesellschaften), jeweils ohne entsprechende Vorsorge durch Rückstellungen oder anderweitige Absicherung der Gesellschaft.<sup>5</sup>
  - **Eingriff in Geschäftschancen**,<sup>6</sup> wie etwa die Einschränkung des Vertriebsgebiets, die Verlagerung eines Teils der Produktion oder des Kundenstamms oder die Realisierung eines Projektes in einem anderen Unternehmen, nachdem die Gesellschaft die Entwicklungskosten getragen hat.<sup>7</sup>

1 BGH v. 16.7.2007 – II ZR 3/04 (3. Leitsatz), ZIP 2007, 1552 = GmbHR 2007, 927.

2 BGH v. 16.7.2007 – II ZR 3/04, ZIP 2007, 1552 (1556) = GmbHR 2007, 927.

3 Vgl. BGH v. 28.4.2008 – II ZR 264/06, ZIP 2008, 1232 (1234) = GmbHR 2008, 805.

4 Vgl. BGH v. 17.9.2001 – II ZR 178/99 „Bremer Vulkan“, GmbHR 2001, 1036 (1038).

5 Röhricht in FS 50 Jahre BGH, 2000, S. 83 (91).

6 Vgl. Röhricht in VGR Bd. 5, 2002, S. 3 (13).

7 Vgl. BGH v. 24.6.2002 – II ZR 300/00 „KBV“, ZIP 2002, 1578 (1579f.) = GmbHR 2002, 902; BGH v. 13.12.2004 – II ZR 256/02, ZIP 2005, 250 (252) = GmbHR 2005, 299; BGH v. 13.12.2004 – II ZR 206/02, ZIP 2005, 117 = GmbHR 2005, 225; vgl. auch Röhricht in FS 50 Jahre BGH, 2000, S. 83 (91); Habersack, ZGR 2008, 533.

- Maßnahmen, die **nach bilanziellen Grundsätzen nicht** angemessen **erfasst** werden können, z.B. Abschluss nachteiliger Verträge, Abzug betriebsnotwendiger Liquidität.<sup>1</sup>

Grundsätzlich abzulehnen ist eine Existenzvernichtungshaftung dagegen in folgenden Fällen: 5.96

- Anfängliche **Unterkapitalisierung**: Die Auffassung, ein existenzvernichtender Eingriff setze nicht zwingend einen unkompensierten benachteiligenden Zugriff auf das Gesellschaftsvermögen voraus, sondern finde auch Anwendung, wenn der Gesellschaft von vornherein die Fähigkeit vorenthalten wird, die vorhersehbaren Risiken ihres Geschäftsbetriebs zu bewältigen und ihre Verbindlichkeiten zu erfüllen, hat der BGH in seiner „GAMMA“-Entscheidung verworfen.<sup>2</sup> In dem entschiedenen Fall ging es um eine sog. Beschäftigungs- und Qualifizierungsgesellschaft, deren Existenz von dem Überleben des zu sanierenden, die Arbeitnehmer abgebenden Unternehmens abhing. Der BGH stellt fest, die Existenzvernichtungshaftung richte sich gegen den Entzug von Gesellschaftsvermögen im Sinne einer „Selbstbedienung“. Eine strukturelle Benachteiligung einer Gesellschaft in einer Unternehmensgruppe sei danach erst dann haftungsbegründend, wenn der Entzug von Gesellschaftsvermögen hinzutrete. Allein die unzureichende finanzielle Ausstattung einer Gesellschaft (Rz. 5.88) ist damit nicht als Fallgruppe der Existenzvernichtungshaftung anerkannt.
- Auch bloße **Managementfehler** sind nicht haftungsbegründend.<sup>3</sup> Die Existenzvernichtungshaftung soll sich auf Missbrauchsfälle beschränken und bietet keine Absicherung gegen die gewöhnlichen Risiken des Geschäftsbetriebs.<sup>4</sup>
- An einem existenzvernichtenden Eingriff fehlt es ferner, wenn der Gesellschafter zwar **Forderungen der Gesellschaft** gegen Dritte auf ein eigenes Konto **einzieht**, mit diesen Mitteln jedoch **Verbindlichkeiten der Gesellschaft begleicht** und zusätzlich in beträchtlichem Umfang aus eigenem Vermögen weitere Gesellschaftsschulden tilgt.<sup>5</sup>

**Rechtsfolge** des existenzvernichtenden Eingriffs ist die Haftung des Gesellschafters auf **Schadensersatz**. Dabei umfasst der Schadensersatzanspruch wegen existenzvernichtenden Eingriffs den Ersatz nach §§ 30, 31 GmbHG, ermöglicht aber darüber hinaus auch den Ersatz von Schäden, die durch eine Rückzahlung nach §§ 30, 31 GmbHG nicht ausgeglichen werden.<sup>6</sup> Der Schadensersatzanspruch richtet sich auf den zur Begleichung der Gesellschaftsschulden notwendigen Betrag.<sup>7</sup> Zudem erkennt der BGH Verzugszinsen (§ 286 Abs. 2 Nr. 4 BGB) ab dem Zeitpunkt der 5.97

1 Vgl. BGH v. 16.7.2007 – II ZR 3/04, ZIP 2007, 1552 (1555) = GmbHR 2007, 927; Röhricht in FS 50 Jahre BGH, 2000, S. 83 (93); Röhricht, ZIP 2005, 505 (515).

2 BGH v. 28.4.2008 – II ZR 264/06 „GAMMA“, ZIP 2008, 1232 (1234) = GmbHR 2008, 805.

3 BGH v. 13.12.2004 – II ZR 256/02, ZIP 2005, 250 (252) = GmbHR 2005, 299; vgl. zur Abgrenzung auch OLG Köln v. 13.4.2006 – 7 U 31/05, ZIP 2007, 28 = AG 2007, 371.

4 BGH v. 13.12.2004 – II ZR 256/02, GmbHR 2005, 299 = ZIP 2005, 250; Röhricht in FS 50 Jahre BGH, 2000, S. 83 (105); Röhricht, ZIP 2005, 505 (514).

5 BGH v. 2.6.2008 – II ZR 104/07, ZIP 2008, 1329 = GmbHR 2008, 929.

6 BGH v. 16.7.2007 – II ZR 3/04, ZIP 2007, 1552 (1558) = GmbHR 2007, 927.

7 BGH v. 16.7.2007 – II ZR 3/04, ZIP 2007, 1552 (1560), Rz. 55: „soweit“ = GmbHR 2007, 927.

Entziehung zu.<sup>1</sup> Die Wiederherstellung der Gesellschaft als „werbendes Unternehmen“ fordert der BGH aber nicht.<sup>2</sup>

- 5.98 **Anspruchsgegner** kann nicht nur der Alleingesellschafter sein, sondern auch ein Gesellschafter, der an dem Eingriff in das Gesellschaftsvermögen mitgewirkt hat,<sup>3</sup> wobei dies auch auf mittelbar beteiligte Gesellschafter zutreffen kann.<sup>4</sup> Ebenso hat der BGH die Obergesellschaft als Haftungsschuldner angesehen, die eine Schwestergesellschaft der durch den Eingriff betroffenen Gesellschaft begünstigte.<sup>5</sup> Auch nicht selbst durch den Eingriff begünstigte Gesellschafter können Anspruchsgegner sein, wenn sie den Eingriff durch ihr Einverständnis unterstützt haben.<sup>6</sup> Der BGH lässt es sogar ausreichen, dass der Anspruchsgegner noch nicht einmal mittelbar an der Gesellschaft beteiligt ist, sondern über die Beteiligung von Angehörigen (Ehefrau, Mutter) und von diesen erteilten Vollmachten die Kontrolle über den Eingriff ausübt („faktischer“ Gesellschafter).<sup>7</sup> Maßgebend ist nach Ansicht des BGH nicht die formaljuristische Konstruktion, sondern die **tatsächliche Einflussmöglichkeit**.<sup>8</sup>
- 5.99 Der Schadensersatzanspruch nach § 826 BGB steht nicht den Gläubigern der Gesellschaft zu,<sup>9</sup> sondern ist als **Innenhaftung** gegenüber der Gesellschaft ausgestaltet.<sup>10</sup> Die Gesellschaft ist als unmittelbar Geschädigte die Anspruchsinhaberin, weil ihr durch das Handeln des Gesellschafters Gesellschaftsvermögen entzogen wurde und sie ihre Verbindlichkeiten nicht mehr erfüllen kann. Die Gesellschaftsgläubiger hingegen sind nur mittelbar von der Eingriffsfolge betroffen und deshalb nicht anspruchsberechtigt. Auf diese Weise wird auch ein „Wettlauf der Gesellschaftsgläubiger“ vermieden.<sup>11</sup> Außerhalb des Insolvenzverfahrens können Gesellschaftsgläubiger daher sowohl Rückerstattungsansprüche nach § 31 GmbHG als auch Ansprüche aus Existenzvernichtungshaftung nach § 826 BGB nur nach vorheriger Pfändung und Überweisung (§§ 829, 835 ZPO) geltend machen. Während des Insolvenzverfahrens wird der Anspruch der Gesellschaft wegen Existenzvernichtungshaftung aus § 826 BGB vom Insolvenzverwalter geltend gemacht.<sup>12</sup>
- 5.100 Bedeutung für die Durchsetzung eines Haftungsanspruchs wegen existenzvernichtenden Eingriffs hat die **Darlegungs- und Beweislast**.<sup>13</sup> Nach allgemeinen prozessualen Grundsätzen hat derjenige, der den Anspruch geltend macht, sämtliche Tat-

1 BGH v. 13.12.2007 – IX ZR 116/06, ZIP 2008, 455 = GmbHR 2008, 322.

2 Vgl. auch *Weller*, ZIP 2007, 1681.

3 BGH v. 25.2.2002 – II ZR 196/00, ZIP 2002, 848 = GmbHR 2002, 549.

4 BGH v. 13.12.2004 – II ZR 206/02, ZIP 2005, 117 (118) = GmbHR 2005, 225; BGH v. 13.12.2004 – II ZR 256/02, ZIP 2005, 250 (251) = GmbHR 2005, 299.

5 BGH v. 24.6.2002 – II ZR 300/00, ZIP 2002, 1578 = GmbHR 2002, 902.

6 BGH v. 25.2.2002 – II ZR 196/00, ZIP 2002, 848 = GmbHR 2002, 549.

7 BGH v. 16.7.2007 – II ZR 3/04, ZIP 2007, 1552 (1558) = GmbHR 2007, 927.

8 BGH v. 16.7.2007 – II ZR 3/04, ZIP 2007, 1552 (1558) = GmbHR 2007, 927.

9 Rechtsprechung bis zur Entscheidung „TRIHOTEL“, vgl. BGH v. 24.6.2002 – II ZR 300/00 „KBV“, ZIP 2002, 1578 = GmbHR 2002, 902.

10 BGH v. 16.7.2007 – II ZR 3/04, ZIP 2007, 1552 (1557) = GmbHR 2007, 927; bestätigt in BGH v. 7.1.2008 – II ZR 314/05, ZIP 2008, 308 (310) = GmbHR 2008, 257.

11 Vgl. *Habersack*, ZGR 2008, 533.

12 BGH v. 16.7.2007 – II ZR 3/04, ZIP 2007, 1552 (1557) = GmbHR 2007, 927.

13 Dazu *Lutter/Bayer* in *Lutter/Hommelhoff*, § 13 GmbHG Rz. 42; *Hommelhoff*, ZGR 1994, 395; *Krieger*, ZGR 1994, 375 (387).

sachen vorzutragen, die den Tatbestand der ihm günstigen Rechtsnorm erfüllen; dem genügen allgemein gefasste Behauptungen grundsätzlich nicht. Auf diese allgemeinen Grundsätze der Darlegungs- und Beweislast weist der BGH für die Existenzvernichtungshaftung nach § 826 BGB besonders hin und hebt hervor, dass die Gesellschaft als Anspruchsgläubigerin auch den Kausalitätsnachweis zu erbringen hat.<sup>1</sup>

Eine sinnvolle **Vorkehrung zur Haftungsvermeidung** stellt eine sorgfältige und ordnungsgemäße Buchführung dar.<sup>2</sup> Die Dokumentation kann dem Gesellschafter den Nachweis erleichtern, dass der Gesellschaft kein Nachteil zugefügt wurde, der nicht durch einen Vorteil kompensiert wurde. Da die Haftung des Gesellschafters jedoch auch an Eingriffe anknüpfen kann, die in ihren Auswirkungen buchhaltungs- und bilanztechnisch nicht erfasst werden können, bietet allein die ordnungsgemäße Buchführung keinen ausreichenden Schutz. Bei solchen Maßnahmen sollten in einer begleitenden Dokumentation der Geschäftsführung möglichst die Gründe der Maßnahme und deren Vor- und Nachteile für die Gesellschaft festgehalten werden.

5.101

## 6. Haftung des Kommanditisten nach Ausscheiden aus der Gesellschaft

Scheidet ein Kommanditist unter Einlagenrückgewähr aus der Gesellschaft aus, haftet er – beschränkt auf seine Haftsumme – für Verbindlichkeiten fort, die vor dem Ausscheiden aus der Gesellschaft begründet werden, wenn die Verbindlichkeiten vor Ablauf von fünf Jahren nach dem Ausscheiden fällig und daraus Ansprüche gegen ihn gerichtlich geltend gemacht sind (§§ 161 Abs. 2, 160 Abs. 1 HGB). Die **Nachhaftung** gilt für alle Gesellschaftsverbindlichkeiten und auch, wenn die Verbindlichkeit aufgrund eines bei Ausscheiden bereits bestehenden Dauerschuldverhältnisses erst nach dem Ausscheiden entsteht.<sup>3</sup> Die **Nachhaftungsfrist** des § 160 HGB beginnt grundsätzlich mit der Eintragung des Ausscheidens des Gesellschafters im Handelsregister. Die Eintragung des Ausscheidens im Handelsregister ist für den Fristbeginn jedoch nicht konstitutiv. Ohne Eintragung des Ausscheidens in das Handelsregister beginnt die Nachhaftungsfrist bereits mit positiver Kenntnis des Gesellschaftsgläubigers vom Ausscheiden des Gesellschafters.<sup>4</sup> Scheidet ein Kommanditist ohne Einlagenrückgewähr durch Übertragung seines Kommanditanteils im Wege der Sonderrechtsnachfolge (und somit grundsätzlich ohne einer Nachhaftung ausgesetzt zu sein) aus der Gesellschaft aus, soll die Haftung des ausscheidenden Kommanditisten entsprechend § 172 Abs. 4 HGB wieder aufleben, wenn der übliche Nachfolgevermerk („im Wege der Sonderrechtsnachfolge“ oder „als Rechtsnachfolger“) nicht in das Handelsregister eingetragen wurde.<sup>5</sup>

5.102

1 BGH v. 16.7.2007 – II ZR 3/04, ZIP 2007, 1552 (1558) = GmbHR 2007, 927; nochmals bestätigt durch BGH v. 7.1.2008 – II ZR 314/05, ZIP 2008, 308 (310) = GmbHR 2008, 257.

2 Vgl. hierzu *Schulze-Osterloh*, ZIP 1993, 1838; *Krieger*, ZGR 1994, 375.

3 BAG v. 19.5.2004 – 5 AZR 405/03, NJW 2004, 3287 (3288); BGH v. 24.9.2007 – II ZR 284/05, DB 2007, 2586.

4 BGH v. 24.9.2007 – II ZR 284/05, ZIP 2007, 2262; zuvor grundlegend *Altmeyden*, NJW 2000, 2529. K. *Schmidt* in MünchKomm. HGB, 3. Aufl. 2012, § 160 HGB Rz. 43; *Boesche* in Oetker, § 160 HGB Rz. 14; *Klöhn* in Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, § 160 HGB Rz. 13 f.

5 BGH v. 29.6.1981 – II ZR 142/80, BGHZ 81, 82 ff. = GmbHR 1981, 262; vgl. dazu aus neuerer Sicht *Friedl*, DStR 2008, 510; *Bueren*, ZHR 176 (2014), 715.

- 5.103 In der Investmentkommanditgesellschaft haftet der ausgeschiedene Kommanditist ab dem Zeitpunkt des Ausscheidens nicht mehr für Verbindlichkeiten der Gesellschaft (§ 133 Abs. 2 Satz 2 KAGB für die offene Investment-KG und § 152 Abs. 6 Satz 2 KAGB für die geschlossene Investment-KG).

## 7. Rechtsscheinhaftung des Kommanditisten

- 5.104 Eine Rechtsscheinhaftung des Kommanditisten (entsprechend § 179 BGB) kann dadurch begründet werden, dass der Kommanditist **vortäuscht**, er oder eine andere natürliche Person sei unbeschränkt haftender Gesellschafter,<sup>1</sup> oder durch Zeichnung der Firma ohne Rechtsformzusatz;<sup>2</sup> in diesem Fall haftet der Kommanditist unbeschränkt und als Gesamtschuldner neben der GmbH & Co. KG als **tatsächlicher** Unternehmensträgerin.<sup>3</sup> Die Rechtsscheinhaftung trifft ausschließlich den für die Gesellschaft Auftretenden. Eine zusätzliche Rechtsscheinhaftung eines im Hintergrund gebliebenen Gesellschaftsorgans wegen bloßer Mitverursachung des Rechts Scheins durch Verletzung von Handlungs-, Überwachungs- oder Instruktionspflichten kommt nicht in Betracht.<sup>4</sup> In einer älteren Entscheidung hatte der BGH demgegenüber auch die Rechtsscheinhaftung des im Hintergrund gebliebenen Geschäftsführers angenommen;<sup>5</sup> jedoch nicht wegen Verletzung von Überwachungs pflichten, sondern wegen pflichtwidrig unterlassener Handelsregisteranmeldung des haftungsbeschränkenden Rechtsformzusatzes.<sup>6</sup>
- 5.105 **Gestaltungshinweis:** Zur Vermeidung der Rechtsscheinhaftung sollten Geschäftsbögen verwendet werden, die den Anforderungen der §§ 125a, 177a HGB genügen. Bereits bei der Anbahnung von Geschäftsbeziehungen – z.B. Vertragsverhandlungen – sollte auf die Rechtsform hingewiesen werden. Zur Begründung der Rechtsscheinhaftung reicht allerdings nicht schon jede mündliche, insbesondere telefonische Erklärung, ohne den haftungsbeschränkenden Zusatz aus.<sup>7</sup> Denn im mündlichen Geschäftsverkehr wird vielfach nur der prägnante und einprägsame Teil der Firma genannt, sodass der Geschäftspartner aufgrund dieser unvollständigen Firmenangabe noch nicht auf eine persönliche Haftung der Gesellschafter vertrauen darf.<sup>8</sup> Zudem ist auf die ordnungsgemäße Handelsregisteranmeldung des haftungsbeschränkenden Rechtsformzusatzes zu achten.

