

978-3-7910-3283-2 Preißer/von Rönn, Die KG und die GmbH & Co. KG/

3. aktualisierte und überarbeitete Auflage

© 2013 Schäffer-Poeschel Verlag (www.schaeffer-poeschel.de)

SCHÄFFER
POESCHEL

I Einführung

Im Gesellschaftsrecht gilt immer noch der Grundsatz des Dualismus. Man unterscheidet KapG und PersG. Die jeweilige Vorsilbe steht für den gesetzestechnischen Hauptunterschied. Bei KapG steht die kapitalmäßige Beteiligung im Vordergrund; PersG hingegen sind durch den persönlichen Zusammenschluss gekennzeichnet.

KapG sind als geschlossener Verband – als eine privatrechtliche Körperschaft – organisiert, dem eine eigene Rechtspersönlichkeit zukommt; daneben steht der Gesellschafter mit seiner Beteiligung an der KapG (sog. Trennungsprinzip).

PersG sind in vermögens- und organisationsrechtlicher Hinsicht durchweg als Gesamthandsgemeinschaften konstruiert, die dem persönlichen Charakter des Zusammenschlusses Rechnung tragen. PersG und Gesellschafter stellen eine **Einheit** dar; der Gesellschafter (Gesamthänder) ist Teil der PersG (Durchgriffs- oder Transparenzprinzip).

Dieser Hauptunterscheidung folgt auch das HGB, in dem die **Personenhandelsgesellschaften** geregelt sind. Zu diesen zählen OHG und KG. Während bei der OHG das Durchgriffsprinzip mit der unbeschränkten Haftung aller OHG-Gesellschafter buchstäblich und in Reinform verwirklicht ist, treten bei der KG zwei verschiedene Gesellschafter auf: die Komplementäre mit unbeschränkter Haftung und die Kommanditisten mit einer – auf die Einlage – beschränkten Haftung. Allein deshalb bildet die KG den Übergang zu den KapG und kann wegen der – im Innenverhältnis – gewährten Vertragsfreiheit (Privatautonomie im GesR) auch deren Strukturen angenähert werden.

Eine besondere Bedeutung erfährt die ohnehin sehr populäre KG durch ihre Eignung als Rechtsform für **Doppelgesellschaften**, d. h. dem gesellschaftsrechtlichen Zusammenschluss mehrerer Gesellschaften, im Besonderen einer GmbH und einer KG, bei der die GmbH als Komplementärin auftritt. Ein ähnliches Zwittergebilde, diesmal zwischen KG und AG, ist die KGaA. Während bei der GmbH & Co. KG die Rechtsform der KG vorrangig ist, stellt die KGaA eine KapG mit einem unbeschränkt haftenden Gesellschafter dar.

Das Steuerrecht trägt dem Einheits- (oder Transparenz-)prinzip bei der ESt Rechnung, bei der die Gesellschafter – und nicht die KG – für die Ergebnisse der KG (anteilig) ESt zahlen. Demgegenüber ist die KG für betriebliche Verkehr- und Realsteuern (USt, GewSt, Grundsteuer etc.) ein eigenständiges Rechtssubjekt; dort ist die KG – und nicht die Gesellschafter – das Steuerrechtssubjekt. Daneben können (nur bei der USt) auch die Gesellschafter als zusätzliche Steuersubjekte in Betracht kommen.

Die Versuche, über die Rechtsformneutralität die Unterschiede in der Besteuerung der PersG und KapG zu beseitigen, sind im Bereich der Ertragsteuern fehlgeschlagen. Lediglich bei der Erbschaftsteuer (dort bei der Bewertung) und aktuell (AOA 2013) in § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG sowie § 7 GAufZV sind die Unterschiede nivelliert.

II Wesen der KG

1 Gesellschaftsrechtliche Struktur

1.1 Die KG in Historie und Gegenwart

Die in ihrer Frühform bis in das 15. Jahrhundert zurückreichende KG wurde ab 01. 01. 1900 mit dem Inkrafttreten des HGB sehr schnell zur bedeutsamsten Personenhandelsgesellschaft. Diese Entwicklung steht im Gegensatz zum Gesetzesaufbau. Im HGB wird die KG an zweiter Stelle behandelt, für die weitgehend das Recht der OHG gilt (§ 161 Abs. 2 HGB).

Ihrem heutigen Erscheinungsbild nach kommt sie als die – neben der GmbH – probate Unternehmens(rechts)form für den Mittelstand vor. Sie ist mit ihrem vielfältigen Erscheinungsbild als Doppelgesellschaft (GmbH & Co. KG) sowie als Publikumsgesellschaft (zahlreiche Kommanditisten und eine Komplementär-GmbH) längst zum »Marktführer« avanciert. Vor allem (geschlossene) Fonds jedweder Couleur (Immobilien-/Medien-/New Energy-Fonds) firmieren gerne als KG. Häufig übernehmen und bündeln Treuhandgesellschaften die Aufgaben der Kommanditisten. Eine gewisse Berühmtheit haben die KG auch als die Modellgesellschaft im Abschreibungsbereich erfahren. Die mit Wirkung ab 01. 07. 1998 geltende Neuerung im HGB, wonach auch nichtgewerbliche KG gegründet werden dürfen, hat nochmals die Anzahl der registrierten KG gewaltig ansteigen lassen.

Es gab im Jahr 2011 – nach einer Umsatzsteuerstatistik – 145.869 registrierte und umsatzsteuerpflichtige KG (zum Vergleich: gleichzeitig gab es 2.211.766 Einzelunternehmer und 508.949 KapG, davon 495.733 GmbH). Im Jahr 2012 ist bei 2.058 PersG (inkl. der »normalen« KG) und bei 1.499 GmbH & Co. KG ein Insolvenzverfahren eröffnet worden (bei insgesamt 137.653 Insolvenzverfahren inkl. der Verbraucherinsolvenzen).

1.2 Grundbegriffe

Die KG ist eine PersG, bei der sich der Zweck, den der persönlich haftende Gesellschafter (der Komplementär) und die Kommanditisten gemeinsam erfüllen, aus dem Handelsrecht ergibt. Während dieser Zweck bis zum 30. 06. 1998 immer auf den Betrieb eines Handelsgewerbes gerichtet war, ist seit dem 01. 07. 1998 auch ein anderer Zweck zulässig, der nicht in § 1 Abs. 2 HGB (Handelsgewerbe) abgebildet ist. Es können heute sogar vermögensverwaltende Aktivitäten, die für sich betrachtet zum Ausschluss der Gewerblichkeit führen, im gemeinsamen Rechtskleide einer KG realisiert werden (§§ 105 Abs. 2, 161 Abs. 2 HGB).

Mindestvoraussetzung ist allerdings, dass sich zwei Personen zur Gründung einer KG zusammenschließen; es gibt keine Einmann-KG. Die Gesellschafter können ihrerseits natürliche Personen, juristische Personen, Personenhandelsgesellschaften und neuerdings auch unternehmerisch tätige, sog. Außen-BGB-Gesellschaften (BGH vom 16. 07. 2001 NJW 2002, 368) sein. Nichtrechtsfähige Vereine können hingegen nicht Partner einer KG sein.

Neben der Direktbeteiligung von Gesellschaftern kommen auch indirekte Beteiligungen vor, die zu sog. Innengesellschaften führen. In diesen Fällen treten die (Innen-)Gesellschafter nicht im Außenverhältnis auf; sie stehen auch nicht im HR. Wichtiger ist allerdings, dass bei Innengesellschaften – anders als bei einer Außengesellschaft – kein gemeinsames Gesamthands- oder Gesellschaftsvermögen gebildet wird. Die Einlagen gehören nicht den (Innen-)

Gesellschaftern, sondern der KG bzw. deren Außengesellschaftern. Hauptfälle der Innengesellschaften sind die Unterbeteiligung sowie die stille Gesellschaft.

Die KG ist zwar **keine juristische Person**, sie ist jedoch aus Gründen der **Rechtspraktikabilität** weitgehend einer juristischen Person **angenähert** (§§ 124, 161 Abs. 2 HGB). Sie tritt unter ihrem Namen als Klägerin und Beklagte auf, ist als solche Vertragspartnerin und Eigentümerin und steht auch als solche im Grundbuch.

1.3 Die Entstehung der KG

Für die Entstehung einer KG ist, wie so häufig im GesR, die Unterscheidung zwischen Innenverhältnis und Außenverhältnis von Bedeutung. Während diese Differenzierung grds. für die Frage wichtig ist, ob abdingbares (dispositives) Recht (so meist im Innenverhältnis) oder zwingendes Recht (so immer im Außenverhältnis) vorliegt, kommt ihr für die vorliegende Frage eine andere Bedeutung zu.

Im **Innenverhältnis** der Gesellschafter (z. B. für Fragen der Geschäftsführung und der Beschlussfassung) gelten die KG-Regeln bereits mit Abschluss des Gesellschaftsvertrages (§§ 163, 109 HGB).

Im **Außenverhältnis**, d. h. im Verhältnis zu Dritten (Geschäftspartner), nennt § 123 (i. V. m. § 161 Abs. 2) HGB zwei Zeitpunkte, ab denen eine KG entstanden ist. Nach § 123 Abs. 1 HGB kommt es auf die **Eintragung im HR** an, gem. § 123 Abs. 2 HGB soll die **ggf. frühere Geschäftsaufnahme** der vorgezogene Zeitpunkt sein. Von entscheidender und erhellen-der Bedeutung ist in diesem Zusammenhang allerdings die weitere Wortwahl von § 123 Abs. 2 HGB. Danach ist der frühere Geschäftsbeginn immer dann maßgeblich, wenn es sich bei der konkreten KG um eine Gesellschaft handelt, die ein Handelsgewerbe i. S. d. § 1 Abs. 2 HGB betreibt. In diesem Fall (KG mit Handelsgewerbe) hat die Eintragung folglich nur deklaratorische (rechtsbestätigende) Wirkung.