1 BGH v. 1.6.1981 – II ZR 1/81, GmbHR 1982, 154 (155); BGH v. 24.6.1991 – II ZR 293/90, ZIP 1991, 1004 (1005) = GmbHR 1991, 360.

2 BGH v. 5.2.2007 – II ZR 84/05, ZIP 2007, 908 = GmbHR 2007, 593 m. Komm. Römermann; OLG Saarbrücken v. 21.10.2008 – 4 U 385/07 - 128, GmbHR 2009, 209.

3 BGH v. 15.1.1990 – II ZR 311/88, GmbHR 1990, 212 (213); Hopt in Baumbach/Hopt, § 19 HGB Rz. 30.

4 Vgl. BGH v. 5.2.2007 – II ZR 84/05, ZIP 2007, 908 = GmbHR 2007, 593 m. Komm. Römermann.

5 BGH v. 8.5.1978 – II ZR 97/77, BGHZ 71, 354 (358).

6 BGH v. 8.5.1978 – II ZR 97/77, BGHZ 71, 354 (358).

7 BGH v. 1.6.1981 – II ZR 1/81, BB 1981, 1481 (1483) = GmbHR 1982, 154.

8 Vgl. BGH v. 1.6.1981 – II ZR 1/81, BB 1981, 1481 (1483) = GmbHR 1982, 154; zust. K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 56 II 2c) bb).

### III. Haftung des Kommanditisten für Kapitalaufbringung und -erhaltung bei der Komplementär-GmbH

#### 1. Grundsatz

Die Komplementär-GmbH und die GmbH & Co. KG sind für Zwecke der Kapitalaufbringung und -erhaltung grundsätzlich als jeweils selbständige Rechtsträger anzusehen mit der Folge, dass die Gesellschafter beider Gesellschaften ihre Einlageverpflichtungen ihnen gegenüber jeweils gesondert zu erfüllen haben.<sup>1</sup> Leistungen der Komplementär-GmbH an die GmbH & Co. KG und Leistungen der GmbH & Co. KG an die Kommanditisten können aber gegen die Kapitalaufbringungs- und Kapitalerhaltensregeln des GmbH-Rechts verstoßen und Erstattungsansprüche gegen die Kommanditisten auslösen. 5.106

#### 2. Haftung für Kapitalaufbringung

Inzwischen kann als geklärt gelten, dass die Komplementär-GmbH den allgemeinen GmbH-rechtlichen Regelungen über die Kapitalaufbringung unterliegt.<sup>2</sup> Lange war unklar, ob GmbH und KG insofern als „**wirtschaftliche Einheit**“ behandelt werden konnten.<sup>3</sup> Häufig wurde für die Komplementär-GmbH noch nicht einmal ein eigenes Bankkonto eingerichtet und die Bareinlage in die GmbH unmittelbar als Darlehen an die GmbH & Co. KG weitergereicht.<sup>4</sup> Diese Fälle wurden teils den Grundsätzen der Kapitalaufbringung<sup>5</sup> und teils den Grundsätzen der Kapitalerhaltung<sup>6</sup> zugeordnet. Dieser Unsicherheit hat der BGH ein Ende bereitet. Er hat entschieden, dass die allgemeinen Kapitalaufbringungsregeln des GmbH-Rechts (§ 19 GmbHG) auch bei der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG gelten, ohne dass unter dem Gesichtspunkt einer „wirtschaftlichen Einheit“ der beiden Gesellschaften ein „Sonderrecht“ für die Kapitalaufbringung bei der Komplementär-GmbH anzuerkennen wäre.<sup>7</sup> 5.107

Für den praktisch relevanten Fall der im unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang mit der Gründung erfolgenden Darlehensgewährung durch die Komplementär- 5.108

1 Vgl. BGH v. 10.12.2007 – II ZR 180/06, ZIP 2008, 174 (176) = GmbHR 2008, 203; *Fastrich* in Baumbach/Hueck, § 30 GmbHG Rz. 68.

2 Zu den Kapitalaufbringungsregeln der GmbH im Einzelnen *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, § 37 II m.w.N.; *Ebbing* in Michalski, § 19 GmbHG Rz. 30ff.; *Fastrich* in Baumbach/Hueck, § 19 GmbHG Rz. 6ff.

3 Für wirtschaftliche Einheit OLG Köln v. 5.2.2002 – 18 U 183/01, GmbHR 2002, 968; OLG Thüringen v. 28.6.2006 – 6 U 717/05, ZIP 2006, 1534 = GmbHR 2006, 940; gegen wirtschaftliche Einheit OLG Karlsruhe v. 25.2.2007 – 1 U 122/06, ZIP 2007, 2319 = GmbHR 2008, 147; OLG Hamm v. 31.10.2006 – 27 U 81/06, GmbHR 2007, 201.

4 Vgl. OLG Karlsruhe v. 25.5.2007 – 1 U 122/06, ZIP 2007, 2319 = GmbHR 2008, 147; OLG Köln v. 5.2.2002 – 18 U 183/01, GmbHR 2002, 968; OLG Thüringen v. 28.6.2006 – 6 U 717/05, ZIP 2006, 1534 = GmbHR 2006, 940; OLG Hamm v. 31.10.2006 – 27 U 81/06, GmbHR 2007, 20; *Fastrich* in Baumbach/Hueck, § 30 GmbHG Rz. 69.

5 OLG Hamm v. 31.10.2006 – 27 U 81/06, GmbHR 2007, 201.

6 OLG Karlsruhe v. 25.5.2007 – 1 U 122/06, ZIP 2007, 2319 = GmbHR 2008, 147; OLG Köln v. 5.2.2002 – 18 U 183/01, GmbHR 2002, 968.

7 BGH v. 10.12.2007 – II ZR 180/06, ZIP 2008, 174 = GmbHR 2008, 203 m. Komm. *Rohde*.



GmbH an die von den GmbH-Gesellschaftern beherrschte KG gilt seit Inkrafttreten des MoMiG damit § 19 Abs. 5 GmbHG. Der wirksamen Erbringung der Einlage steht eine Darlehensgewährung demnach nicht entgegen, wenn sie auf einer vorausgehenden Vereinbarung beruht und ein **vollwertiger Rückzahlungsanspruch** der Komplementär-GmbH begründet wird, der jederzeit fällig ist oder erforderlichenfalls durch fristlose Kündigung durch die Gesellschaft fällig gestellt werden kann (vgl. § 19 Abs. 5 GmbHG).

- 5.109 In der Entscheidung „MPS“ vom 1.12.2008 hat der BGH Stellung zu der Frage bezogen, wann eine Darlehensforderung gegen Gesellschafter als vollwertig anzusehen ist.<sup>1</sup> Für die Vollwertigkeit soll die bilanzielle Betrachtungsweise gelten,<sup>2</sup> und zwar zum Zeitpunkt der Begründung des Rückzahlungsanspruchs.<sup>3</sup> Unerheblich ist insoweit, ob die (Komplementär-)GmbH später mit ihrer Forderung auf Darlehensrückzahlung gegen die GmbH & Co. KG ausfällt (unabhängig davon ist die Geschäftsführung aber gehalten, etwaige Änderungen des Kreditrisikos zu prüfen und auf eine Bonitätsverschlechterung mit einer Kreditkündigung oder der Anforderung von Sicherheiten zu reagieren, andernfalls macht sie sich ggf. gem. § 43 GmbHG schadensersatzpflichtig, vgl. hierzu auch Rz. 4.58 ff.). Nach einer verbreiteten Auffassung setzt die Vollwertigkeit des Rückzahlungsanspruchs auch bei einem kurzfristigen Darlehen eine marktübliche Verzinsung voraus.<sup>4</sup> Soweit in der handelsbilanziellen Praxis aus Vereinfachungsgründen bei kurzfristigen Darlehen auf eine Verzinsung verzichtet wird, kann dies nicht auf den Rückgewährungsanspruch im Rahmen der Kapitalerhaltung übertragen werden.<sup>5</sup> Andernfalls wäre eine effektive Kapitalaufbringung zum Schutz der Gläubiger nicht gesichert, da eine verlässliche Grenzziehung zwischen kurz- und langfristigen Darlehen kaum möglich ist. Eine Besicherung ist nicht unbedingt erforderlich, falls kein konkretes Ausfallrisiko abzusehen ist.<sup>6</sup> Bestehen jedoch Zweifel an der Vollwertigkeit des

1 BGH v. 1.12.2008 – II ZR 102/07, ZIP 2009, 70 (72) = GmbHR 2009, 199 m. Komm. *Podewils*.

2 Vgl. Begr. RegE zu § 8 Abs. 2 GmbHG, BR-Drucks. 354/07, S. 78.

3 Siehe *Ebbing* in Michalski, § 19 GmbHG Rz. 173; *Fastrich* in Baumbach/Hueck, § 19 GmbHG Rz. 79; *Roth* in Roth/Altmeppen, § 19 GmbHG Rz. 106; *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, § 19 GmbHG Rz. 115; *Wicke* in Wicke, § 19 GmbHG Rz. 36; *Bormann*, GmbHR 2007, 897 (902); *Gehrlein*, Der Konzern 2007, 771 (782); *Kallmeyer*, DB 2007, 2755; *Bormann* in Bormann/Kauka/Ockelmann, HdB GmbH, Kap. 4 Rz. 52; a.A. für Maßgeblichkeit des Zeitpunkts der Anmeldung *Schwandtner* in MünchKomm. GmbHG, 2. Aufl. 2015, § 19 GmbHG Rz. 348; *Markwardt*, BB 2008, 2414 (2420); für die Eintragung in das Handelsregister *Büchel*, GmbHR 2007, 1065 (1067).

4 *Schwandtner* in MünchKomm. GmbHG, 2. Aufl. 2015, § 19 GmbHG Rz. 345; *Wicke* in Wicke, § 19 GmbHG Rz. 32a; *Spliedt* ZIP 2009, 149 (150); a.A. *Drygala/Kremer*, ZIP 2007, 1289 (1293); *Gehrlein*, Der Konzern 2007, 771 (785); *Kiefner/Theusinger*, NZG 2008, 801 (804).

5 *Illhardt*, Die Einlagenrückzahlung nach § 27 Abs. 4 AktG, 2013, S. 112f.; *Schwandtner* in MünchKomm. GmbHG, 2. Aufl. 2015, § 19 GmbHG Rz. 345.

6 BGH v. 1.12.2008 – II ZR 102/07 „MPS“, NJW 2009, 850 (851) = GmbHR 2009, 199 m. Komm. *Podewils*; *Schwandtner* in MünchKomm. GmbHG, 2. Aufl. 2015, § 19 GmbHG Rz. 344; *Altmeppen*, ZIP 2009, 51; a.A. *Bormann* in Bormann/Kauka/Ockelmann, HdB. GmbH-Recht, 3. Aufl. 2015, Kap. 4 Rz. 47f.

Rückgewähranspruchs mangels Bonität des Schuldners, so kann eine ausreichende Besicherung die Vollwertigkeit (wieder-)herstellen.<sup>1</sup>

#### Gestaltungshinweise:

- Zur Haftungsvermeidung für Gesellschafter und Geschäftsführung kann die **Vollwertigkeit** des Rückzahlungsanspruchs zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung durch entsprechende sachverständige Erklärungen **belegt** werden. 5.110
- Für die Gewährung sämtlicher Darlehen an Gesellschafter sollte der Geschäftsführung – z.B. über eine Geschäftsordnung – die **ordnungsgemäße Prüfung der Vollwertigkeit** des Rückzahlungsanspruchs aufgegeben werden, und zwar sowohl zum Zeitpunkt der Darlehensausreichung als auch laufend während der Darlehensgewährung. Die fortlaufende Prüfung kann bei umfangreichen langfristigen Darlehen die Einrichtung eines geeigneten Informations- oder „Frühwarnsystems“ zwischen der darlehensgebenden Gesellschaft und dem darlehensnehmenden Gesellschafter (bzw. zwischen der Komplementär-GmbH und der GmbH & Co. KG) erforderlich machen.<sup>2</sup> Dafür sollte sich die Geschäftsführung umfassenden Einblick in die wirtschaftliche Situation des Gesellschafters einräumen lassen und ggf. auch die Mitwirkung des betreffenden Gesellschafters einfordern.
- Es sollte eine **schriftliche Darlehensvereinbarung** getroffen werden, die es ermöglicht, auf eine etwaige Bonitätsverschlechterung mit einer **Kreditkündigung** oder der **Anforderung von Sicherheiten** zu reagieren.

Durch § 19 Abs. 5 GmbHG ist die **Weiterreichung der Einlage als Darlehen** von der Komplementär-GmbH an die GmbH & Co. KG im Grundsatz gesetzlich legitimiert. Zu beachten ist, dass eine solche Gestaltung in der Anmeldung nach § 8 GmbHG anzugeben ist (vgl. § 19 Abs. 5 Satz 2 a.E. GmbHG). Der Registerrichter soll in die Lage versetzt werden zu überprüfen, ob die Voraussetzungen der wirklichen Einlageleistung gegeben sind oder nicht. 5.111

Für Fälle, in denen die Voraussetzungen des § 19 Abs. 5 GmbHG nicht eingehalten sind, bleibt die frühere Rechtsprechung des BGH zur Behandlung von Darlehen der Komplementär-GmbH an die von ihren Gesellschaftern beherrschte KG von Bedeutung.<sup>3</sup> Danach war die Einlageforderung der Komplementär-GmbH nicht erfüllt, wenn die an sie gezahlten Einlagemittel umgehend als „Darlehen“ an die von dem oder den Gesellschafter(n) beherrschte GmbH & Co. KG weitergereicht wurden.<sup>4</sup> Dem BGH zufolge lag dann bereits keine wirksame Kapitalaufbringung vor, sodass die Regeln über die Kapitalerhaltung gar nicht erst zur Anwendung kamen. Für den Tatbestand einer Umgehung der Kapitalaufbringungsregeln durch Hin- und Herzahlen genügte es, wenn mehrere (Komplementär-)GmbH-Gesellschafter, die zugleich auch Kommanditisten der GmbH & Co. KG waren, das gleichgerichtete Interesse verfolgten, die von ihnen jedenfalls gemeinsam be- 5.112

1 Schwandtner in MünchKomm. GmbHG, 2. Aufl. 2015, § 19 GmbHG Rz. 344.

2 Vgl. BGH v. 1.12.2008 – II ZR 102/07, ZIP 2009, 70 (72) = GmbHR 2009, 199 m. Komm. *Po-dewils*.

3 Zur weiteren Anwendbarkeit vgl. Begr. RegE zu § 8 Abs. 2 GmbHG, BR-Drucks. 354/07 v. 25.5.2007, S. 78.

4 Vgl. BGH v. 10.12.2007 – II ZR 180/06, ZIP 2008, 174 = GmbHR 2008, 203; ablehnend: K. Schmidt, ZIP 2008, 481.

herrschte GmbH & Co. KG mit der für ihren Betrieb erforderlichen Liquidität auszustatten und dazu die an die (Komplementär-)GmbH zu zahlenden Einlagebeträge zu verwenden. Von einer entsprechenden Vor-Absprache der Beteiligten bei Begründung der Einlageschuld wurde jedenfalls bei **fehlendem Bankkonto** der Komplementär-GmbH, unabhängig davon aber auch aufgrund des zeitlichen und sachlichen Zusammenhangs mit der Weiterleitung der Einlagemittel ausgegangen.<sup>1</sup> Der Gesellschafter der Komplementär-GmbH, der zugleich (allein oder gemeinsam mit anderen) beherrschender Kommanditist der GmbH & Co. KG ist, hat in diesen Fällen, solange das Darlehen nicht zurückgezahlt ist, weiterhin seine Einlage gegenüber der Komplementär-GmbH zu erbringen.

- 5.113 **Gestaltungshinweis:** Zur Haftungsvermeidung ist bei einer neu zu gründenden GmbH & Co. KG die Stammeinlage der GmbH auf ein **eigenes Bankkonto der Komplementär-GmbH** einzuzahlen; im Fall einer zeitnahen darlehensweisen Weiterleitung an die GmbH & Co. KG ist auf die Einhaltung der Voraussetzungen des § 19 Abs. 5 GmbHG (Vollwertigkeit des Rückzahlungsanspruchs im Zeitpunkt der Weiterleitung, jederzeitige Fälligkeit/Kündbarkeit im Falle einer Bonitätsverschlechterung, Vereinbarung im Voraus, Aufdeckung gegenüber dem Handelsregister) und eine entsprechende Dokumentation zu achten. Nach der gesetzlichen Regelung kann der Rückzahlungsanspruch des Darlehensgebers nicht jederzeit fällig gestellt werden (§ 488 Abs. 3 BGB). Eine fristlose Kündigung des Darlehens ist nach Auszahlung bei einer wesentlichen Verschlechterung der Vermögensverhältnisse des Darlehensnehmers aber „in der Regel“ möglich (§ 490 Abs. 1 BGB). Zur Sicherheit sollte eine schriftliche Darlehensvereinbarung geschlossen werden, die ein fristloses Kündigungsrecht der GmbH vorsieht.

### 3. Haftung für Kapitalerhaltung

- 5.114 Wie bei der Kapitalaufbringung (Rz. 5.107 ff.) unterliegt die Komplementär-GmbH als eigenständiger Rechtsträger auch den allgemeinen Kapitalerhaltungsvorschriften des GmbH-Rechts.<sup>2</sup>
- 5.115 Darüber hinaus können die GmbH-Regeln über die Kapitalerhaltung durch **Leistungen aus dem Vermögen der GmbH & Co. KG** aber auch mittelbar betroffen sein (s. dazu Rz. 5.91).
- 5.116 Die **Erstattungsansprüche** analog § 31 GmbHG stehen in diesen Fällen des „mittelbaren Kapitalschutzes“ der Komplementär-GmbH nach h.M. der GmbH & Co. KG und nicht der Komplementär-GmbH zu<sup>3</sup> und können neben den Ansprüchen nach

<sup>1</sup> Vgl. BGH v. 10.12.2007 – II ZR 180/06, ZIP 2008, 174 (175) = GmbHR 2008, 203.

<sup>2</sup> Zu den Kapitalerhaltungsregeln der GmbH im Einzelnen K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 37 III f. m.w.N.; Ekkenga in MünchKomm. GmbHG, 2. Aufl. 2015, § 30 GmbHG Rz. 45 ff.; Fleischer in Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, § 30 Rz. 3 ff.; Heidinger in Michalski, § 30 GmbHG Rz. 21 ff.; Fastrich in Baumbach/Hueck, § 30 GmbHG Rz. 13 ff.

<sup>3</sup> BGH v. 9.12.2014 – II ZR 360/13, GmbHR 2015, 248; BGH v. 10.12.2007 – II ZR 180/06, ZIP 2008, 174 (176) = GmbHR 2008, 203; BGH v. 29.3.1973 – II ZR 25/70, BGHZ 60, 324; BGH v. 19.2.1990 – II ZR 268/88, ZIP 1990, 578 (579) = GmbHR 1990, 251; BGH v. 6.7.1998 – II ZR 284/94, ZIP 1998, 1437 = GmbHR 1998, 935; vgl. hierzu auch Fastrich in Baumbach/Hueck, § 30 GmbHG Rz. 69 und § 31 GmbHG Rz. 7; Gummert, DStR 2015, 761; Pöschke/Steenbreker, NZG 2015, 614; Geißter, GmbHR 2015, 458.

§§ 171 f. HGB geltend gemacht werden.<sup>1</sup> **Verpflichteter des Erstattungsanspruchs** nach § 31 GmbHG ist zunächst der Empfänger der Leistung. Jedoch unterliegen die Kommanditisten der **Ausfallhaftung** analog § 31 Abs. 3 GmbHG.<sup>2</sup> Der Anspruch analog § 31 GmbHG ist nicht auf die Höhe des Stammkapitals beschränkt, sondern auf die Rückzahlung sämtlicher erhaltener Entnahmen gerichtet und bedeutet für die Kommanditisten damit eine Haftungsverschärfung gegenüber der Pflicht zur Leistung der Hafeinlage.<sup>3</sup>

Die mittelbare Anwendung der Kapitalerhaltungsregeln des GmbH-Rechts gelten 5.117 nicht nur für Leistungen der GmbH & Co. KG an ihren Kommanditisten, der zugleich auch Gesellschafter der Komplementär-GmbH ist, sondern auch für Leistungen an „**Nur-Kommanditisten**“, die nicht zugleich Gesellschafter der Komplementär-GmbH sind,<sup>4</sup> sowie an Gesellschafter der Komplementär-GmbH, die nicht zugleich Kommanditisten der GmbH & Co. KG sind.<sup>5</sup>

Erfolgt die Leistung an einen „Nur-Kommanditisten“, so ist eine analoge Anwendung der §§ 30, 31 GmbHG regelmäßig ausgeschlossen, sofern weitere natürliche Personen als Komplementäre an der KG beteiligt sind.<sup>6</sup> Handelt es sich um eine Leistung an einen Kommanditisten, der zugleich Gesellschafter der Komplementär-GmbH ist, so scheitert die entsprechende Anwendung der §§ 30, 31 GmbHG aber nicht schon grundsätzlich daran, dass neben der GmbH noch eine weitere natürliche Person unbeschränkt haftet.<sup>7</sup> Abhängig von den Regelungen im Innenverhältnis kann der (im Außenverhältnis mit den anderen Komplementären als Gesamtschuldner haftenden) GmbH aber gegen die anderen Komplementäre ein **Freistellungsanspruch** zustehen. Sofern dieser Freistellungsanspruch werthaltig ist, kann er von der Komplementär-GmbH aktiviert und eine Unterbilanz damit vermieden werden.<sup>8</sup> 5.118

In der Praxis spielt die Haftung analog §§ 30, 31 GmbHG insbesondere bei Darlehen der Komplementär-GmbH an die GmbH & Co. KG sowie Darlehen der GmbH & Co. KG an einen Kommanditisten eine wichtige Rolle. Diesbezüglich hat der BGH in seiner „MPS“-Entscheidung bereits vor Inkrafttreten des MoMiG anerkannt, dass die Gewährung auch eines ungesicherten Darlehens bei Vorliegen eines vollwertigen Rückzahlungsanspruchs (in der Aktiengesellschaft und damit auch in der GmbH bzw. der GmbH & Co. KG) zulässig ist.<sup>9</sup> 5.119

1 BGH v. 29.3.1973 – II ZR 25/70, BGHZ 60, 324.

2 Roth in Roth/Altmeppen, § 30 GmbHG Rz. 173; Hommelhoff in Lutter/Hommelhoff, § 31 GmbHG Rz. 25; a.A. Ekkenga in MünchKomm. GmbHG, 2. Aufl. 2015, § 31 GmbHG Rz. 60a.

3 Hommelhoff in Lutter/Hommelhoff, § 31 GmbHG Rz. 10; Altmeppen in Roth/Altmeppen, § 30 GmbHG Rz. 171.

4 BGH v. 19.2.1990 – II ZR 268/88, ZIP 1990, 578 = GmbHR 1990, 251; BGH v. 27.3.1995 – II ZR 30/94, NJW 1995, 1960 = GmbHR 1995, 442.

5 Vgl. Fastrich in Baumbach/Hueck, § 30 GmbHG Rz. 70.

6 BGH v. 9.12.2014 – II ZR 360/13, ZIP 2015, 322 = GmbHR 2015, 248; BGH v. 19.2.1990 – II ZR 268/88, GmbHR 1990, 251 = BGHZ 110, 342 (335, 357).

7 BGH v. 9.12.2014 – II ZR 360/13, ZIP 2015, 322 = GmbHR 2015, 248.

8 BGH v. 9.12.2014 – II ZR 360/13, ZIP 2015, 322 = GmbHR 2015, 248.

9 BGH v. 1.12.2008 – II ZR 102/07, ZIP 2009, 70 = GmbHR 2009, 199 m. Komm. Podewils.

- 5.120 Unabhängig davon regelt § 30 Abs. 1 Satz 2 GmbHG nunmehr, dass das Auszahlungsverbot nicht bei Leistungen gilt, die durch einen vollwertigen Gegenleistungs- oder Rückgewähranspruch gegen einen Gesellschafter gedeckt sind. Demnach sind nunmehr **Darlehen der GmbH & Co. KG an ihre Kommanditisten und Darlehen der Komplementär-GmbH an die GmbH & Co. KG**, die bilanziell durch einen vollwertigen Rückzahlungsanspruch gedeckt sind (zur Vollwertigkeit des Rückzahlungsanspruches Rz. 5.109f.), unabhängig von der Höhe des freien Vermögens und auch bei bestehender Unterbilanz zulässig,<sup>1</sup> soweit hierin kein Verstoß gegen die Kapitalaufbringung (Rz. 5.107ff.) oder ein existenzvernichtender Eingriff (Rz. 5.92ff.) liegt.
- 5.121 Praktisch relevant ist ferner die Bestellung von Sicherheiten aus dem Vermögen der GmbH & Co. KG zur Besicherung von Verbindlichkeiten eines Kommanditisten oder einem mit ihm verbundenen Unternehmen (sog. **Upstream-Sicherheiten**), weil durch eine Inanspruchnahme der Sicherheiten die Kapitalerhaltung der Komplementär-GmbH ebenfalls mittelbar beeinträchtigt werden kann.<sup>2</sup> Üblicherweise wird daher in der entsprechenden Finanzierungs- bzw. Sicherheitendokumentation vereinbart, dass eine Durchsetzung der Sicherheiten nur insoweit erfolgen darf, dass ein Verstoß gegen Kapitalerhaltungsvorschriften bei der GmbH & Co. KG und der Komplementär-GmbH dadurch nicht herbeigeführt wird (sog. **Limitation Language**).<sup>3</sup>

#### IV. Haftung des geschäftsführenden Kommanditisten

- 5.122 Die Kommanditisten einer GmbH & Co. KG sind aufgrund der dispositiven Bestimmung des § 164 HGB von der Geschäftsführung ausgeschlossen. Wird dem Kommanditisten im Gesellschaftsvertrag dennoch das Recht zur Geschäftsführung eingeräumt oder führt er die Geschäfte als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, hat die Erweiterung seiner Befugnisse grundsätzlich keine Auswirkungen auf seine **Haftung als Gesellschafter**.<sup>4</sup> Gegebenenfalls kommt jedoch eine Haftung als **Geschäftsführer** der GmbH & Co. KG bzw. der Komplementär-GmbH in Betracht (dazu Rz. 4.1, 4.49ff.).

1 Kallmeyer, DB 2007, 2755; Winter, DStR 2007, 1484.

2 Ekkenga in MünchKomm. GmbHG, 2. Aufl. 2015, § 31 GmbHG Rz. 176; Habersack in Ulmer/Habersack/Löbke, § 30 GmbHG Rz. 66; Hommelhoff in Lutter/Hommelhoff, § 30 GmbHG Rz. 34ff.

3 Altmeyen in Roth/Altmeyen, § 30 GmbHG Rz. 148 m.w.N.

4 Vgl. BGH v. 17.3.1966 – II ZR 282/63 „Rektorfall“, BGHZ 45, 204; BGH v. 7.11.1994 – II ZR 138/92, GmbHR 1995, 130; Herchen in MünchHdb. GesR, Bd. II, § 30 Rz. 109; Schilling Großkomm. HGB, 5. Aufl. 2015, § 164 HGB Rz. 12; Strohn in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 171 HGB Rz. 29; Johansson in Gummert, MAH, PersGesR, § 2 Rz. 313; K. Schmidt, GmbHR 1984, 272 (mit Verweis auf die andere Rechtslage im amerikanischen Recht; a.A. eine ältere Ansicht in der Literatur: vgl. J. v. Gierke, Handelsrecht, § 37 VI 1b); Paulick, Die eingetragene Genossenschaft, S. 70, 76ff.; Müller-Erzbach in FS E. Heymann, 1940, Bd. II, S. 737.

Mitunternehmer der Untergesellschaft<sup>1</sup> die Mehr-(Minder-)Werte der durch den Gesellschaftsanteil der Obergesellschaft repräsentierten Wirtschaftsgüter im Gesamthandsvermögen der Untergesellschaft, soweit sie auf die Anschaffungskosten für den erworbenen Anteil an der Obergesellschaft mittelbar entfallen.

#### 4. Sonderbilanzen

##### a) Allgemeines

Dem – auf der ersten Stufe ermittelten – Anteil am Gewinn der Personengesellschaft wird auf der zweiten Stufe das Ergebnis aus dem Einsatz zusätzlicher nicht zum Gesamthandsvermögen zählender Wirtschaftsgüter hinzugerechnet.<sup>2</sup> Hierbei handelt es sich um Wirtschaftsgüter, die **zivilrechtlich** und **wirtschaftlich** oder nur wirtschaftlich (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO)<sup>3</sup> im **Eigentum** des Mitunternehmers stehen und die dazu geeignet und bestimmt sind, entweder dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen (**Sonderbetriebsvermögen I**) oder der Beteiligung des Gesellschafters zumindest förderlich zu sein (**Sonderbetriebsvermögen II**).<sup>4</sup> Die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens I und II werden in den Sonderbilanzen I und II der jeweiligen Gesellschafter erfasst.<sup>5</sup> Aufgrund der einheitlichen Zuordnung der Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens zu dem jeweiligen Gesellschafter kommt auch die Aufstellung einer **einheitlichen Sonderbilanz** in Betracht. In den Sonderbilanzen finden die mit dem Sonderbetriebsvermögen im Zusammenhang stehenden **Sonderbetriebseinnahmen** und **Sonderbetriebsausgaben** sowie die **Sondervergütungen** gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2 EStG, soweit sie einem Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens zugeordnet werden können, ihren Niederschlag.<sup>6</sup>

6.108

Bei dem Sonderbetriebsvermögen handelt es sich nicht um einen eigenständigen Betrieb des Gesellschafters, vielmehr ist das Sonderbetriebsvermögen unselbständiger Teil des als Gesamthandsvermögen und Sondervermögen gebildeten einheitlichen Betriebs der Personengesellschaft. Rechtsgrundlage für die Aufstellung von Sonderbilanzen ist deswegen nicht § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, sondern § 4 Abs. 1 EStG.<sup>7</sup> Die aus § 4 Abs. 1 EStG gewonnene Abgrenzung des Betriebsvermögens erfährt allerdings eine Bestätigung und Klarstellung durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG,<sup>8</sup> wonach insbesondere Wirtschaftsgüter, die zur Erzielung gewerblicher Einkünfte dienen, in den Sonderbetriebsvermögensvergleich einzubeziehen sind.

6.109

1 Wie hier *Ludwig*, BB 2007, 2152 (2155); nach a.A. soll die Ergänzungsbilanz für die Obergesellschaft als Gesellschafterin der Untergesellschaft für den mittelbar beteiligten Gesellschafter gebildet werden *Ley*, KÖSDI 2011, 17277 (17277); *Dörfler/Zerbe*, DStR 2012, 1212 (1213); *Rätke* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz. 637 m.w.N. zum Streitstand.

2 Statt aller BFH v. 18.12.1991 – XI R 42/88, XI R 43/88, BStBl. II 1992, 585 = FR 1992, 514.

3 BFH v. 14.5.2002 – VIII R 30/98, FR 2002, 1119.

4 *Wacker* in Schmidt, § 15 EStG Rz. 506 m.w.N.

5 BFH v. 14.6.1994 – VIII R 37/93, BStBl. II 1995, 246 = GmbHR 1995, 314 m.w.N. zur Sonderbilanzrechtsprechung des BFH.

6 *Wacker* in Schmidt, § 15 EStG Rz. 475.

7 *Bitz* in Littmann/Bitz/Pust, § 15 EStG Rz. 72f. m.w.N.

8 BFH v. 2.12.1982 – IV R 72/79, BStBl. II 1983, 215 = FR 1983, 230.

- 6.110 Die Gewinnermittlung für beide Betriebsvermögensbereiche vollzieht sich einheitlich durch Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG.<sup>1</sup> Der Gewinnanteil der GmbH & Co. KG, der auf den einzelnen Gesellschafter entfällt, wird mit dem aus der Bilanz des Sonderbilanzgewinns als **Steuerbilanzgewinn** zweiter Stufe zusammengefasst. Für das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter ist gem. § 141 AO die Personengesellschaft buchführungspflichtig.<sup>2</sup>

**b) Bilanzierungskonkurrenz bei Zugehörigkeit des überlassenen Wirtschaftsguts zu einem anderen Betriebsvermögen**

- 6.111 Gehört das der GmbH & Co. KG von einem Gesellschafter überlassene Wirtschaftsgut zu einem anderen Betriebsvermögen, so entsteht das Problem der Bilanzierungskonkurrenz, d.h., es ist zu entscheiden, ob das betreffende Wirtschaftsgut gleichwohl als Sonderbetriebsvermögen bei der nutzenden Gesellschaft behandelt werden kann.
- 6.112 Die Eigenschaft der Wirtschaftsgüter als Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters bleibt aufgrund der vorrangigen Zuordnungsnorm des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auch dann erhalten, wenn die Wirtschaftsgüter bereits zu einem **anderen Betriebsvermögen des Gesellschafters** gehören, so z.B. wenn die Komplementär-GmbH der GmbH & Co. KG Wirtschaftsgüter entgeltlich oder unentgeltlich zur Nutzung überlässt.<sup>3</sup> Das Gleiche gilt, wenn die von einem Kommanditisten überlassenen Wirtschaftsgüter zu einem Betriebsvermögen des Kommanditisten gehören.<sup>4</sup> In der Praxis sind vielfach Grundstücksüberlassungen und Darlehensgewährung durch einen Gesellschafter als Beispiele für Sonderbetriebsvermögen anzutreffen. **Bei der GmbH & Co. KG gilt das insbesondere für das ihr darlehensweise zur Verfügung gestellte Stammkapital der Komplementär-GmbH.** Auch wenn die Komplementär-GmbH kraft Rechtsform einen eigenen Gewerbebetrieb unterhält (§ 8 Abs. 2 KStG), stellt die Darlehensforderung gegen die GmbH & Co. KG Sonderbetriebsvermögen dar. Dieses und andere der GmbH & Co. KG überlassene Wirtschaftsgüter sind nicht in die Steuerbilanz der Komplementär-GmbH oder in die Steuerbilanz eines Eigenbetriebs eines Kommanditisten einzustellen. Sie sind vielmehr aus dieser Bilanz herauszunehmen und erfolgsneutral **in das Sonderbetriebsvermögen zu übernehmen.** Hierin liegt eine Durchbrechung des Grundsatzes der

1 Rose in FS Moxter, 1994, S. 1089 (1099); Wacker in Schmidt, § 15 EStG Rz. 475; auf die „allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze“ verweist BFH v. 14.6.1994 – VIII R 37/93, GmbHR 1995, 314.