Nur dann, wenn eine kleingewerbliche (kein Handelsgewerbe i. S. d. § 1 Abs. 2 HGB) oder eine vermögensverwaltende KG vorliegt, bestimmt sich das Rechtsverhältnis nach der Eintragung im HR. Nur in diesen Fällen ist die Eintragung auch von konstitutiver (rechtsbegründender) Bedeutung für das Vorliegen einer KG. In diesen Fällen verdankt die KG ihre Existenz der Eintragung im Register.

Immer häufiger geht eine KG aus einer **Umwandlung** hervor. Bei dieser entsteht die KG nicht durch einen originären rechtsgeschäftlichen Gründungsakt (Gesellschaftsvertrag), sondern aufgrund einer Umstrukturierungsmaßnahme eines schon bestehenden Unternehmens. Fälle dieser Art sind:

- Ein Neugesellschafter tritt als Kommanditist in ein bestehendes EinZU (§ 28 Abs. 1 HGB) ein (Aufnahme); ebenso denkbar ist die Rückstufung des früheren Einzelunternehmers bei Aufnahme eines neuen Komplementärs (§ 28 Abs. 3 HGB).
- Mehrere GmbH-Gesellschafter können mit der GmbH eine KG gründen, bei der die GmbH Komplementärin ist (hier wird aus einer KapG eine KG); im Falle der Einmann-GmbH & Co. KG gründet folglich der einzige Gesellschafter der (seiner) GmbH mit sich als Kommanditist eine KG.
- Bei Aufnahme eines neuen Gesellschafters von Todes wegen bei einer OHG sehen Gesetz (§ 139 HGB) sowie Vertrag häufig die Aufnahme des neuen Gesellschafters als Kommanditisten vor. In diesen Fällen wird die vorherige OHG von Gesetzes wegen in eine KG umgewandelt, da nicht mehr alle Gesellschafter unbeschränkt haften.
- Besonders häufig kommen betriebliche Umstrukturierungen vor, bei denen von der Möglichkeit des UmwG Gebrauch gemacht wird. Wenn bei den verschiedenen Maßnahmen des

UmwG (Formwechsel, Verschmelzung, Spaltung) die Zielgesellschaft (»target«) eine KG ist, so liegt eine Übertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge vor. So entsteht bei einer Verschmelzung mehrerer Unternehmen (sog. verschmelzungsfähiger Rechtsträger wie z. B. mehrerer OHG) zu einer KG mit der Eintragung in das HR die KG (Verschmelzung durch Neugründung, § 36 i. V. m. § 2 Nr. 2 UmwG).

- Durch die Rspr. des BGH wird seit 2005 der **Formwechsel** von einer **GmbH in eine GmbH & Co. KG** gem. §§ 190 ff. UmwG – durch den für zulässig erachteten Beitritt eines neuen Gesellschafters (trotz des Grundsatzes der Mitgliederidentität) – wesentlich erleichtert.

Daneben gibt es sog. »Verwandlungen« bereits existenter PersG in eine KG, wenn durch die neue Qualität der Gesellschafterstruktur (Beispiel: Ein unbeschränkt haftender Gesellschafter reduziert seine Haftung auf einen bestimmten Betrag oder eine GbR mit entsprechender Haftungsstruktur lässt sich in das Handelsregister eintragen.) eine Änderung herbeigeführt wird, deren nunmehrige Rechtsfolge lautet: Vorliegen einer KG (vgl. *Schmidt*, GesR, 4. Auflage, § 53 II 1 c).

Entstehen der KG (Regelfall: Gründung einer KG)

Zeitpunkt	Innenverhältnis	Außenverhältnis/ KG mit Handels- gewerbe	Außenverhältnis/ Sonstige KG (z. B. vermögensverwaltend)
Abschluss des Gesellschaftsvertrages	x		
Geschäftsaufnahme		x	
Eintragung im HR			x

Hinweis: Wegen der unterschiedlichen Bedeutung hat die Eintragung vermögensverwaltender KG **konstitutiven** (rechtsbegründenden) Charakter, während die Eintragung einer klassischen gewerblichen KG nur deklaratorisch (bestätigend) wirkt.

Merke

Anders als im Recht der KapG ist die Entstehungsgeschichte einer KG (allgemein: einer PersG) weitgehend unproblematisch. Dies hängt zum einen mit der fehlenden notariellen Beurkundung des KG-Vertrages und zum anderen mit der flexiblen Regelung von § 123 Abs. 2 HGB (einvernehmliche Geschäftsaufnahme) zusammen. Das HGB verzichtet hier (anders als das GmbHG bei der GmbH) auf ein starres juristisches Zeitfenster (von der Satzung bis zur Registereintragung), für das Rechtsfolgen neu definiert werden müssen. Außerdem gibt es bei der KG kein (Um-) Qualifizierungsproblem für eine etwaige Vorgesellschaft (vgl. demgegenüber die Umdeutung bei der Vor-GmbH).