2 BFH v. 11.3.1992 – XI R 38/89, BStBl. II 1992, 797; a.A. Schön, DStR 1993, 185 (193).

3 St. Rspr. z.B. BFH v. 28.11.1991 – XI R 14/90, BFH/NV 1992, 377; BFH v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282 = GmbHR 1994, 261; BFH v. 24.3.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 339 = GmbHR 2000, 494 m. Komm. Bitz; BFH v. 18.8.2005 – IV R 59/04, BStBl. II 2005, 830 = GmbHR 2005, 1512; BFH v. 24.2.2005 – IV R 12/03, BStBl. II 2006, 361 = GmbHR 2005, 998; h.M. im Schrifttum, z.B. Schneider in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 758; Wacker in Schmidt, § 15 EStG Rz. 534; Brandenburg, FR 1997, 87; Märkle, DStZ 1997, 233; Neu, DStR 1998, 1250; Kempermann in FS Flick, 1997, S. 445/9; Schmitz, NWB 2010, 425 (426); a.A., d.h. für Subsidiaritätstheorie, Schmid, DStR 1997, 941; Graf Kerssenbrock, BB 2000, 763; Söffing, DB 2007, 1994 (1995 ff.).

4 Grundsatz des Vorrangs des mitunternehmerischen (Sonder-)Betriebsvermögens; allgemein BFH v. 22.11.1994 – VIII R 63/93, BStBl. II 1996, 93 = GmbHR 1995, 537 m.w.N.

Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, die durch die zwingende Vorschrift des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG als Zuordnungsnorm geboten ist.<sup>1</sup>

Der **Grundsatz vorrangiger Erfassung** von Wirtschaftsgütern, die der Gesellschaft zur Nutzung überlassen sind, **als Sonderbetriebsvermögen** statt in einem anderen Betriebsvermögen, wird allerdings in folgenden Fällen **durchbrochen**: 6.113

#### aa) Leistungen im Rahmen des laufenden Geschäftsverkehrs

Soweit die Leistungen eines Gesellschafters nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind bzw. mit dem Gesellschaftsverhältnis lediglich zufällig zusammenfallen, ist § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht anwendbar.<sup>2</sup> Hier gilt der Vorrang des eigenen gewerblichen Betriebsvermögens des Mitunternehmers gegenüber dem Sonderbetriebsvermögen. In der Praxis sind hier insbes. die Leistungen im Rahmen des **laufenden Geschäftsverkehrs** eines nicht nur für die Personengesellschaft tätigen<sup>3</sup> eigenen Gewerbebetriebs des Mitunternehmers zu fremdüblichen<sup>4</sup> Konditionen betroffen. Dies gilt allerdings nur, wenn das Betriebsvermögen des Gesellschafters zu einem Gewerbebetrieb gehört. 6.114

#### bb) Nutzungsüberlassung zwischen gewerblichen Schwesterpersonengesellschaften

Unabhängig von einer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt nach der Rechtsprechung des BFH<sup>5</sup> kein Sonderbetriebsvermögen bei der nutzenden Gesellschaft vor, wenn ihr Wirtschaftsgüter zur Nutzung von einer **Schwester-Personengesellschaft** überlassen wurden und diese **selbst gewerblich tätig** oder gewerblich geprägt ist.<sup>6</sup> Das Gleiche gilt bei einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung bei der Überlassung von Wirtschaftsgütern durch eine Besitzgesellschaft.<sup>7</sup> Das **eigene gewerbliche Betriebsvermögen** bzw. die eigenen gewerblichen Betriebseinnahmen haben in diesen Fällen **Vorrang gegenüber Sonderbetriebsvermögen und Sondervergütungen**. 6.115

1 BFH v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282 = GmbHR 1994, 261.

2 BFH v. 22.1.1981 – IV R 160/76, BStBl. II 1981, 427 = FR 1981, 332; BFH v. 26.3.1987 – IV R 65/85, BStBl. II 1987, 564 = FR 1987, 358; BFH v. 14.3.2012 – X R 24/10, BStBl. II 2012, 498 = FR 2012, 768 m. Komm. *Kanzler*.

3 FG Nds. v. 22.5.1995 – VIII 201/90, EFG 1995, 833.

4 Str., dafür *Wacker* in Schmidt, § 15 EStG Rz. 535; *Kahle*, FR 2012, 109 (116); *Erhardt/Zeller*, DStR 2012, 1636 (1636): sofern es sich nicht um eine Forderung mit darlehensähnlichen Charakter handelt; a.A. *Ley*, KÖSDI 2002, 13459 (13463); *Schmitz*, NWB 2010, 425 (427).

5 BFH v. 22.11.1994 – VIII R 63/93, BStBl. II 1996, 93 = GmbHR 1995, 537; BFH v. 16.6.1994 – IV R 48/93, BStBl. II 1996, 82 = GmbHR 1994, 813; BFH v. 26.11.1996 – VIII R 42/94, BStBl. II 1998, 328 = GmbHR 1997, 563; BFH v. 24.11.1998 – VIII R 61/97, BStBl. II 1999, 483 = GmbHR 1999, 368; Vorrang von Sonderbetriebsvermögen und Sondervergütung bei nutzender Personengesellschaft hingegen, wenn leistende Personengesellschaft vom beherrschenden Gesellschafter nur zwischengeschaltet ist: BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720 = GmbHR 1999, 1052 m. Komm. *Schiffers*, s. auch Rz. 6.543.

6 Die Finanzverwaltung schließt sich dem für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.1998 beginnen, an: BMF v. 28.4.1998 – IV B 2 - S 2241 - 42/98, BStBl. I 1998, 583; zustimmend auch *Söffing*, BB 1997, 337; *Neu*, DStR 1996, 1757; *Märkle*, DStZ 1997, 233; *Bordewin*, DStZ 1997, 98.

7 BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325 = GmbHR 1996, 861; BFH v. 24.11.1998 – VIII R 61/97, BStBl. II 1999, 483 = GmbHR 1999, 368.



## c) Konsequenzen der Einordnung als Sonderbetriebsvermögen

- 6.116 Materiell-rechtliche Folgerungen aus der Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen des eigenen Gewerbebetriebs des Gesellschafters sind vielfältiger Art, so z.B. für die Qualifikation von Forderungen des Gesellschafters gegen die GmbH & Co. KG als Eigenkapital in der Gesamtbilanz der Gesellschaft.<sup>1</sup> **Wertminderungen** einer solchen im Sonderbetriebsvermögen ausgewiesenen Darlehensforderung sollen daher nach der Rechtsprechung<sup>2</sup> **erst mit Beendigung** der Personengesellschaft gewinnmindernd geltend gemacht werden können. Im Schrifttum wird eine Reihe von differenzierenden Lösungen vertreten.<sup>3</sup> Welcher Auffassung zu folgen ist, hängt im Ergebnis wesentlich von dem Verständnis der Steuerbilanz der Personengesellschaft als additiver, strukturierter oder konsolidierter Gesamtbilanz ab (s. Rz. 6.85 ff.).
- 6.117 Die Zugehörigkeit zum Sonderbetriebsvermögen ist ferner bei **Umwandlungs- und Einbringungsvorgängen** von Bedeutung. Die ertragssteuerlich neutrale Einbringung von Anteilen an einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) in eine Kapitalgesellschaft gem. § 20 Abs. 1 und 2 UmwStG setzt voraus, dass auch die zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters zu rechnenden Wirtschaftsgüter auf die Kapitalgesellschaft übergehen, sofern es sich um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt (s. auch Rz. 6.527).<sup>4</sup> Das ist insbesondere in Hinblick auf die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG relevant. Nach Auffassung des BFH<sup>5</sup> ist die Beteiligung an einer nicht am Gewinn und Verlust der KG beteiligten Komplementär-GmbH dann eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage, wenn der Kommanditist seinen Willen in der GmbH durchsetzen kann.<sup>6</sup>

1 H.M., vgl. BFH v. 19.5.1993 – I R 60/92, BStBl. II 1993, 714 = FR 1993, 779; BFH v. 13.10.1998 – VIII R 78/97, BStBl. II 1999, 163 = GmbHR 1999, 199; BFH v. 28.3.2000 – VIII R 28/98, BStBl. II 2000, 347 = GmbHR 2000, 570; BFH v. 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871 = GmbHR 2003, 1294 m. Komm. *Hoffmann*; BFH v. 1.3.2005 – VIII R 5/03, BFH/NV 2005, 1523; *Wacker* in Schmidt, § 15 EStG Rz. 540.

2 BFH v. 22.1.1981 – IV R 160/76, BStBl. II 1981, 427 = FR 1981, 332; BFH v. 19.5.1993 – I R 60/92, BStBl. II 1993, 714 = FR 1993, 779 (Wertminderung einer Forderung gegen oHG französischen Rechts); BFH v. 12.12.1995 – VIII R 59/62, BStBl. II 1996, 219 = GmbHR 1996, 381; BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180 = GmbHR 1998, 50; BFH v. 28.3.2000 – VIII R 28/98, BStBl. II 2000, 347 = GmbHR 2000, 570; BFH v. 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871 = GmbHR 2003, 1294 m. Komm. *Hoffmann*; BFH v. 27.6.2006 – VIII R 31/04, BStBl. II 2006, 874 = GmbHR 2006, 1217; BFH v. 9.12.2009 – IV B 129/08, BFH/NV 2010, 640.

3 Für die uneingeschränkte Geltung der allgemeinen Bewertungsvorschriften, insbesondere des Imparitätsprinzips: *Kusterer*, DStR 1993, 1299; *Söffing*, BB 1999, 96; *Paus*, FR 1999, 201; zur eingeschränkten Geltung des Imparitätsprinzips nur bei nicht wegen des Gesellschafterverhältnisses begründeten Darlehensverhältnissen: *Sieker*, Eigen- und Fremdkapital bei Personengesellschaften, 1991, S. 81 ff.; zur anteiligen Suspendierung der allgemeinen Bewertungsvorschriften in Höhe der Beteiligungsquote des Gesellschafters: *Müller*, Steuerliche Gewinnermittlung bei Personengesellschaften, 1992, S. 122 ff.; Übersicht bei *Wacker* in Schmidt, § 15 EStG Rz. 546, 405.

4 BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, DB 1996, 1314 = GmbHR 1996, 549; BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 - S 1978 - 21/98/IV B 2 - S 1909 - 33/98, BStBl. I 1998, 268 Tz. 20.12, Tz. 20.10.

5 BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471 = GmbHR 2010, 317.

6 Nach der Finanzverwaltung ist zudem Voraussetzung, dass der Kommanditist nicht mehrheitlich an der KG beteiligt ist. Eine Ausnahme soll wiederum für eine 100%ige Beteiligung gelten, weil der Kommanditist dann die GmbH benötigt, um überhaupt eine Personengesellschaft zu begründen, dazu OFD Rheinland v. 23.3.2011 – S 2242 - 25 - St 111, FR 2011, 489.

#### d) Drohende Gewinnrealisierung

Mit der Bildung von Sonderbetriebsvermögen ist in der Praxis die permanente Gefahr einer nicht gewollten oder nicht vermeidbaren **Gewinnrealisierung** bezüglich der im Sonderbetriebsvermögen vorhandenen **stillen Reserven** verbunden.<sup>1</sup> Die Betriebsvermögenseigenschaft der Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens hat eine **personelle** und eine **sachliche Voraussetzung**. Wird z.B. der Gesellschaft ein Grundstück vermietet, bleibt die Betriebsvermögenseigenschaft nur erhalten, wenn der Vermieter Gesellschafter (Mitunternehmer) ist und das Grundstück von der Gesellschaft auch genutzt wird. Will sich der Gesellschafter z.B. aus Altersgründen zur Ruhe setzen und seine Beteiligung an der GmbH & Co. KG veräußern, endet seine Gesellschafterstellung und der Grundbesitz wird zwangsweise ins Privatvermögen überführt mit der Folge, dass die in ihm vorhandenen stillen Reserven zu versteuern sind.<sup>2</sup> Es handelt sich um eine Entnahme aus dem Sonderbetriebsvermögen. Ebenso ist an Erbgänge zu denken, wenn Gesellschafternachfolger und Grundstückseigentümer verschiedene Personen sind.

6.118

**Gestaltungshinweise:** Sind z.B. in dem Unternehmen selbst keine oder nicht allzu hohe stille Reserven vorhanden, könnte der im Sonderbetriebsvermögen befindliche Grundbesitz zunächst unentgeltlich auf die GmbH & Co. KG übertragen werden. Die Überführung von Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG ist nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG ohne Aufdeckung der stillen Reserven vorzunehmen. Anschließend wäre das **Unternehmen** mit allen Aktiva und Passiva (Asset Deal) mit **Ausnahme des Grundbesitzes** an den Erwerber **zu veräußern**. Auch wenn bei einer solchen Veräußerung eventuell in Kauf genommen werden muss, dass es sich nicht um eine Betriebsveräußerung i.S. des § 16 EStG handelt, wären die nur geringfügigen stillen Reserven zwar mit dem vollen Steuersatz zu versteuern, jedoch bliebe der Grundbesitz, der sich nunmehr im Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG befindet, als Betriebsvermögen weiter erhalten. Damit könne die Zwangsauflösung der im Grundbesitz vorhandenen stillen Reserven verhindert werden.

6.119

Eine weitere Möglichkeit wäre die Überführung des betroffenen Wirtschaftsgutes in ein anderes Betriebsvermögen des ausscheidenden Gesellschafters (sog. **Ausgliederungsmodell**<sup>3</sup>). Die Übertragung ist nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG steuerneutral durchzuführen. Das Wirtschaftsgut wäre jedoch innerhalb einer Sperrfrist von drei Jahren, innerhalb deren keine Veräußerung oder Entnahme stattfinden dürfte, steuerhaftet (§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG). Eine Gewinnrealisierung tritt nach § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG auch ein, soweit der Anteil an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht. Das Gleiche gilt, wenn innerhalb von sieben Jahren nach steuerneutraler Einbringung durch die Übertragung der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Wirtschafts-

Nach anderer Auffassung soll es ausreichen, dass der Kommanditist Mehrheitsbeschlüsse in der GmbH verhindern kann, so Wacker in Schmidt, § 15 EStG Rz. 714 m.w.N.

1 Vgl. Märkle, DStZ 1997, 233.

2 BFH v. 19.5.1993 – I R 124/91, BStBl. II 1993, 889 = GmbHR 1994, 73 m.w.N.

3 Vgl. dazu auch Märkle, DStZ 1997, 233; Strahl, FR 2001, 1154; Schmitt/Franz, BB 2001, 1278.

gut aus einem anderen Grunde unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder sich erhöht (§ 6 Abs. 5 Satz 6 EStG, s. auch Rz. 11.301 ff.).<sup>1</sup>

Ob § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG auch für Übertragungen zwischen Schwester-Personengesellschaften gilt, ist gegenwärtig allerdings umstritten.<sup>2</sup> Die Überführung des betroffenen Wirtschaftsgutes in eine gewerblich geprägte Schwestergesellschaft sollte daher derzeit nicht als Lösungsalternative erwogen werden.

Bei der Durchführung des Ausgliederungsmodells sollte darauf geachtet werden, dass die Übertragung der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung nicht in **unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang** mit der Ausgliederung erfolgt, weil ansonsten beide Übertragungsvorgänge nach der sog. „Gesamtplan-Rechtsprechung“<sup>3</sup> des BFH zu einem **einheitlichen Vorgang zusammengezogen** werden könnten.<sup>4</sup> Für eine unentgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils etwa im Wege der vorweggenommenen Erbfolge hätte dies zur Folge, dass die stillen Reserven aufgedeckt werden müssten. Bei einer Veräußerung des Mitunternehmeranteils käme die Tarifiermäßigung nicht zur Anwendung, da der Veräußerungsgewinn als laufender Gewinn gem. § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG qualifiziert werden würde. Die in § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG enthaltene Drei-Jahresfrist ist nur auf die Weiterveräußerung oder Entnahme des nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragenen Wirtschaftsguts, nicht hingegen auf den Mitunternehmeranteil zu beziehen, so dass die Anwendung der Grundsätze der Gesamtplan-Rechtsprechung nicht ausgeschlossen erscheint.<sup>5</sup> Die Rechtsprechung des IV. Senats des BFH hat die Gesamtplan-Rechtsprechung in jüngerer Zeit in Frage gestellt. Demnach soll bei der Buchwertübertragung eines Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG unter gleichzeitiger Ausgliederung<sup>6</sup> oder vorheriger Veräußerung<sup>7</sup> von Sonderbetriebsvermögen eine Gesamtplanbetrachtung nicht in Betracht kommen. Die Finanzverwaltung<sup>8</sup> wendet das Urteil vom 2.8.2012 nicht an, so dass es auch bei der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils zunächst bei der dargestellten Rechtsunsicherheit verbleibt.<sup>9</sup>

Bei einer unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils vom Unternehmer auf seinen Sohn im Wege z.B. der vorweggenommenen Erbfolge

1 Vgl. dazu *Reiß*, BB 2000, 1965; *Düll/Fuhrmann/Eberhard*, DStR 2000, 1713.

2 Ablehnend BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471 = GmbHR 2010, 317; BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 Tz. 18; *Gosch*, DStR 2010, 1173 (1175); a.A. BFH v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971 = GmbHR 2010, 724, der eine Buchwertfortführung im Wege der verfassungskonformen Auslegung zulässt; *Kulosa* in Schmidt, § 6 EStG Rz. 702 m.w.N. Der I. Senat hält sein ablehnendes Ergebnis inzwischen für verfassungswidrig und hat die Rechtsfrage dem BVerfG vorgelegt, vgl. BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004 = GmbHR 2013, 1210 (Az. des BVerfG 2 BvL 8/13).

3 BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229 = GmbHR 2001, 35; BFH v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194 = GmbHR 2001, 265; zustimmend BMF v. 3.3.2005 – IV B 2 - S 2241 - 14/05, BStBl. I 2005, 458 Tz. 7.

4 *Strahl*, FR 2001, 1154; *Schmitt/Franz*, BB 2001, 1278; *Strahl*, KÖSDI 2003, 13918.

5 Vgl. *Strahl*, FR 2001, 1154.

6 BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053 = GmbHR 2012, 1260 m. Komm. *Hoffmann*.

7 BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BFH/NV 2015, 415 = GmbHR 2015, 263 m. Komm. *Schmidt-mann*.

8 BMF v. 12.9.2013 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2013, 1164.

9 So auch *Mielke*, DStR 2015, 673 (677).

ist der Ansatz zum Buchwert nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG auch dann möglich, wenn der Unternehmer z.B. das im Sonderbetriebsvermögen befindliche Grundstück zurückbehält.<sup>1</sup> Der Nachfolger darf seinen Mitunternehmeranteil jedoch fünf Jahre lang nicht veräußern oder aufgeben. Damit ist ein schrittweiser Generationswechsel möglich.

#### e) Abgrenzung: Bilanzierung der Beteiligung an GmbH & Co. KG

Die der GmbH & Co. KG zur Nutzung überlassenen und in einem Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter ausgewiesenen Wirtschaftsgüter sind nicht zu wechseln mit der Beteiligung selbst. Die Beteiligung an der GmbH & Co. KG ist in der Handelsbilanz des Gesellschafterunternehmens zu erfassen, also z.B. in der Handelsbilanz der Komplementär-GmbH, wenn diese an der GmbH & Co. KG beteiligt ist. In der Handelsbilanz ist die Beteiligung an der Personengesellschaft mit den Anschaffungskosten auszuweisen.<sup>2</sup> In der Steuerbilanz des Gesellschafterunternehmens kommt dem handelsbilanziellen Ansatz der **Beteiligung an der GmbH & Co. KG** keine eigenständige Bedeutung zu.<sup>3</sup> Maßgeblich sind vielmehr die bei der Personengesellschaft geführten Kapitalkonten einschließlich des dort in Ergänzungsbilanzen ausgewiesenen Mehr- oder Minderkapitals<sup>4</sup> (sog. **Spiegelbildmethode**). Der auf den Gesellschafter entfallende Gewinnanteil der GmbH & Co. KG wird nicht durch die steuerliche Behandlung seiner Beteiligung in der Steuerbilanz bestimmt. Ansonsten wären z.B. außerplanmäßige Abschreibungen auf die Beteiligung handelsrechtlich völlig irrelevant. Vielmehr wird der von der GmbH & Co. KG erwirtschaftete steuerliche **Gewinn bzw. Verlust** im Rahmen eines **einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahrens** (§§ 180 ff. AO) den einzelnen Gesellschaftern zugerechnet und in deren Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer-Veranlagung übernommen.<sup>5</sup> Der dem Gesellschafterunternehmer zugewiesene Gewinnanteil ist somit für dessen Steuerbilanz maßgebend. Da diese wiederum aus dessen Handelsbilanz abgeleitet wird, ist nicht auszuschließen, dass bereits **Sondervergütungen** für die Überlassung von Wirtschaftsgütern in dessen Handels- und damit auch Steuerbilanz den Niederschlag gefunden haben. In diesem Falle müssten die bereits in der Bilanz des Gesellschafterunternehmens gewinnerhöhend erfassten Sondervergütungen nachträglich eliminiert werden, da anderenfalls durch die Gewinnzuweisung aufgrund der einheitlichen Gewinnfeststellung die Vergütungen doppelt erfasst würden.

6.120

1 Vgl. *Pflüger/Herold*, GStB 2002, 11; *Melchior*, DStR 2002, 1.

2 *Karrenbauer* in Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, § 253 HGB Rz. 32 ff.; *Schubert/Gadeck* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 255 HGB Rz. 141; IDW RS HFA 18; *Dietel*, DStR 2002, 2140.

3 BFH v. 6.11.1985 – I R 242/81, BStBl. II 1986, 333 = GmbHR 1986, 246; BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 = GmbHR 1991, 281; BFH v. 18.2.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224 = FR 1993, 839; BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399 = GmbHR 1999, 788; BFH v. 30.4.2003 – I R 102/01, BStBl. II 2004, 804 = GmbHR 2003, 1220 m. Komm. *Haritz*; FG Münster v. 27.8.2009 – 8 K 4552/04 F, EFG 2009, 1951 (rkr.) für die Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft.

4 *Mayer*, DB 2003, 2034; *Reiß*, DStR 1998, 1887; a.A. *Fromm*, GmbHR 2005, 425.

5 *Weber-Grellet* in Schmidt, § 5 EStG Rz. 270, „Beteiligung an Personengesellschaft“.

## 5. Sondervergütungen, Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben

### a) Allgemeines

- 6.121 § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ordnet die Vergütungen, die der Gesellschafter für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft bezieht, den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu. Fraglich ist, ob diese Zuordnung auch dann gilt, wenn etwa ein Kommanditist, der lediglich geringfügig an der GmbH & Co. KG beteiligt ist, Arbeitslohn in untergeordneter Stellung bezieht oder ein Kommanditist nur gelegentlich im Rahmen seiner freiberuflichen Tätigkeit, z.B. als Rechtsanwalt, für die GmbH & Co. KG tätig wird. Es ist einerseits denkbar, dass alles, was eine GmbH & Co. KG ihren Gesellschaftern **außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung** zuwendet, als Sondervergütung i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu behandeln ist und damit in den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft eingeht. Andererseits könnten die Vergütungen dem Gesellschafter außerhalb des Gesamtgewinns originär in der Einkunftsart zufließen, in die sie bei isolierter Betrachtungsweise fallen. Die praktische Bedeutung liegt im Wesentlichen in der **Gewerbesteuerbelastung** der Gesellschaft.<sup>1</sup>
- 6.122 Will man **Abgrenzungskriterien** gewinnen, muss in erster Linie der Wortlaut des Gesetzes herangezogen werden. Der Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, wonach Vergütungen, die ein Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat, als gewerbliche Einkünfte dem Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft zugeordnet werden, gibt jedoch für eine solche Abgrenzung nichts her. Vor dem Hintergrund der früher geltenden **Bilanzbündeltheorie** sah sich die Rechtsprechung auch nicht veranlasst, über den Wortlaut des Gesetzes hinaus Abgrenzungskriterien zu entwickeln, da schuldrechtliche Rechtsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern schlechthin nicht anerkannt wurden. Nachdem die Bilanzbündeltheorie aufgegeben wurde, verstärkten sich die Bemühungen um eine sachgerechte Abgrenzung hinsichtlich der Vergütungen, die unter § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG fallen, und solchen, die außerhalb dieses Normbereichs dem Gesellschafter originär in der betreffenden Einkunftsart zufließen.
- 6.123 Der Zweck der Vorschrift, der für die Auslegung mit herangezogen werden kann, besteht darin, das Besteuerungsergebnis unabhängig davon zu halten, ob Leistungen eines Gesellschafters durch einen **Gewinnvorab** oder **besonderes Entgelt** vergütet werden sollen.<sup>2</sup> Wenn die gewählten rechtlichen Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft nicht beeinflussen sollen, wird man für die sachgerechte Abgrenzung wenigstens einen gewissen Zusammenhang zwischen der Tätigkeit des Gesellschafters und der **Betätigung der Gesellschaft** fordern müssen.<sup>3</sup> Unternimmt man nunmehr den weiteren Versuch, den Zusammenhang zwischen der Tätigkeit des Gesellschafters

1 Die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach § 35 EStG führt nicht immer zur vollständigen Kompensation, s. unter Rz. 6.681 ff.

2 BFH v. 11.12.1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553 = GmbHR 1987, 489.

3 BFH v. 11.12.1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553 = GmbHR 1987, 489.

und der Betätigung der Gesellschaft herzustellen, führt auch das nicht entscheidend weiter.

So wollen der I. und der VIII. Senat des BFH nur solche Vergütungen als gewerbliche Einkünfte i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfassen, die durch das **Gesellschaftsverhältnis veranlasst** sind (**Positivformel**).<sup>1</sup> Die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis sei weit zu verstehen und müsse immer dann angenommen werden, wenn die Leistung des Gesellschafters bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Beitrag zur Verwirklichung des Gesellschaftszwecks anzusehen sei.<sup>2</sup> Eine weitere Konkretisierung der gesellschaftlichen Veranlassung hat der I. Senat in der Entscheidung vom 11.12.1986<sup>3</sup> vorgenommen. Danach sei eine gemeinschaftliche Veranlassung immer anzunehmen, wenn die vom Gesellschafter erbrachte Leistung bereits im Gesellschaftsvertrag vorgesehen war. Aber auch wenn der Gesellschafter aufgrund schuldrechtlichen Vertrages für die Gesellschaft tätig wird, soll die Vergütung als gewerbliche Einkünfte i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu qualifizieren sein, wenn die Tätigkeit auf die Verwirklichung des Gesellschaftszwecks gerichtet ist.<sup>4</sup> Zu Recht wird von *Knobbe-Keuk*<sup>5</sup> die Berechtigung einer derart weiten Auslegung in Frage gestellt. Denn letztendlich lässt sich jede Tätigkeit für eine Gesellschaft auch als auf die Verwirklichung des Gesellschaftszwecks gerichtet sehen. Hier verwundert es auch nicht, wenn der BFH in seinem Urteil vom 13.11.1985<sup>6</sup> auch die Vergütung an einen Arbeitnehmer-Kommanditisten, der selbst nur geringfügig beteiligt ist, als Tätigkeitsvergütung i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auffasst.<sup>7</sup>

Nach der Rechtsprechung des IV. Senats des BFH erfasst § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sowohl seinen Wortlaut als auch seinem Zweck entsprechend grundsätzlich alle Leistungen eines Mitunternehmers auf gesellschaftsrechtlicher oder schuldrechtlicher Grundlage mit Ausnahme solcher Leistungen, bei denen **kein wirtschaftlicher Zusammenhang** zur Mitunternehmerstellung besteht, Leistungen und Mitunternehmerstellung also rein zufällig zusammentreffen (**Negativformel**).<sup>8</sup> Eine solch fehlende Beziehung zwischen Leistung und Mitunternehmerstellung ist danach z.B. anzunehmen, wenn ein Arbeitnehmer einen Kommanditisten beerbt und das Arbeitsverhältnis alsbald nach dem Erbfall und dem Eintritt des Arbeitneh-

1 BFH v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757 (763); BFH v. 11.12.1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553 = GmbHR 1987, 489; BFH v. 8.12.1982 – I R 9/79, BStBl. II 1983, 570 = FR 1983, 307; BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720 = GmbHR 1999, 1052 m. Komm. *Schiffers*.

2 BFH v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757 (763); in der genannten Entscheidung greift der BFH den Beitragsgedanken von *Woerner*, BB 1974, 592 und *Woerner*, DStZ 1980, 203 auf; vgl. auch BFH v. 27.5.1981 – I R 112/79, BStBl. II 1982, 192 = FR 1981, 490.

3 BFH v. 11.12.1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553 = GmbHR 1987, 489.

4 BFH v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757.

5 *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 11 IV 6b), S. 478.

6 BFH v. 13.11.1985 – VIII R 263/80, BFH/NV 1987, 237.

7 Ähnlich BFH v. 23.4.1996 – VIII R 53/94, BB 1996, 1812 = GmbHR 1996, 787 (Abfindung an Angestelltenkommanditisten).

8 BFH v. 24.1.1980 – IV R 156/78, IV R 157/78, BStBl. II 1980, 271 = GmbHR 1980, 195; BFH v. 24.1.1980 – IV R 154/77, IV R 155/77, BStBl. II 1980, 269 GmbHR 1980, 214; BFH v. 25.1.1980 – IV R 159/78, BStBl. II 1980, 275 = FR 1980, 293; BFH v. 1.2.2001 – IV R 3/00, BStBl. II 2001, 520 = GmbHR 2001, 528 m. Komm. *Hoffmann*.

mers in die KG beendet wird. Das Gleiche gilt, wenn ein Rechtsanwalt von einer Publikums-GmbH & Co. KG, an der er nur geringfügig beteiligt ist, gelegentlich einen Auftrag zur Führung eines Prozesses erhält.<sup>1</sup> Gesellschafter, die gelegentlich für eine Verlags-GmbH & Co. KG als Autoren tätig werden, oder aber Gesellschafter-Architekten, die gelegentlich mit der Bauplanung und Bauaufsicht durch die GmbH & Co. KG beauftragt werden,<sup>2</sup> erbringen nach Auffassung des BFH hingegen Leistungen im Rahmen des Gesellschaftsverhältnisses mit der Folge, dass die an sie gezahlten Vergütungen gewerbliche Einkünfte i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG darstellen. Auch sind Vergütungen dann nicht „von der Gesellschaft“, wenn die zugrundeliegende Tätigkeit zwar im Zusammenhang mit der gewerblichen Betätigung der Personengesellschaft steht, die Vergütung aber von einem Dritten gezahlt wird.<sup>3</sup>

- 6.126 Für die **Praxis** lässt sich **zusammenfassend Folgendes** feststellen: Auch der von der Rechtsprechung eingeschlagene Weg, eine sachgerechte Abgrenzung hinsichtlich der hinzuzurechnenden Vergütungen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG durch das Kriterium der „gesellschaftlichen Veranlassung“ vorzunehmen, kann nicht befriedigen, da – von Ausnahmefällen abgesehen<sup>4</sup> – sämtliche Dienstleistungsvergütungen, unabhängig von ihrem wirtschaftlichen Gehalt für die Verwirklichung des Gesellschaftszwecks, als gewerbliche Einkünfte qualifiziert werden. Ein derartig weiter Anwendungsbereich der Norm ist mit ihrem **Sinn, Tätigkeitsvergütungen** der Gesellschafter unabhängig von ihrer zivilrechtlichen Ausgestaltung **letztendlich als eine bloße Gewinnverteilungsabrede zu qualifizieren**, ohne damit den steuerlichen Gewinn der Gesellschaft zu beeinflussen, **nicht zu vereinbaren**. Es wird niemand auf den Gedanken kommen, wenn ein Gesellschafter gelegentlich in seiner Eigenschaft als Freiberufler tätig wird, hierin eine Beitragsleistung des Gesellschafters zu sehen und die gezahlte Vergütung wirtschaftlich als eine Gewinnverteilungsabrede zu deuten. Der von der Gesellschafterstellung nicht trennbare **Gesellschafterbeitrag** kann **nur in der geschäftsführenden Tätigkeit** oder einer **ihr vergleichbaren Tätigkeit** gesehen werden, so dass auch nur der in Einzelunternehmen nicht abziehbare Unternehmerlohn § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG unterfallen sollte.<sup>5</sup> Dieses Ergebnis lässt sich durch eine einschränkende Auslegung des Wortlautes erreichen, die vom Gesetzeszweck her gedeckt ist, ohne dass der Gesetzgeber gezwungen ist, durch einen klärenden Zusatz des Gesetzestextes eingreifen zu müssen.

#### b) Geschäftsführervergütungen

- 6.127 Die steuerliche Beurteilung der an den Geschäftsführer der Komplementär-GmbH zu zahlenden Geschäftsführervergütungen hängt einerseits davon ab, ob der Ge-

1 BFH v. 24.1.1980 – IV R 154/77, IV R 155/77, BStBl. II 1980, 269 = GmbHR 1980, 214.

2 BFH v. 23.5.1979 – I R 56/77, BStBl. II 1979, 763; BFH v. 23.5.1979 – I R 85/77, BStBl. II 1979, 767.

3 BFH v. 14.3.2012 – X R 24/10, BStBl. II 2012, 498 = FR 2012, 768 m. Komm. *Kanzler*; BFH v. 14.3.2012 – X R 29/11, BFH/NV 2012, 1586.

4 Die gesellschaftsrechtliche Veranlassung wird nur in seltenen Ausnahmefällen fehlen, so auch *Tiede* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 523.

5 *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 11 IV 6b), S. 478.

geschäftsführer selbst als Kommanditist an der GmbH & Co. KG beteiligt ist. Andererseits ist von Bedeutung, ob er im Rahmen seiner Geschäftsführungstätigkeit ausschließlich für den Geschäftsbetrieb der KG oder daneben auch für den eigenen Geschäftsbetrieb der GmbH tätig wird.

#### aa) Geschäftsführer ist kein Mitunternehmer der KG

Der **Anstellungsvertrag** des Geschäftsführers wird vielfach mit der **Komplementär-GmbH** abgeschlossen. Diese zahlt dann das Geschäftsführergehalt und erhält die von ihr verauslagten Beträge von der GmbH & Co. KG als **Auslagenerstattung** vergütet. Ist der Geschäftsführer selbst nicht als Kommanditist oder sonst als Mitunternehmer an der GmbH & Co. KG beteiligt, erzielt er nach einhelliger Auffassung Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit. Eine Sondervergütung gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG liegt nicht vor.<sup>1</sup> Ist der Geschäftsführer zugleich Gesellschafter der GmbH, so ergeben sich keine Besonderheiten, abgesehen davon, dass auf die Angemessenheit des Gehalts zu achten ist. Bei überhöhten Vergütungen könnte eine verdeckte Gewinnausschüttung i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG vorliegen (s. unter Rz. 6.239 ff.).