1.4 Der Gesellschaftsvertrag und andere Gründungsakte

Für den Regelfall – **Gründung** einer KG – wird ein Gesellschaftsvertrag geschlossen, in dem sich die Gesellschafter aufgrund übereinstimmender Willenserklärungen zur Verwirklichung eines gemeinsamen Zweckes verpflichten (§§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 3 HGB i. V. m. § 705 BGB).

Nachdem BGB und HGB auf ein gesetzliches Formerfordernis verzichten, kann der Gesellschaftsvertrag auch mündlich oder durch konkludentes (schlüssiges) Handeln zustande kom-

men. Die Annahme eines konkludenten Gesellschaftsvertrages setzt allerdings voraus, dass sich ein entsprechender Rechtsbindungswille der beteiligten Personen zweifelsfrei feststellen lässt. Generell ist vor der Gefahr der (nachträglichen) Konstruktion zu warnen. Zumindest muss den Handlungen ein entsprechender Wille zur Entrichtung eines Beitrages zu entnehmen sein, wenn ein konkludenter Gesellschaftsvertrag behauptet wird.

Eine Ausnahme vom Grundsatz des formfreien Vertrages besteht allerdings dann, wenn Gegenstand der Einlageleistung Sacheinlagen sind, für deren Übertragung das Gesetz an anderer Stelle ein Formerfordernis vorsieht. Werden folglich Grundstücke seitens des Gesellschafters eingelegt (§311 b BGB) oder GmbH-Geschäftsanteile auf die KG übertragen (§15 Abs. 4 GmbHG), kommen die Gesellschafter um eine notarielle Beurkundung nicht umhin.

Generell ist allein wegen der späteren Nachweissituation und wegen des Katalogs der eintragungspflichtigen Tatsachen (vgl. §162 Abs. 1 und §106 Abs. 2 HGB) zumindest zur Schriftform zu raten.

In den Fällen der **Umwandlung** aufgrund des UmwG ist die **notarielle Beurkundung** (§6 UmwG, §125 UmwG) vorgeschrieben. In den sonstigen Umwandlungsfällen außerhalb des UmwG (z.B. §139 HGB) ist eine Schriftform ausdrücklich nicht vorgesehen, aus den Gesamtumständen (z.B. durch einen entsprechenden Verweis auf den Gesellschaftsvertrag, vgl. §139 Abs. 4 HGB) verdichtet sich hier die gesetzliche Abschlussfreiheit zu einem faktischen Handlungsgebot. Auf die Heilungsvorschrift (Konvaleszenzklausel), wonach der Formmangel durch Vollzug geheilt wird (vgl. nur §20 Abs. 2 UmwG), wird jedoch ausdrücklich hingewiesen.

1.5 Die Funktionsweise der KG (Überblick zum Innen- und Außenverhältnis)

Drei Bereiche kennzeichnen die Organisationsstruktur einer KG (ebenso wie diejenige einer jedweden PersG):

1. die Geschäftsführung(-sbefugnis),
2. die Vertretung(-smacht) und
3. die Gesellschafterbeschlüsse.

Die rein juristische Unterscheidung ist nicht schwierig. So werden mit der Geschäftsführungsbefugnis die Kompetenzfelder im Innenverhältnis (= Willensbildung der Gesellschaft) abgesteckt, während mit der Vertretungsmacht die Frage verbunden ist, wer im Außenverhältnis die Gesellschaft wirksam vertreten kann. Beiden Begriffen ist gemein, dass nach dem – für alle PersG geltenden – Grundsatz der **Selbstorganschaft** nur die Gesellschafter selbst die (Leitungs-)Geschicke der KG in die Hand nehmen dürfen (anders die KapG; dort herrscht der Grundsatz der Fremdorganschaft). Das KG-Recht trifft zunächst in §§ 164, 170 HGB eine eindeutige Aussage: Die Kommanditisten sind weder zur Geschäftsführung noch zur Vertretung befugt. Wie im Einzelnen noch zu zeigen sein wird, ist zumindest die Regelung des §164 Satz 1 HGB dispositiv, so dass dem Kommanditisten – durch abweichende vertragliche Regelung (vgl. auch §163 HGB) – eine aktive Teilhabe im Willensbildungsprozess der KG zugesprochen werden kann. Es bleibt allerdings bei der zwingenden Aussage des §170 HGB: Zur Vertretung im Außenverhältnis ist nur der Komplementär befugt.

Gesellschafterbeschlüsse schließlich sind bei Grundlagengeschäften und bei Maßnahmen der außergewöhnlichen Geschäftsführung herbeizuführen. Nachdem sich das KG-Recht in §§ 161 ff. HGB zu dieser Frage ausschweigt, gilt – von Gesetzes wegen – §119 Abs. 1 HGB: **Alle Gesellschafter** haben an Beschlüssen mitzuwirken. Das daraus abgeleitete Einstimmig-

keitsprinzip wird in Gesellschaftsverträgen weitgehend durch das Mehrheitsprinzip ersetzt. Dies ändert aber nichts an der grundsätzlichen Mitwirkungspflicht eines jeden Gesellschafters in den Grundfragen der KG. Externe (z. B. Prokuristen) sind hieran gehindert.

1.6 Die Beteiligung an einer KG

Während die Beteiligung an einer KapG (GmbH-Geschäftsanteil bzw. Aktie) ein eigenes, d. h. ein selbständiges WG darstellt, ist bei der KG die Beteiligung des einzelnen Gesellschafters eng mit der PersG verbunden. Wiederum aus deren Rechtsnatur als Gesamthandsgemeinschaft ergibt sich über §§ 717, 719 BGB (i. V. m. § 161 Abs. 2 und § 105 Abs. 3 HGB) eine enge Verbindung zwischen der Beteiligung eines einzelnen KG-Gesellschafters mit der Gesellschaft bzw. mit den Beteiligungen der anderen Gesellschafter.

Diese Verbindung zeigt sich zum einen in der organisatorischen Handhabung. So **verbietet** zunächst § 717 BGB eine **getrennte** Übertragung von Vermögensbeteiligung und persönlicher Mitwirkungsbefugnis. **Beide Komponenten** müssen bei einer Übertragung **gleichzeitig** den Rechtsträger wechseln. Unzulässig ist folglich bei einer KG eine isolierte Übertragung eines Mitspracherechts bei der KG, losgelöst von der eigentlichen Übertragung des Vermögenswertes der Beteiligung.

Zum anderen – und dies ist aus Sicht aller Gesellschafter noch bedeutsamer – setzt die **Übertragung** der Beteiligung wegen der personellen Verbindung immer die **Zustimmung** der anderen Gesellschafter voraus. Diese Zustimmung wird meist im Vorhinein im Vertrag geregelt, kann aber auch **ad hoc** erklärt (oder im umgekehrten Fall verweigert werden). Bei diesem Verständnis und mit dieser Einschränkung bestehen heute keine Bedenken mehr gegen einen Verkauf oder gegen das Verschenken einer KG-Beteiligung i. S. e. direkten rechtsgeschäftlichen Übertragung. Nach dem dogmatisch-strengen früheren Verständnis erfolgte eine Übertragung immer über den gesetzlichen Umweg der anderen Gesellschafter: In einem ersten Schritt erfolgte eine Abtretung der Anteile an die Alt-Gesellschafter (sog. Abwachsung) und in einem zweiten Schritt gaben die Alt-Gesellschafter diesen Anteil wieder an den Neugesellschafter ab (sog. Anwachsung).

Im Erbrecht wird der enge Verbund der einzelnen Beteiligung mit der KG bei der Übertragung von Beteiligungen an einer KG von Todes wegen besonders deutlich. Die Beteiligung – gleich ob als Komplementär oder als Kommanditist – geht im Wege der sog. **Sonderrechtsnachfolge** (auch Sondererbfolge genannt, vgl. *Edenhofer* in Palandt, 2012, § 1922, Rz. 7 f.) auf den (die) Erben über. Während z. B. eine GmbH-Beteiligung (oder ein Aktienpaket) bei mehreren Erben in den gemeinsamen Nachlass der Miterbengemeinschaft fällt, gehen Komplementär- wie Kommanditistenstellung **direkt** auf den einzelnen Erben über. Damit soll die Handlungsfähigkeit der künftigen KG gewährleistet sein.

Gem. § 131 Abs. 3 Nr. 1 HGB bleibt die KG beim Tode des Komplementärs bestehen und wird unter den übrigen Gesellschaftern fortgesetzt. Die Vererbung der Kommanditbeteiligung führte schon immer zur Direktnachfolge der Erben des Kommanditisten (§ 177 HGB).

1.7 Beendigung der KG

Kennzeichnend für die KG als PersG ist auch deren Beendigung. Im Gegensatz zur gesetzlich ausführlich geregelten **Liquidation** (§§ 145 ff. HGB) wird im Wirtschaftsleben eine KG – wie die anderen PersG auch – meistens durch die sog. **Realteilung** beendet: Dabei bleiben die Beteiligungen in ihrem unternehmerischen Bestand erhalten und wechseln das Zuordnungs-subjekt. Statt wie bisher in der (aufzulösenden) KG werden die (Komplementär- wie Kommandit-)Beteiligungen nun in einem anderen bestehenden Unternehmen des Gesellschafters fortgeführt.

Diese Form der Auseinandersetzung bringt den großen Vorteil mit sich, dass Unternehmenseinheiten bzw. -teileinheiten erhalten bleiben. Sie verdankt ihren Durchbruch dem Steuerrecht. Umwandlungsrechtlich kann die Realteilung als **Aufspaltung** der Teilungsmassen einer KG mit anschließender Überführung in die Einzelbetriebe der Realteiler vorgenommen werden (§ 123 Abs. 1 UmwG). Da die Einzelkaufleute jedoch nicht taugliche aufnehmende Rechtsträger bei Spaltungen von PersG sein können, wird hier meist der Umweg über aufnehmende Allein-GmbH der Realteiler genommen, deren Vermögen sodann auf die Einmann-Gesellschafter (= Realteiler) gem. §§ 120 ff. UmwG verschmolzen wird.