Die steuerliche Behandlung der **Auslagenerstattung** als **Vorabgewinn** oder als **Sondervergütung** hängt von der **Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrages** ab. Haben die Gesellschafter der KG im Gesellschaftsvertrag vereinbart, dass die Vergütung als Aufwand der KG behandelt und auch dann gezahlt werden soll, wenn ein Verlust erwirtschaftet wird, und wird die Vereinbarung auch tatsächlich durchgeführt, ist die Komplementärsvergütung als eine Sondervergütung i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 EStG zu qualifizieren.<sup>2</sup> Die Sondervergütungen mindern in diesem Falle den Steuerbilanzgewinn der GmbH & Co. KG, nicht jedoch den Gesamtgewinn, da die Sondervergütungen in der Sonderbilanz als Sonderbetriebseinnahmen anzusetzen sind.

Ein Vorabgewinn ist hingegen immer dann anzunehmen, wenn der Gesellschaftsvertrag keine Regelung über einen Auslagenersatz enthält oder es aus dem Gesellschaftsvertrag nicht eindeutig hervorgeht, ob ein dort vorgesehener Aufwendersersatz als Sondervergütung gezahlt wird. Die an die Komplementär-GmbH geleistete Auslagenerstattung wird ihr in diesem Fall vorweg aus dem Gewinn gewährt. Der Steuerbilanzgewinn der GmbH & Co. KG wird dadurch nicht gemindert, er ist handels- und einkommensteuerlich Teil der „Gewinnanteile“ i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1 EStG.<sup>3</sup>

Erhält der Geschäftsführer die Vergütung unmittelbar **von der GmbH & Co. KG**, da er z.B. seinen Dienstvertrag unmittelbar mit der GmbH & Co. KG abgeschlossen hat, ist die Vergütung bei der GmbH & Co. KG als Betriebsausgabe abziehbar.<sup>4</sup>

1 BFH v. 6.5.1965 – IV 135/64 U, BStBl. III 1965, 502.

2 BFH v. 13.10.1998 – VIII R 4/98, BStBl. II 1999, 284 = GmbHR 1999, 198.

3 BFH v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282 = GmbHR 1994, 261.

4 Die sogenannte Drittstellung ist grundsätzlich zulässig, vgl. *Schneider/Hohenstatt* in Scholz, § 35 GmbHG Rz. 308; *Zöllner/Noack* in Baumbach/Hueck, § 35 GmbHG Rz. 165 m.w.N. Zu den denkbaren Gestaltungen aus zivilrechtlicher Sicht *Goette*, DStR 1994, 258; *Freckmann*, DStR 2008, 52 (54).



Der Geschäftsführer hat wiederum Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit. Die Komplementär-GmbH wird durch diesen Vorgang unmittelbar nicht berührt.

### bb) Geschäftsführer ist gleichzeitig Mitunternehmer der KG

- 6.132 Ist der Geschäftsführer gleichzeitig Kommanditist der GmbH & Co. KG, ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH,<sup>1</sup> die auch vom Bundesverfassungsgericht<sup>2</sup> bestätigt worden ist, die Geschäftsführervergütung steuerlich als eine direkte von der GmbH & Co. KG an den Geschäftsführer gezahlte **Sondervergütung** i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 EStG zu sehen. Unerheblich ist dabei, ob die Tätigkeitsvergütung von der GmbH & Co. KG oder von der Komplementär-GmbH ausbezahlt wird bzw. ob die Komplementär-GmbH die Vergütungen von der GmbH & Co. KG ersetzt erhält oder nicht<sup>3</sup> und ob zivilrechtlich ein Dienstvertrag mit der GmbH & Co. KG oder mit der Komplementär-GmbH besteht.<sup>4</sup>
- 6.133 Nur wenn die Komplementär-GmbH ausnahmsweise noch einen **eigenen Gewerbebetrieb** unterhält oder andere Tätigkeiten verrichtet, die mit der Zahlung der Geschäftsführervergütung ebenfalls abgegolten werden, kann der nicht auf die Führung der Geschäfte der KG entfallende Teil der Vergütungen von der Komplementär-GmbH als Betriebsausgabe abgezogen werden. Der Geschäftsführer bezieht diesen Teil der Vergütung sodann konsequenterweise als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit. Die Vergütungen sind im Schätzwege aufzuteilen.<sup>5</sup>
- 6.134 Der BFH betont ausdrücklich, dass es völlig gleichgültig sei, ob der Gesellschafter im Auftrag der Gesamtheit der Unternehmer oder im Auftrag eines Mitunternehmers – also der Komplementär-GmbH – für die Personengesellschaft gehandelt habe.<sup>6</sup> Jeder Mitunternehmer verkörpert für seine Person die Gesellschaft, so dass die **Tätigkeit für einen Mitunternehmer** immer zugleich eine **Tätigkeit für die Gesellschaft** als die Zusammenfassung der gesamthänderisch miteinander verbundenen Mitunternehmer sei. Auch soweit lediglich ein Anstellungsverhältnis zur Komplementär-GmbH besteht, blickt die Rechtsprechung durch die Vertragsbeziehungen hindurch auf die Beziehung zwischen dem Geschäftsführer und der Kommanditgesellschaft. Bei **wirtschaftlicher Betrachtungsweise** ist nach der Rechtsprechung die Geschäftsführertätigkeit bei der Komplementär-GmbH stets eine solche für die KG. Es wird vermutet, dass der Geschäftsführer die unternehmerische Leistung,

1 BFH v. 2.8.1960 – I 221/59 S, BStBl. III 1960, 408; BFH v. 14.12.1978 – IV R 98/74, BStBl. II 1979, 284; BFH v. 16.12.1992 – I R 105/91, BStBl. II 1993, 792 = FR 1993, 297; BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720 = GmbHR 1999, 1052 m. Komm. *Schiffers*; BFH v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 191 = GmbHR 2003, 302 m. Komm. *Roser*; BFH v. 8.9.2005 – IV B 23/04, BFH/NV 2006, 51; BFH v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182 = GmbHR 2006, 604; BFH v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942 = GmbHR 2007, 1227 zu Arbeitgeberanteilen zur Sozialversicherung als Sondervergütungen eines Mitunternehmers; a.A. *Breithecker/Zisowski*, BB 1998, 508.

2 BVerfG v. 23.11.1965 – 1 BvR 271/65, zit. bei *Hesselmann*, GmbHR 1966, 38.

3 BFH v. 14.12.1978 – IV R 98/74, BStBl. II 1979, 284.

4 BFH v. 16.12.1992 – I R 105/91, BStBl. II 1993, 792 = FR 1993, 297.

5 *Wacker* in Schmidt, § 15 EStG Rz. 717.

6 BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720 = GmbHR 1999, 1052 m. Komm. *Schiffers*; BFH v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182 = GmbHR 2006, 604.

für die er die Tätigkeitsvergütung über die Komplementär-GmbH erhält, tatsächlich in seiner Eigenschaft als Kommanditist erbringt.

Die Auffassung des BFH<sup>1</sup> bedarf schon alleine deswegen einer kritischen Prüfung, da sie auf der mittlerweile aufgegebenen Bilanzbündeltheorie beruht, wonach jeder Gesellschafter als Unternehmer des Betriebes der Gesellschaft anzusehen ist, so dass grundsätzlich die gesamte Tätigkeit eines Gesellschafters im Rahmen des Unternehmens als selbständige Unternehmenstätigkeit anzusehen ist.<sup>2</sup> Diese Auffassung löst sich jedoch völlig vom Wortlaut des Gesetzes und setzt sich gleichzeitig über die steuerlich anzuerkennende **juristische Eigenständigkeit der GmbH** hinweg und ist daher abzulehnen. 6.135

Wie weit die Negierung der Komplementär-GmbH geht, wird aus der von *Biergans*<sup>3</sup> vertretenen Meinung deutlich, der die GmbH wirtschaftlich nur als **Leistungsvermittler** ansieht. Einem solchen Gedanken kann bereits vom Ansatz her nicht gefolgt werden. Dem einzig persönlich haftenden Gesellschafter, dem die Geschäftsführung und Vertretung als organschaftliche Verpflichtung obliegt und deren Nicht- oder Schlechterfüllung weitreichende zivilrechtliche Konsequenzen und damit auch wirtschaftliche Nachteile zur Folge hat, wird man auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten ein über die bloße Leistungsvermittlung hinausgehendes Eigeninteresse nicht absprechen können, selbst wenn die eigentliche Vergütung – die nur einen Teilbereich des gesamten Interessensbereichs darstellt – bei der Komplementär-GmbH ein durchlaufender Posten ist. Vollends ins Wanken gerät die Auffassung von der bloßen Vermittlerrolle der Komplementär-GmbH, wenn sie selbst eine gewichtige Beteiligung an der GmbH & Co. KG innehat und dafür auch eine entsprechend hohe Gewinnbeteiligung erhält und hieraus die Vergütung an den Geschäftsführer bezahlt.<sup>4</sup> 6.136

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise kann nicht dazu dienen, sich über die eindeutigen Vertragsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und den im Dienste der Gesellschaft Tätigen hinwegzusetzen.<sup>5</sup> Nach richtigem Verständnis des Grundsatzes der **wirtschaftlichen Betrachtungsweise** handelt es sich dabei lediglich um die Verdeutlichung einer am wirtschaftlichen Gesetzeszweck orientierten Auslegung.<sup>6</sup> Soweit der BFH<sup>7</sup> davon ausgeht, dass die unternehmerische Leistung, für die der Geschäftsführer eine Vergütung erhalte, in der Eigenschaft als Kommanditist erbracht werde, kommt darin der **Beitragsgedanke** zum Ausdruck, wonach nur 6.137

1 Zustimmend *Bitz* in Littmann/Bitz/Pust, § 15 EStG Rz. 48; *Wacker* in Schmidt, § 15 EStG Rz. 717; *Tiede* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 533; teilweise zustimmend *Binz/Sorg*, GmbH & Co. KG, § 16 Rz. 224 ff.; a.A. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 11 IV 1, S. 462 f.; *Lempenau*, StbJb. 1982/83, S. 223.

2 Nunmehr wird in der Literatur argumentiert, die BFH-Rechtsprechung diene der partiellen Gleichstellung der Gesellschafterbeiträge mit den Beiträgen eines Einzelunternehmers, *Bitz* in Littmann/Bitz/Pust, § 15 EStG Rz. 48.

3 *Biergans*, DStR 1988, 655 (657).

4 Vgl. *Binz/Sorg*, GmbH & Co. KG, § 16 Rz. 233.

5 Strikte Anwendung zivilrechtlicher Begriffe und Rechtsverhältnisse, soweit sie in Steuergesetzen Verwendung finden, fordert z.B. *Crezelius*, Steuerliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, 1983, S. 178 ff.

6 *Englisch* in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 Rz. 95 ff.

7 BFH v. 14.12.1978 – IV R 98/74, BStBl. II 1979, 284.

die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Leistung zu einer Hinzurechnung der Vergütung zum Gewinnanteil des Gesellschafters berechtigt. Die Überlegung negiert allerdings den Umstand, dass **zivilrechtlich keinerlei vertragliche** Rechtsbeziehungen zwischen dem Geschäftsführer und der GmbH & Co. KG bestehen; anderenfalls bedürfte es in Schadensfällen nicht der Konstruktion eines Dienstvertrages mit Schutzwirkung zugunsten der GmbH & Co. KG bzw. der Annahme einer Schutzwirkung aus der Organstellung verbundener Unternehmen,<sup>1</sup> um der GmbH & Co. KG einen Schadensersatzanspruch gegen den Geschäftsführer unmittelbar zuzugestehen. Bei dieser Rechtslage muss die Behauptung des BFH, der Geschäftsführer werde tatsächlich als Kommanditist tätig, als bloße Unterstellung gewertet werden. Seine auf Mehrung des Gesellschaftsvermögens ausgerichtete Tätigkeit erbringt er der GmbH & Co. KG gegenüber nicht als eigene Rechtspersönlichkeit, vielmehr als bloßes Organ der Komplementär-GmbH und damit als Gesellschafterbeitrag der Komplementär-GmbH.

### c) Pensionszusagen

- 6.138 Pensionszusagen (s. Rz. 6.266ff.) zugunsten des Geschäftsführers, der **zugleich Kommanditist** der GmbH & Co. KG ist, lösen zum Teil, z.B. in Bezug auf die Anwendbarkeit der Gewinnermittlungsmethode (rein additive/korrespondierende) oder in Bezug auf die Begründetheit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des BFH, ähnliche steuerliche Fragestellungen wie die Zahlung der Geschäftsführervergütungen aus. Aus der Tatsache, dass die **bloße Zusage** einer Pension zunächst **nicht unmittelbar** zu einer **Zahlung** an den Gesellschafter führt, knüpft sich jedoch eine Reihe weiterer Probleme, die im Schrifttum kontrovers diskutiert werden.
- 6.139 **Einigkeit** besteht hinsichtlich der Behandlung der Pensionszusagen in der Handelsbilanz und dem Grundsatz der Maßgeblichkeit des § 5 Abs. 1 EStG zufolge in der **(Gesamthands-)Steuerbilanz** der Personengesellschaft. Hier ist nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB i.V.m. § 6a EStG eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Die Zuführungen zur Rückstellung mindern den Gewinn der GmbH & Co. KG damit auf der ersten Gewinnermittlungsstufe.<sup>2</sup> Nach herrschender Meinung ist in der **Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters** eine entsprechende Forderung zu aktivieren.<sup>3</sup>

1 BGH v. 12.11.1979 – II ZR 174/77, GmbHR 1980, 127; BGH v. 14.11.1994 – II ZR 160/93, GmbHR 1995, 589 = DB 1995, 1116; BGH v. 25.2.2002 – II ZR 236/00, DB 2002, 1150 = GmbHR 2002, 588; eingehend *Uwe H. Schneider* in Scholz, § 43 GmbHG Rz. 423ff. m.w.N.; s. auch Rz. 4.38.

2 BFH v. 16.12.1992 – I R 105/91, BStBl. II 1993, 792 = FR 1993, 297; BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, BStBl. II 2008, 174 = GmbHR 1998, 553; BFH v. 7.2.2002 – IV R 62/00, BStBl. II 2005, 88 = GmbHR 2002, 656 m. Komm. *Hoffmann*; BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 Tz. 9; die frühere (inzwischen überholte) Rspr. des BFH ging noch davon aus, dass keine Rückstellung in der Steuerbilanz der Personengesellschaft gebildet werden darf: BFH v. 21.12.1972 – IV R 53/72, BStBl. II 1973, 298; BFH v. 8.1.1975 – I R 142/72, BStBl. II 1975, 437.

3 *Reiß* in Kirchhof, § 15 EStG Rz. 322; *Bitz* in Littmann/Bitz/Pust, § 15 EStG Rz. 85b; *Wacker* in Schmidt § 15 EStG Rz. 586; a.A. *Söffing*, BB 1999, 96; *Paus*, FR 1999, 121; für eine Berücksichtigung von Abreden der Gesellschafter: *Otto*, DStR 2007, 268 (270); *Fuhrmann/Demuth*, DStZ 2007, 823.

Die Rechtsprechung hatte zunächst offen gelassen, ob der Aktivposten in der Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters oder anteilig in den Sonderbilanzen aller Gesellschafter zu erfassen ist.<sup>1</sup> Nach **höchstrichterlicher Rechtsprechung**<sup>2</sup> ist die Pensionszusage lediglich in der **Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters** zu erfassen.<sup>3</sup> Dem ist zu folgen.<sup>4</sup> Der Argumentation, dass dem begünstigten Gesellschafter mit der Zusage noch kein endgültiger Vorteil zuwächst und die Forderung damit nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel anteilig in den Sonderbilanzen aller Gesellschafter zu erfassen ist, ist entgegenzuhalten, dass dies zumindest bei unverfallbaren Pensionsansprüchen nicht der Fall ist. Eine anteilige Aktivierung in den Sonderbilanzen aller Gesellschafter würde zudem außer Acht lassen, dass der Gesetzeswortlaut bereits die Rechte aus der Pensionszusage als „bezogen“ ansieht. Eine anteilige Erfassung in den Sonderbilanzen aller Gesellschafter würde sich zunächst für alle Gesellschafter – auch für solche, die keine Vergütung i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezogen haben, – gewinnerhöhend auswirken. Dafür ist keine Rechtsgrundlage ersichtlich.<sup>5</sup>

6.140

Im Übrigen gilt nach der **Rechtsprechung des BFH** für die Gewährung von Pensionen Folgendes:

6.141

- Die korrespondierende Bilanzierung von Pensionsansprüchen eines Gesellschafters in dessen Sonderbilanz und der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft ist auch nach dessen **Ausscheiden** aus der Gesellschaft **fortzuführen**, weil § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG nach dem Ausscheiden geleistete Pensionszahlungen den während der Zugehörigkeit zur Gesellschaft bezogene Sondervedergütungen gleichstellt.<sup>6</sup>
- Pensionsrückstellungen zugunsten eines **Arbeitnehmers**, der **später Gesellschafter** der Gesellschaft wird, sind nicht gewinnerhöhend aufzulösen, da es sich nicht um eine Vergütung für die Tätigkeit eines Gesellschafters im Dienste der Gesellschaft handelt, sondern um eine solche für die Tätigkeit eines Arbeitnehmers (s. auch Rz. 11.121 ff.).<sup>7</sup>
- Für Pensionszusagen, die dem **Gesellschafter-Ehegatten**, der in einem Dienstverhältnis zur Gesellschaft stand, gegeben werden und die auch die Witwenversorgung mit umfasst,<sup>8</sup> sind Rückstellungen zu bilden, wenn und soweit sie be-

1 BFH v. 16.12.1992 – I R 105/91, BStBl. II 1993, 792 = FR 1993, 297.

2 BFH v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182 = GmbHR 2006, 605; BFH v. 30.3.2006 – VI R 25/04, BStBl. II 2008, 171 = FR 2005, 1104; BFH v. 16.10.2008 – IV R 82/06, BFH/NV 2009, 581 = GmbHR 2009, 388.