Die rechtliche Auflösung (§ 143 HGB) und das tatsächliche Erlöschen (§ 157 HGB) der KG sind eintragungspflichtige Tatsachen. Selbst nach dem handelsrechtlichen Erlöschen kann die KG für steuerliche Zwecke noch fortbestehen. Erst nach Abwicklung aller steuerlichen Verpflichtungen kommt es zur Vollbeendigung der KG.

1.8 Sonstiges (Arbeits-, Sozialversicherungs- und Insolvenzrecht)

Gesellschafter einer PersG sind grds. nie Arbeitnehmer. Bei Kommanditisten kann es allerdings vorkommen, dass sie aus einer ehemaligen Arbeitnehmerposition bei einer KG in die Stellung eines Kommanditisten aufgenommen werden. Ab diesem Zeitpunkt gilt ausschließlich das GesR der KG.

Unter dem Gesichtspunkt der (fehlenden) Mitbestimmung genießt die KG erhöhte Attraktivität, da PersG grundsätzlich nicht unter das MitbestG fallen (vgl. § 1 MitbestG). Nur bei der GmbH & Co. KG kann es gem. § 4 MitbestG zu einer Mitbestimmung kommen, wenn die GmbH-Anteile mehrheitlich von den Kommanditisten gehalten werden.

Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der KG hat nach § 131 Abs. 1 Nr. 3 HGB die Auflösung der KG zur Folge. Damit ändert sich bei (noch) vorhandenem Gesellschaftsvermögen der Gesellschaftszweck, der nunmehr auf die Liquidation der KG gerichtet ist. Erst nach durchgeführter Liquidation ist die KG beendet (s. VII).

1.9 Zusammenfassung

Die KG ist ihrer rechtlichen Grundordnung nach eine reine PersG. Der ursprünglich restriktive gesetzliche Gründungszweck (zum Betrieb eines Handelsgewerbes) ist später erweitert worden. Auch (und gerade) vermögensverwaltende KG müssen heute nicht mehr den Umweg über eine scheinwerbliche KG gehen.

In ihrem weitgehend disponiblen »Innenleben« kann die KG der kapitalistischen Organisationsform genauso angepasst werden, wie mit ihr streng personalistische Konzepte verfolgt werden können.

Folgende Mindestbestandteile (Charakteristika) gehören zur KG:

- bei mindestens einem Gesellschafter ist die Haftung auf die Einlage beschränkt (sog. Kommanditist);
- umgekehrt muss mindestens ein unbeschränkt persönlich haftender Gesellschafter (Komplementär) vorhanden sein;
- der gemeinschaftliche Zweck wird durch eine gemeinsame Firma repräsentiert;
- alle Gesellschafter sind in vermögensrechtlicher Sicht Partner einer Gesamthandsgemeinschaft;
- nur die Gesellschafter haben die Leitungsmacht der KG (Selbstorganschaft);
- in steuerlicher Hinsicht zahlen die Gesellschafter die ESt, während bei den anderen Steuern die KG Steuerrechtssubjekt ist.

2 Handelsrechtliche Fragen

2.1 Die Kaufmannseigenschaft

Das Sonderrecht der Kaufleute betrifft im Wesentlichen zwei Bereiche:

1. den organisatorischen Bereich (Firmenbezeichnung, Verpflichtung zur Buchführung, Erteilung der Prokura etc.) sowie
2. die sog. kaufmännischen Rechtsgeschäfte mit – gegenüber dem allgemeinen Zivilrecht – strengeren Regelungen (vgl. nur § 350 HGB – Formfreiheit bei Bürgschaften – oder § 347 HGB – erhöhte Sorgfaltspflichten etc.).

Hinweis

Nach diesen Grundsätzen hat z. B. ein in der Rechtsform einer KG betriebener und verklagter Immobilienfonds einem Bauträger als erfolgreichem Kläger einen Zins von 5 % (§ 352 HGB) auf die Geldforderung zu zahlen (statt 4 % nach § 246 BGB, wenn der Fonds als GdB aufgestellt wäre).

2.1.1 Die Kaufmannseigenschaft der KG

Als Personenhandelsgesellschaft (PersHG) besitzt die KG die Kaufmannseigenschaft selbst (§ 6 Abs. 1 HGB). Kaufmann i. S. d. HGB ist, wer ein Handelsgewerbe betreibt. Handelsgewerbe ist jeder Gewerbebetrieb, es sei denn, dass das Unternehmen nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert.

Einzig für die kleingewerbliche (bzw. nicht-gewerbliche, z. B. vermögensverwaltende) KG ergibt sich die Kaufmannseigenschaft nicht unmittelbar aus dem Gesetz, sondern erst aus dem (konstitutiven) Eintragungsakt (§§ 105 Abs. 2, 161 HGB i. V. m. § 6 Abs. 1 HGB), während KapG immer Kaufleute sind (§ 6 Abs. 2 HGB; der dortige Begriff »Verein« steht stellvertretend für KapG).

2.1.2 Die Kaufmannseigenschaft des Komplementärs

Der Komplementär einer KG wird in der Rspr. des BGH als Kaufmann behandelt (vgl. *Baumbach/Hopt*, HGB-Kommentar, § 105 Rz. 19).

Aus der Kaufmannseigenschaft des Komplementärs hat der BGH z.B. die Rechtsfolge abgeleitet, dass sich nur Komplementäre formlos wirksam für die KG verbürgen können (§ 350 HGB). Hiergegen (d. h. Geltung des verschärfenden HGB nur für Komplementäre) wird heute (statt aller *Roth* in *Koller/Roth/Morck*, HGB-Kommentar, § 1 Rz. 23) zu Recht eingewandt, dass die personalistische Beurteilung durch das moderne Verständnis der »verselbständigten« PersG – wie sie insb. der Rspr. zur BGB-Gesellschaft zugrunde liegt – überholt sei. Stattdessen sollte man nur auf die KG (und ihre Kaufmannseigenschaft) abstellen.

Hinweis

Man wird – nach neuem Verständnis – den Komplementär nur dann als Kaufmann behandeln können, wenn und soweit er in Angelegenheiten der KG unterwegs ist.

2.1.3 Die Kaufmannseigenschaft des Kommanditisten

Im Unterschied dazu führt die bloße Rechtsstellung als Kommanditist nicht zur Kaufmannseigenschaft (Urteil des BGH vom 02. 06. 1966 BGHZ 45, 282).

In diesen Fällen kommt also das Sonderrecht des HGB nicht zur Anwendung. Es gelten demnach die Vorschriften des BGB: Der Kommanditist ist nach dieser Rspr. nur »Bürger« (und damit Normadressat des BGB) und nicht Kaufmann (und damit nicht Normadressat des HGB).

2.2 Der Jahresabschluss

Zum Jahresabschluss einer KG, die gem. § 242 HGB als Kaufmann zur Aufstellung eines solchen verpflichtet ist, zählen die Bilanz und die GuV. Die Bilanz wiederum basiert auf der Buchführungspflicht nach § 238 HGB.

2.2.1 Buchführungspflicht

Die Buchführungspflicht nach § 238 HGB schließt an die Kaufmannseigenschaft an und führt im Ergebnis zur HBil. Nur von der HBil ist die Rede, wenn in diesem Zusammenhang der Jahresabschluss der KG thematisiert wird. Das BilMoG (2009) hat in diesem Punkt keine Änderung für die KG gebracht.

In materieller Hinsicht erfährt die formelle Buchführungspflicht ihre Ergänzung durch die (Einhaltung der) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, die sog. GoB.

Daneben besteht die Verpflichtung der KG, auch für steuerliche Zwecke eine Bilanz, d. h. eine StBil zu erstellen (§§ 140 f. AO). Trotz unterschiedlicher Terminologie und Zielsetzung beider Bilanzen knüpft wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auch die StBil an die Buchführungspflicht nach § 238 HGB an. Für beide Bilanzen (die HBil für die Geschäftspartner und die StBil für das FA) kann bei der Frage der Buchführungspflicht noch von der Maßgeblichkeit (bzw. der Einheitsbilanz) ausgegangen werden.

Durch das MicroBilG vom 20. 12. 2012 (BStBl I 2012, 2571) ist mit der Änderung von § 264 HGB auch § 264 c HGB eingeführt worden. Danach gilt für **KG mit (nur) einer KapG als Komplementärin**, dass sich die bilanzielle Gliederungstiefe nach der Ausübung des Wahlrechts richtet, von der Möglichkeit einer abgekürzten Bilanz Gebrauch zu machen (Einzelheiten s. VIII 1).

2.2.2 Bestandteil des Jahresabschlusses

Nachdem die KG von ihren zuständigen Organen eine (Handels-)Bilanz und eine GuV-Rechnung aufstellen lässt, müssen diese von allen persönlich haftenden Gesellschaftern, den Komplementären, unter Angabe des Datums unterschrieben werden (§ 245 Satz 2 HGB).

2.2.3 Inhalt, insbesondere Unterscheidung zum Einzelunternehmen und zu den Kapitalgesellschaften

Für die Aufstellung der HBil gibt es keine speziellen Gliederungsvorschriften (vgl. nur § 247 Abs. 1 HGB). In der Praxis hat sich aber eine Anlehnung an das Gliederungsschema der KapG (§ 266 HGB) eingebürgert. Mit Ausnahme von § 266 Abs. 3 Buchst. A HGB, der die Komponenten des EK bei KapG definiert, kann § 266 HGB auch für die Gliederung der HBil einer KG verwendet werden. Beide Verfahren sind gleichwertig und können je nach Wahl der KG angewandt werden.