3 S. dazu BMF v. 29.1.2008 – IV B 2 - S 2176/07/0001, BStBl. I 2008, 317; Wacker, FR 2008, 801.

4 So auch Wacker in Schmidt § 15 EStG Rz. 586; Reiß in Kirchhof, § 15 EStG Rz. 323.

5 So auch Reiß in Kirchhof, § 15 EStG Rz. 323.

6 BFH v. 6.3.2014 – IV R 14/11, BStBl. II 2014, 624 = GmbHR 2014, 942.

7 BFH v. 8.1.1975 – I R 142/72, BStBl. II 1975, 437; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 11 IV 3, S. 463; Wacker in Schmidt, § 15 EStG Rz. 590. Zum Aspekt der Behandlung von Geschäftsführer-Pensionsrückstellungen bei Umwandlung der GmbH in eine Personengesellschaft, wenn der Pensionsbegünstigte Gesellschafter der Gesellschaft wird: Paus, FR 1995, 533 (534); Götz, DStR 1998, 1946.

8 BFH v. 29.1.1976 – IV R 42/73, BStBl. II 1976, 372; näher zu den Voraussetzungen einer Anerkennung der Rückstellung (Fremdvergleich) BFH v. 10.12.1992 – IV R 118/90, BStBl. II 1994, 381 = FR 1993, 497; BFH v. 25.7.1995 – VIII R 38/93, BStBl. II 1996, 153 = GmbHR

trieblich veranlasst sind. Dies gilt auch für eine Pensionszusage von einer **Einpersonen-GmbH & Co. KG** zugunsten des in der Gesellschaft als Arbeitnehmer tätigen Gesellschafter-Ehegatten.<sup>1</sup>

- Sog. „Nur-Pensionen“, bei denen außer der Pension kein geldwerter Vorteil, insbesondere Arbeitslohn, gezahlt wird, werden nicht anerkannt.<sup>2</sup>
- **Rückdeckungsversicherungsbeiträge** für Pensionsansprüche der Mitunternehmer stellen keine Betriebsausgaben, sondern Entnahmen dar, die allen Gesellschaftern anteilig entsprechend der Gesamthandsbindung zuzurechnen sind.<sup>3</sup>

#### d) Mittelbare Leistungen

##### aa) Management-GmbH

- 6.142 Als unproblematisch wurde es vor einiger Zeit noch angesehen, wenn der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH selbst nicht an der GmbH & Co. KG beteiligt war, vielmehr nur eine **mittelbare** Kommanditbeteiligung über eine dazwischengeschaltete GmbH hielt.<sup>4</sup> Die **Geschäftsführervergütungen** sollten in diesem Fall keine Sondervergütungen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG darstellen und demzufolge bei der GmbH & Co. KG als Betriebsausgaben abzugsfähig sein.
- 6.143 Vergütungen für **Management- und Verwaltungsleistungen** eines Kommanditisten für die Gesellschaft sind nach der Rechtsprechung aber grundsätzlich auch dann als Sondervergütungen zu qualifizieren, wenn der Gesellschafter seine Leistung im Auftrag eines zwischengeschalteten Dritten erbringt.<sup>5</sup> Es ist gleichgültig, auf welcher schuldrechtlicher oder gesellschaftsrechtlicher Grundlage der Gesellschafter seine Tätigkeit erbringt, wenn er letztlich im „Dienst der Personengesellschaft“ tätig wird. Nach der Entscheidung des BFH vom 6.7.1999<sup>6</sup> kann die Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 EStG nicht dadurch verhindert werden, dass die Management- und Verwaltungsleistungen **über eine** von dem Kommanditisten als Gesellschafter-Geschäftsführer **beherrschte** Kapitalgesellschaft, eine sog. **Management-GmbH**, erbracht werden, die selbst nicht an der GmbH & Co. KG beteiligt ist. Bei wirtschaftlicher Betrachtung und unter dem Aspekt der Gleichstellung mit einem Einzelunternehmer soll anzunehmen sein, dass der Geschäftsführer-Kommanditist die Geschäfte der KG über die Management-GmbH führt und

1995, 911; BFH v. 20.4.1999 – VIII R 81/94, BFH/NV 1999, 1457 = FR 1999, 1050; BFH v. 18.12.2001 – VIII R 69/98, BStBl. II 2002, 353 = GmbHR 2002, 498 m. Komm. *Eisendick*.

1 BFH v. 21.4.1988 – IV R 80/96, GmbHR 1988, 452 = BStBl. II 1988, 883.

2 BFH v. 25.7.1995 – VIII R 38/93, BStBl. II 1996, 153 = GmbHR 1995, 911.

3 BFH v. 28.6.2001 – IV R 41/00, BStBl. II 2002, 724 = GmbHR 2001, 1181; BMF v. 29.1.2008 – IV B 2 - S 2176/07/0001, BStBl. I 2008, 317 Tz. 19.

4 *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 11 IV 5a), S. 466; *Felix*, KÖSDI 1988, 7058; allerdings wurde auch auf die Gefahr eines Gestaltungsmissbrauchs hingewiesen: *Schulze zur Wiesche*, StBP 1992, 248 (251); vgl. auch FG Rh.-Pf. v. 17.11.1986 – 5 K 302/85, EFG 1987, 187.

5 BFH v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 191 = GmbHR 2003, 302; BFH v. 7.12.2004 – VIII R 58/02, BStBl. II 2005, 390 = GmbHR 2005, 643; BFH v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182 = GmbHR 2006, 605; BFH v. 31.3.2008 – IV B 120/07, BFH/NV 2008, 1320; FG Nds. v. 22.5.2013 – 4 K 1/12, EFG 2013, 1855.

6 BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720 = GmbHR 1999, 1052.

deshalb der an die Management-GmbH gezahlte Betrag ein Entgelt für eine mittelbare Tätigkeit des Kommanditisten im Dienste der Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG darstellt.

In der vorgenannten Entscheidung hat der BFH zunächst noch maßgeblich darauf abgestellt, dass der Kommanditist sowohl die Personen- als auch die Kapitalgesellschaft beherrschte, die Kapitalgesellschaft also „nur formal“ zwischengeschaltet war.<sup>1</sup> Mit Urteil vom 7.12.2004<sup>2</sup> entschied der BFH, dass eine **Beherrschung** des Drittunternehmens durch den Gesellschafter für die Annahme von Sondervergütungen **nicht erforderlich** sei. Der BFH qualifizierte auch **Zahlungen für Dienstleistungen**, die eine Mitunternehmerin einer KG **von einer GmbH** erhielt, deren Anteile zu 100 % ihr Ehemann hielt, der gleichzeitig auch Mitunternehmer derselben KG war, als **Sondervergütungen der Ehefrau**. Die Ehefrau war an der GmbH **nicht beteiligt**. Nach Auffassung des BFH ist es ausreichend, dass sich die Leistung des Gesellschafters für seine Personengesellschaft hinreichend von der Tätigkeit für den übrigen Geschäftsbereich des Drittunternehmens abgrenzen lässt und zwischen dem Drittunternehmen und der Personengesellschaft eine Beziehung besteht, die es rechtfertigt, die Zahlungen an den Gesellschafter wirtschaftlich der Personengesellschaft zuzurechnen. Das ist der Fall, wenn die Personengesellschaft dem Drittunternehmen die Aufwendungen für die Leistungen an den Gesellschafter ersetzt.<sup>3</sup> 6.144

Die Managementleistungen können auch von einer Tochtergesellschaft erbracht werden. Erschöpft sich die Tätigkeit einer Tochter-GmbH darin, Aufgaben im Dienste der Mutter-KG zu erbringen, stellen Vergütungen an den Geschäftsführer der Tochter-GmbH, der gleichzeitig Gesellschafter der Mutter-KG ist, Sondervergütungen dar.<sup>4</sup> Der Geschäftsführer soll in diesem Fall wirtschaftlich betrachtet nur einen Beitrag zur Verwirklichung des Gesellschaftszwecks der Muttergesellschaft geleistet haben. 6.145

#### bb) Sonstige mittelbare Leistungen

Sondervergütungen kommen allgemein immer dann in Betracht, wenn ein Dritter (sei es eine natürliche Person, sei es eine Kapital- oder Personengesellschaft) in den Leistungsaustausch zwischen dem Gesellschafter und seiner Personengesellschaft eingeschaltet ist und die über den Dritten erbrachten Leistungen nicht dem dazwischengeschalteten Dritten, sondern der leistungsempfangenden Personengesellschaft zugutekommen sollen.<sup>5</sup> Zutreffen kann dies bspw. in den sog. **Anweisungsfällen**, in denen der Gesellschafter einem Dritten z.B. ein Grundstück mit der Anweisung vermietet, dieses an die Personengesellschaft weiterzuvermieten. 6.146

1 BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720 = GmbHR 1999, 1052.

2 BFH v. 7.12.2004 – VIII R 58/02, BStBl. II 2005, 390 = GmbHR 2005, 643; s. hierzu *Gschwendtner*, DStR 2005, 771.

3 BFH v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182 = GmbHR 2006, 604; BFH v. 14.3.2012 – X R 24/10, BStBl. II 2012, 498 = FR 2012, 768 m. Komm. *Kanzler*.

4 FG Nds. v. 1.2.2011 – 8 K 74/06, EFG 2011, 668.

5 BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720 = GmbHR 1999, 1052; *Gschwendtner*, DStR 1999, 1438.

- 6.147 In dem BFH-Urteil vom 15.6.2004<sup>1</sup> ging es um eine Entschädigung, die ein ehrenamtlicher Präsident der IHK von dieser erhielt, damit er sein Handwerk weiterhin aktiv betreiben kann und dem Tagesgeschehen verbunden bleibt. Der BFH qualifizierte diese Entschädigungszahlung als Sonderbetriebseinnahme des Präsidenten bei der Handwerks-KG, an der er zu 20 % mitunternehmerisch beteiligt war. Die Entschädigung trat nach Ansicht des BFH anstelle der Sondervergütung i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

### cc) Doppel- und mehrstöckige Personengesellschaft

- 6.148 Für die Zwischenschaltung einer Personengesellschaft im Rahmen einer sog. doppel- oder mehrstöckigen Personengesellschaft stellt § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG klar, dass diese Konstruktion einkommensteuerlich der unmittelbaren Beteiligung an der Personengesellschaft gleichsteht.
- 6.149 Die Qualifizierung eines Gesellschafters der Obergesellschaft als Mitunternehmer der Untergesellschaft setzt nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG eine **gewerblich tätige oder geprägte** Personengesellschaft als **Untergesellschaft**, eine Personengesellschaft (**Obergesellschaft**), die an der Untergesellschaft (unmittelbar) beteiligt ist, bzw. die Beteiligung an einer Personengesellschaft, die wiederum an einer Personengesellschaft unmittelbar beteiligt ist (mehrstöckige Gesellschaft), sowie eine ununterbrochene **Mitunternehmerkette** voraus.<sup>2</sup>
- 6.150 Für die im Rahmen einer **doppel- bzw. mehrstöckigen** Personengesellschaftsstruktur erzielten **Sondervergütungen** gilt daher: Sondervergütungen, die die Untergesellschaft einem Gesellschafter der Obergesellschaft für unmittelbare Leistungen (Tätigkeit, Nutzungen, Kapital) gewährt, sind im Gewinn der Untergesellschaft und deren Gewerbeertrag zu erfassen (Aufwand in der Gesamthandsbilanz, Ertrag in der Sonderbilanz bei der Untergesellschaft für den Gesellschafter der Obergesellschaft als Sonder-Mitunternehmer der Untergesellschaft).<sup>3</sup> Dies gilt auch für Geschäftsführungsvergütungen, die der Gesellschafter der Obergesellschaft von der Komplementär-GmbH der Untergesellschaft erhält. Werden der Untergesellschaft einzelne Wirtschaftsgüter von einem Gesellschafter der Obergesellschaft zur Nutzung überlassen, stellen diese Wirtschaftsgüter Sonderbetriebsvermögen I der Untergesellschaft dar.<sup>4</sup> Das gilt auch für damit zusammenhängende Verbindlichkeiten.<sup>5</sup> Das Gleiche gilt für einzelne Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens der Obergesellschaft, die der Untergesellschaft zur Nutzung überlassen werden. Die Geschäftsanteile des Gesellschafters der Obergesellschaft an der Komplementär-GmbH der Untergesellschaft stellen bei der Untergesellschaft jedoch nicht Sonderbetriebsvermögen II des Gesellschafters der Obergesellschaft als (mittelbarer) Mitunternehmer der Untergesellschaft dar,<sup>6</sup> da dadurch nicht die unmittelbare Ein-

1 BFH v. 15.6.2005 – VIII R 72/03, DStR 2005, 690 = BFHReport 2004, 1267.

2 D.h., Obergesellschaft und deren Gesellschafter sind jeweils Mitunternehmer der Betriebe der Personengesellschaft, an denen sie unmittelbar beteiligt sind. Wacker in Schmidt, § 15 EStG Rz. 613.

3 BFH v. 12.2.2014 – IV R 22/10, BStBl. II 2014, 621 = GmbHR 2014, 835.

4 BFH v. 7.12.2000 – III R 35/98, BStBl. II 2001, 316 = GmbHR 2001, 358.

5 Mückl, DB 2009, 1088; Förster, DB 2011, 2570.

6 So jedoch Wacker in Schmidt, § 15 EStG Rz. 617.

flussnahme des Gesellschafters der Obergesellschaft an der Untergesellschaft gestärkt wird.<sup>1</sup>

#### e) Dividenden der Komplementär-GmbH

Sind die Gesellschafter der Komplementär-GmbH – wie im Regelfall – gleichzeitig Kommanditisten der GmbH & Co. KG, sind die von den Kommanditisten gehaltenen Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH nach der Auffassung des BFH<sup>2</sup> als **Sonderbetriebsvermögen II** zu behandeln. Die Zugehörigkeit zum Sonderbetriebsvermögen II ergibt sich für den BFH daraus, dass die GmbH-Anteile es dem Kommanditisten ermöglichen, über seine Stellung in der Komplementär-GmbH Einfluss auf die Geschäftsführung der GmbH & Co. KG auszuüben. Bei einer Minderheitsbeteiligung des Kommanditisten von weniger als 10 % an der Komplementär-GmbH scheidet eine derartige Einflussnahmemöglichkeit nach Ansicht des BFH in der Regel aus, so dass die Beteiligung nicht als Sonderbetriebsvermögen qualifiziert wird.<sup>3</sup> Offen ist, wie der BFH Fälle behandelt, in denen zwischen 10 % und 20 % bzw. 25 % der Anteile an der Komplementär-GmbH von einem Kommanditisten gehalten werden. Immerhin stehen einem mit mindestens 10 % beteiligten GmbH-Gesellschafter gewisse Minderheitsrechte zu (§§ 50 Abs. 1, 61 Abs. 2 Satz 2, 66 Abs. 2 GmbH). Bei einer Beteiligungsquote von mindestens 10 % sollten die Anteile an der Komplementär-GmbH daher dem Sonderbetriebsvermögen II zugeordnet werden. Kein Sonderbetriebsvermögen liegt allerdings regelmäßig vor, wenn die Komplementär-GmbH neben ihrer Geschäftsführertätigkeit noch eine **Geschäftstätigkeit von nicht ganz untergeordneter Bedeutung** ausübt.<sup>4</sup> Diese Ausnahme wird von der Finanzverwaltung<sup>5</sup> und Teilen der Rechtsprechung<sup>6</sup> dahin gehend eingeschränkt, dass auch bei eigener nicht untergeordneter wirtschaftlicher Tätigkeit der Komplementär-GmbH, deren Geschäftsanteile bei den Kommanditisten als Sonderbetriebsvermögen zu behandeln sind, wenn die Komplementär-GmbH über ihre gesellschaftsrechtliche Verbundenheit auch **wirtschaftlich** mit der GmbH & Co. KG verflochten ist.

6.151

1 Rödder, StbJb. 1994/95, S. 303; Söffing, FR 1992, 185 (188); Binz/Sorg, § 16 Rz. 286.

2 St. Rspr.; vgl. nur BFH v. 11.12.1990 – VIII R 14/87, GmbHR 1991, 437; BFH v. 30.7.1993 – VIII R 63/91, GmbHR 1993, 826; BFH v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, GmbHR 1995, 915; BFH v. 26.2.1992 – I R 85/91, GmbHR 1993, 58 für beschränkt Steuerpflichtige; BFH v. 15.10.1998 – IV R 18/98, GmbHR 1999, 193.

3 BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BFH/NV 2015, 1180 = GmbHR 2015, 827; Micker, NWB 2015, KSR Nr. 7 v. 3.7.2015; s. dazu auch BFH v. 17.11.2011 – IV R 51/08, BFH/NV 2012, 723 = GmbHR 2012, 702.

4 BFH v. 11.12.1990 – VIII R 14/87, BStBl. II 1991, 510 = GmbHR 1991, 437; BFH v. 12.11.1985 – VIII R 286/81, BStBl. II 1986, 55 = FR 1986, 239; vgl. auch OFD Münster v. 10.9.2002 – S 2242 - 21 - St 12 - 32b, DStR 2002, 1860.