Die **Bilanz** einer KG weist demnach folgende Struktur auf (**Mindestinhalte**):

Aktiva	Passiva
A Anlagevermögen	A Eigenkapital
I Immaterielle VG (neu; I. 1. originäre VG I. 2. derivative VG)	I Kapital des (der) Komplementär(e)
II Sachanlagen	II Kapital des (der) Kommanditisten
III Finanzanlagen	III Sonderposten mit Rücklagenanteil
B Umlaufvermögen	
I Vorräte	B Rückstellungen
II Forderungen (sonstige VG)	C Verbindlichkeiten
III Wertpapiere	
IV Flüssige Mittel	D Rechnungsabgrenzungsposten
C Rechnungsabgrenzungsposten	

Auch bei der Darstellung der GuV-Rechnung gibt es für PersG keine dezidierten gesetzlichen Regelungen. Hier kann, je nachdem, ob das Gesamtkostenverfahren (§ 275 Abs. 2 HGB) oder das Umsatzkostenverfahren (§ 275 Abs. 3 HGB) angewandt wird, unmittelbar auf § 275 HGB zurückgegriffen werden.

2.2.4 Internationalrechtliche Einflüsse

2.2.4.1 Europäisches Gemeinschaftsrecht und die KG

Für den Bereich des europäischen Gemeinschaftsrechts muss danach unterschieden werden, ob sich Ansprüche (Verpflichtungen) der buchführungspflichtigen KG gegenüber dem Mit-

gliedstaat Deutschland aus dem EG-Recht ableiten lassen (sog. Vertikalverhältnis) oder ob es um Rechtsbeziehungen zwischen der KG und ihren Geschäftspartnern geht (sog. Horizontalverhältnis). Nach h. M. (vgl. *Hüffer* in Staub, Kommentar zum HGB, 2005 ff., Vor § 238, Rz. 19) kann sich nur im Verhältnis zum Staat (Vertikalverhältnis) eine unmittelbare Wirkung der EG-R ergeben, nicht aber auf der horizontalen Ebene der Geschäftspartner.

2.2.4.2 IAS/IFRS und die KG

Die Rechnungslegung wird nach einer im Juni 2002 verabschiedeten EU-Verordnung seit 01. 01. 2005 internationalen Kriterien angepasst. Die International Accounting bzw. Financial Reporting Standards (IAS/IFRS) werden für Konzernabschlüsse börsennotierter Unternehmen verbindlich vorgeschrieben. Deutschland hat im Bilanzrechtsreformgesetz auch für nicht börsennotierte Konzerne die IAS/IFRS-Bilanzierung zugelassen.

2.2.4.2.1 Allgemeine Einführung

Als Folge der Globalisierung der Waren- und Kapitalmärkte wird zunehmend die Internationalisierung der Rechnungslegung erforderlich. Europaweit ist diesbezüglich die Entscheidung zugunsten IAS/IFRS gefallen.

Einen Konzernabschluss nach IAS/IFRS müssen aufstellen:

- Mutterunternehmen, die nach Art. 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. 07. 2002 verpflichtet sind, internationale Rechnungslegungsstandards anzuwenden (§ 315 a Abs. 1 HGB),
- börsennotierte Mutterunternehmen (§ 315 a Abs. 2 HGB).

Allen anderen Konzernen wird das Wahlrecht eingeräumt, anstelle eines handelsrechtlichen Konzernabschlusses eine Konzernbilanz nach IAS/IFRS aufzustellen (§ 315 a Abs. 3 HGB).

Der befreiende Einzelabschluss nach IAS/IFRS ist im BilReG nicht vorgesehen. Das führt dazu, dass Konzerne, die zwangsweise nach IAS/IFRS Rechnung legen müssen, und solche Konzerne, die ihren Konzernabschluss freiwillig nach IAS/IFRS aufstellen, neben dem Konzernabschluss nach IAS/IFRS einen **Einzelabschluss nach HGB** erstellen müssen. Dieser handelsrechtliche Einzelabschluss muss beim HR hinterlegt werden. Bei der **Veröffentlichung im Bundesanzeiger** kann jedoch an die Stelle des Jahresabschlusses nach Handelsrecht ein **Einzelabschluss** treten, der **nach den internationalen Rechnungslegungsstandards** aufgestellt wurde (§ 325 Abs. 2 a HGB).

2.2.4.2.2 Zielsetzung der IAS/IFRS

Das oberste Ziel der IAS/IFRS ist die globale Harmonisierung und die Heranführung an anglo-amerikanische Bilanzierungstraditionen durch Schaffung und Einhaltung transparenter Rechnungslegungsstandards. Der nach IAS/IFRS aufgestellte Jahresabschluss dient ausschließlich der Information der externen Bilanzadressaten (anders der Abschluss nach HGB, der dem Gläubigerschutz dient und die vorsichtige Bilanzierung verfolgt).

Durch den Abschluss nach IAS/IFRS soll den Adressaten (Anteilseigner, Investoren, Kunden, Kreditgeber) ein tatsächliches Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, des Cashflows, des Kapitalflusses und der Eigenkapitalveränderungen vermittelt werden.

2.2.4.2.3 Aufbau des IAS/IFRS-Regelwerks

Das IAS/IFRS-Regelwerk hat folgenden Aufbau:

- **Stufe 1: Einzelstandards**

IAS 1: Gliederungs- und Ausweisfragen, IAS 2 bis 41 und IFRS 1 bis 6: Einzelfragen der Rechnungslegung;