5 FinMin. Schlesw.-Hol. v. 21.1.1993 – VI 310b - S 2134 - 036, DStR 1993, 517; OFD Frankfurt/M. v. 17.8.1998 – S 2134 - A - 14 - St II 21, DStR 1998, 1793; OFD München v. 2.4.2001 – S 2134 - 4/6 St 41, DStR 2001, 1032; OFD NRW v. 17.6.2014 – S 2242 - 2014/0003 - St 114, BeckVerw 287729.

6 FG München v. 28.9.1993 – 16 K 818/88, GmbHR 1994, 568 = EFG 1994, 513; so wohl auch Schulze zur Wiesche, DStZ 2014, 753 (756).



- 6.152 U.a. von *Knobbe-Keuk*<sup>1</sup> ist auf die Ungereimtheit hingewiesen worden, die die Einordnung der GmbH-Anteile als Sonderbetriebsvermögen II der Kommanditisten mit sich bringt. Dies beginnt bei der Frage, welchem Sonderbetriebsvermögen die GmbH-Anteile zuzuordnen sind, wenn die GmbH bei mehreren Kommanditgesellschaften die Komplementärstellung innehat,<sup>2</sup> und lässt sich mit der Auslegung des Begriffes der wirtschaftlichen Verflechtung fortsetzen. Schließlich ist auch darauf hinzuweisen, dass gerade ein eigenständiger Geschäftsbetrieb der Komplementär-GmbH die beste Voraussetzung für eine wirtschaftliche Verflechtung der Komplementär-GmbH mit der GmbH & Co. KG ist. Durch die Verringerung der Wesentlichkeitsgrenze in § 17 EStG und die Einführung der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG hat die Behandlung der Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH als Sonderbetriebsvermögen jedoch an Bedeutung verloren.
- 6.153 Die Zugehörigkeit der Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH zum Sonderbetriebsvermögen der Kommanditisten hat zur Folge, dass die **Dividenden** der GmbH als **Sonderbetriebseinnahmen** der Kommanditisten und damit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind. Die Dividenden unterfallen entweder (bei natürlichen Personen als Gesellschafter) dem **Teileinkünfteverfahren** nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d) EStG oder sind (bei Kapitalgesellschaften als Gesellschafter) nach § 8b Abs. 1 KStG **steuerfrei**.<sup>3</sup> Die Gewinnansprüche der Gesellschafter gegen die Komplementär-GmbH sind **bereits mit der Beschlussfassung** über die Gewinnverteilung durch die Komplementär-GmbH und nicht erst mit ihrer Ausschüttung an die Gesellschafter **zu erfassen**.<sup>4</sup> Zu den Sonderbetriebseinnahmen des Gesellschafters als Einkünfte aus Gewerbebetrieb rechnen nicht nur die ordentlichen Gewinnausschüttungen, die den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechen, sondern auch **verdeckte Gewinnausschüttungen**.

#### f) Dividenden einer Kommanditisten-GmbH

- 6.154 Nach dem Urteil des BFH vom 23.1.2001<sup>5</sup> gehört auch der Geschäftsanteil eines Gesellschafters an einer sog. **Kommanditisten-GmbH** zum **Sonderbetriebsvermögen II** der GmbH & Co. KG, wenn die Kommanditisten-GmbH **keiner eigenen Geschäftstätigkeit** nachgeht und ihr alleiniger Zweck die Beteiligung an der GmbH & Co. KG in wesentlichem Umfang ist.

1 *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 11 I 2, S. 444 ff.

2 Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll für die Zuordnung die – zeitlich gesehen – erste Komplementärstellung maßgeblich sein, vgl. etwa OFD Frankfurt/M. v. 17.8.1998 – S 2134 - A - 14 - St II 21, DStR 1998, 1793; OFD München v. 2.4.2001 – S 2134 - 4/6 St 41, DStR 2001, 1032; OFD NRW v. 17.6.2014 – S 2242 - 2014/0003 - St 114, BeckVerw 287729.

3 5 % der Dividenden gelten allerdings gem. § 8b Abs. 5 KStG als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe. Voraussetzung der Steuerbefreiung ist, dass die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres nicht weniger als 10 % des Stammkapitals betragen hat, vgl. § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG.

4 BFH v. 21.9.1995 – IV R 65/94, BStBl. II 1996, 66 = GmbHR 1996, 131; vgl. BFH v. 31.10.2000 – VIII R 85/94, BStBl. II 2001, 185 = GmbHR 2001, 205 m. Komm. *Hoffmann*, wonach die Grundsätze phasengleicher Bilanzierung von Gewinnansprüchen nach der Rspr. des BFH (v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 = GmbHR 2000, 1106 m. Komm. *Hoffmann*) auch dann nicht mehr zur Anwendung gelangen, wenn sich die Anteile der Kapitalgesellschaft im SBV einer Personengesellschaft befinden.

5 BFH v. 23.1.2001 – VIII R 12/99, BStBl. II 2001, 825 = GmbHR 2001, 444.

Im Urteil vom 24.6.1982<sup>1</sup> hatte der BFH die **Zugehörigkeit** von Anteilen an einer Kommanditisten-GmbH, deren Gesellschafter zugleich persönlich haftende Gesellschafter der GmbH & Co. KG waren, noch mit dem Hinweis **verneint**, dass die Geschäftsanteile an der als Kommanditistin fungierenden GmbH dem Unternehmen der GmbH & Co. KG nicht der Verstärkung der Rechtsstellung der Komplementäre dient. In dem Fall war die Kommanditisten-GmbH allerdings auch nur zu **5,59 %** am Kapital der GmbH & Co. KG beteiligt. 6.155

In dem am 23.1.2001 entschiedenen Fall lag die **Beteiligungsquote** hingegen bei **50 %**. Darüber hinaus konnten die Gesellschafter der Kommanditisten-GmbH **nicht frei über ihre Geschäftsanteile verfügen**. In dem Gesellschaftsvertrag der Kommanditisten-GmbH war festgelegt, dass, solange die Kommanditisten-GmbH an der GmbH & Co. KG beteiligt war, die Gesellschafter über ihre Geschäftsanteile nur mit der Genehmigung der GmbH & Co. KG verfügen können. Dadurch war gewährleistet, dass Gesellschafter der Kommanditisten-GmbH nur solche Personen werden konnten, mit denen die GmbH & Co. KG einverstanden ist. Der BFH bewertete die Tätigkeit der Kommanditisten-GmbH daher als Tätigkeit, die bestimmt und geeignet war, der Tätigkeit der GmbH & Co. KG zu dienen, und ordnete ihre **Geschäftsanteile** dem **Sonderbetriebsvermögen II** zu. 6.156

In der **Literatur** wird die „Erweiterung“ des Begriffs des Sonderbetriebsvermögens II als bedenklich eingestuft.<sup>2</sup> Der BFH ließ es in seiner Entscheidung jedoch offen, ob die Beteiligung an einer Kommanditisten-GmbH stets als Sonderbetriebsvermögen behandelt werden soll oder ob dies z.B. auch von der Beteiligungsquote oder anderen Umständen abhängig ist.<sup>3</sup> Angesichts dessen und in Anbetracht der speziellen Sachverhaltslage (Kapitalgeber ohne sonstige Funktion, Vinkulierung) relativiert sich die Bedeutung der Entscheidung. Hinzu kommt, dass die Strukturen, in denen eine GmbH zwischen den Kommanditisten und der GmbH & Co. KG geschaltet ist, wegen der Verringerung der Wesentlichkeitsgrenze in § 17 EStG in der Praxis immer weniger vorkommen, so dass die damit zusammenhängenden Fragen zunehmend an Bedeutung verlieren. 6.157

### g) Darlehenszinsen

Darlehensforderungen des Gesellschafters gegen die Gesellschaft gehören i.d.R. zum **Sonderbetriebsvermögen I** des Gesellschafters.<sup>4</sup> Die Bilanzierung als Sonderbetriebsvermögen hat Vorrang vor der Behandlung als eigenes Betriebsvermögen.<sup>5</sup> Die für das Darlehen gezahlten Zinsen stellen Zinsaufwand auf der Ebene der Gesamthandsbilanz und Sonderbetriebseinnahmen des Gesellschafters dar. Auch die Zinsen, die ein Gesellschafter für die Refinanzierung seiner Gesellschafterforderung 6.158

1 BFH v. 24.6.1982 – IV R 151/79, BStBl. II 1982, 751 = GmbHR 1983, 57.

2 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, § 16 Rz. 247.

3 So auch Völlmeke, HFR 2001, 554; nach Reiß in Kirchhof, § 15 EStG Rz. 337 soll die Beteiligung an einer Kommanditisten-GmbH nur „ausnahmsweise“ zum Sonderbetriebsvermögen gehören.

4 BFH v. 13.10.1998 – VIII R 78/98, BStBl. II 1999, 163; BFH v. 28.3.2000 – VIII R 28/98, BStBl. II 2000, 347 = GmbHR 2000, 570.

5 BFH v. 7.12.2000 – III R 35/98, GmbHR 2001, 358; BMF v. 28.4.1998 – IV B 2 - S 2241 - 42/98, BStBl. I 1998, 583; Brandenburg, FR 1997, 88; Märkle, DStZ 1997, 247.

zahlt, sind durch das Sonderbetriebsvermögen I veranlasst bzw. stehen mit den Sonderbetriebseinnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang und sind als Sonderbetriebsausgaben abziehbar.<sup>1</sup> Eine **Geldforderung**, die **vor einem Eintritt** des Gesellschafters durch die Erbringung einer Leistung **begründet** wurde, soll hingegen **nicht** zum **Sonderbetriebsvermögen** zählen, falls der Gesellschafter der GmbH & Co. KG den **Betrag** bei Eintritt **nicht zur Nutzung überlässt**.<sup>2</sup> Das Gleiche gilt, wenn der Gesellschafter eine bisherige Fremdforderung der Gesellschaft erwirbt.<sup>3</sup>

- 6.159 In der Praxis kommt es oft zu Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen den Kapitalkonten der Gesellschafter und den Konten, die schuldrechtliche Gesellschafterforderungen enthalten („Darlehenskonten; Gesellschafterverrechnungskonten“). Problematisch ist die steuerliche Einordnung **verzinslicher Kapitalkonten**, insbesondere wenn Negativzinsen entstehen. Kapitalkonten II werden vielfach als Darlehenskonten in der Bilanz der KG geführt, obwohl sie richtigerweise als Sonderbetriebsvermögen ausgewiesen werden müssten, wenn es sich tatsächlich um Darlehen handeln würde. I.d.R. haben sie jedoch Eigenkapitalqualität, insbesondere wenn Gewinne und Verluste auf dem Konto erfasst werden (s. hierzu Rz. 7.77 ff.). Aus diesem Grunde sind auch auf den Kontostand entfallende Zinsen, also auch Negativzinsen, keine Sondervergütungen oder Sonderbetriebsausgaben, sondern Vorweggewinn.<sup>4</sup> Nach Auffassung des BFH<sup>5</sup> handelt es sich um ein Kapitalkonto, wenn auf dem Konto Verluste verbucht werden, da mit dem Begriff des Darlehens eine Verlustbeteiligung des Gläubigers grundsätzlich nicht vereinbar sei.

#### h) Sonstige Vergütungen

- 6.160 Nach dem bereits dargelegten weiten Verständnis der Rechtsprechung von den nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfassten Vergütungen (s. Rz. 6.121 ff.) kommt es lediglich darauf an, ob die von den Gesellschaftern erzielten Einnahmen durch die **Mitunternehmerschaft veranlasst** worden sind **oder mit der Beteiligung im Zusammenhang** stehen.
- 6.161 So ist auch die an einen Kommanditisten gezahlte **Provision** für die Vermittlung des **Eintritts weiterer Kommanditisten** in eine GmbH & Co. KG zwar eine Betriebsausgabe der GmbH & Co. KG, doch gleichzeitig eine Sonderbetriebseinnahme des betreffenden Kommanditisten.<sup>6</sup> Der Kommanditist muss nicht selbst tätig sein; er

1 BFH v. 31.7.1985 – VIII R 261/81, BStBl. II 1986, 304 = GmbHR 1986, 132; BFH v. 28.10.1999 – VII R 42/98, BStBl. II 2000, 390.

2 BFH v. 18.7.1979 – I R 38/76, BStBl. II 1979, 673.

3 BFH v. 18.12.1991 – XI R 42/88, XI R 43/88, BStBl. II 1992, 585 = FR 1992, 514. Erwirbt ein Gesellschafter eine Forderung gegen die Gesellschaft von einem Nichtgesellschafter zu einem fremdüblichen Preis, soll sie Eigenkapital werden und im Sonderbetriebsvermögen mit den Anschaffungskosten anzusetzen sein, wenn diese den Nennwert unterschreitet, so *Herbst/Stegemann*, DStR 2013, 176 (179).

4 BMF v. 30.5.1997 – IV B 2 - S 2241a - 51/93 II, BStBl. I 1997, 627; *Gebhardt*, DStR 1996, 1398; *Rodewald*, GmbHR 1998, 521; ausführlich dazu *Ley*, KÖSDI 2002, 13459.

5 Zum Zwei-Konten-Modell BFH v. 4.5.2000 – IV R 16/99, BStBl. II 2001, 171 = GmbHR 2000, 1064; zum Drei-Konten-Modell BFH v. 26.6.2007 – IV R 29/06, BStBl. II 2008, 103 = GmbHR 2008, 162; zum Vier-Konten-Modell BFH v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl. II 2009, 272 = GmbHR 2009, 274; s. auch Rz. 7.86 ff.

6 BFH v. 23.10.1986 – IV R 352/84, BStBl. II 1988, 128 = FR 1987, 63.

kann sich dazu einer Organisation mit Hilfskräften bedienen.<sup>1</sup> Demgegenüber sind Provisionen, die ein Vermittler von Beteiligungen an Personengesellschaften von einem Dritten dafür erhält, dass er Anteile an solchen Gesellschaften vermittelt, keine Sonderbetriebseinnahmen, wenn sich die Vermittlungstätigkeit nicht lediglich auf die Vermittlung von Beteiligungen an Gesellschaften beschränkt, an denen er selbst beteiligt ist.<sup>2</sup>

Die Zahlung durch Dritte hindert somit nicht die Annahme einer Sonderbetriebseinnahme, wenn die **gesellschaftliche Veranlassung kausal** für die Zahlung der Vergütung ist. Ähnliche Überlegungen sind anzustellen, wenn die Zahlung der Vergütung durch Dritte die Beteiligung des Kommanditisten an der GmbH & Co. KG stärkt oder fördert. So sind z.B. auch Mieten, die ein Kommanditist aus der Vermietung seines im zivilrechtlichen Eigentum befindlichen Mietshauses, das ausschließlich an Arbeitnehmer der GmbH & Co. KG vermietet ist, als Sonderbetriebseinnahmen zu qualifizieren, da die Vermietung an Arbeitnehmer der Gesellschaft und damit der Beteiligung zugute kommt.<sup>3</sup>

6.162

Der Zufluss von Sonderbetriebseinnahmen lässt sich auch nicht dadurch vermeiden, dass ein **Wirtschaftsgut** – wie z.B. ein Grundstück – **an einen Dritten** mit der Auflage vermietet wird, das Grundstück an die Gesellschaft weiterzuvermieten. Auch hier wird von der Rechtsprechung des BFH eine gesellschaftliche Veranlassung angenommen.<sup>4</sup> Von Umgehungstatbeständen abgesehen muss die Einbeziehung von **Vergütungen**, die durch Dritte gezahlt werden, in dem Begriff der „Sonderbetriebseinnahmen“ auf **Kritik** stoßen. Besonders deutlich wird dies bei der Zahlung einer Vermittlungsprovision, wenn der Kommanditist in eigener Initiative tätig wird und der hinzutretende Dritte diese Provision zahlt. Ein wie auch immer gearteter gesellschaftlicher Beitrag kann in der Vermittlungsleistung nicht gesehen werden, wenn nicht gerade die Gesellschafter selbst im Gesellschaftsvertrag sich zur Vermittlung weiterer Gesellschafter verpflichtet haben.<sup>5</sup>

6.163

### i) Sonderbetriebsausgaben

Sonderbetriebsausgaben können sowohl bei der Komplementär-GmbH als auch bei den Kommanditisten anfallen. Hierbei handelt es sich um Aufwendungen, die dem Gesellschafter **persönlich** im Zusammenhang mit dem Erwerb seiner Beteiligung an der GmbH & Co. KG, im Zusammenhang mit dem Gesellschaftsverhältnis oder im Zusammenhang mit Sondervergütungen bzw. Sonderbetriebsvermögen entstehen.<sup>6</sup>

6.164

1 BFH v. 28.10.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 339 = GmbHR 2000, 494 m. Komm. *Bitz*.

2 Vgl. BFH v. 14.3.2012 – X R 24/10, BStBl. II 2012, 498 = FR 2012, 768 m. Komm. *Kanzler*.

3 *Schulze zur Wiesche*, GmbH & Co. KG, S. 218.

4 BFH v. 15.1.1981 – IV R 76/77, BStBl. II 1981, 314 = FR 1981, 307. Eine solche mittelbare Nutzungsüberlassung kommt nach Auffassung der Rechtsprechung auch bei einer unterschiedlichen Laufzeit der Nutzungsverträge in Betracht, vgl. BFH v. 24.2.2005 – IV R 23/03, BStBl. II 2005, 578 = FR 2005, 887.

5 Zu Recht hält *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 11 I 6, S. 453, die – auf lediglich einen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Mitunternehmerstellung abstellende – Kategorie der Sonderbetriebseinnahmen für fragwürdig.

6 S. etwa BFH v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706 = GmbHR 1993, 826; *Wacker* in Schmidt, § 15 EStG Rz. 645 ff. m.w.N.