

Rechtsformwahl, Modernisierung des GmbH-Rechts und Unternehmenssteuerreform 2008

Christian Lentföhr, Rechtsanwalt

- [Die GmbH & Co. KG](#)
- [Der Gesellschaftsvertrag der KG](#)
- [Der Gesellschaftsvertrag der GmbH & Co. KG](#)
- [Ertragsteuerlicher Vergleich von Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft](#)
 - [1. Allgemeines](#)
 - [2. Wesentliche Änderungen der Gewerbesteuer](#)
 - [3. Wesentliche Änderungen bei der Kapitalgesellschaft](#)
 - [5. Rechenbeispiel](#)
 - [6. Gesamtergebnis](#)
- [4. Wesentliche Änderungen bei der Personengesellschaft](#)

Auch während der Lebensdauer eines mittelständischen Unternehmens kann sich aus vielerlei Gründen die Frage nach der richtigen Rechtsform stellen. Sei es aufgrund geänderter Steuergesetze oder wegen einer Unternehmensnachfolge,

Es muss betont werden, dass eine generelle Aussage über die richtige Rechtsformwahl weder steuerrechtlich noch zivilrechtlich generell abgegeben werden kann.

Die GmbH & Co. KG

Als Personengesellschaft erfreut sich die GmbH & Co. KG für mittelständische Unternehmen aus zivilrechtlichen Gründen weiterhin großer Beliebtheit. Die GmbH & Co. KG bietet die gleiche Haftungsbeschränkung wie eine GmbH. Ihre gesellschaftsrechtliche Handhabung war bislang jedoch einfacher. Grundsätzlich ist die GmbH & Co. KG eine Kommanditgesellschaft, an der eine GmbH als einzige persönlich haftende Gesellschafterin beteiligt ist. Erfunden wurde die GmbH & Co. KG ursprünglich um eine beschränkte Haftung aller Gesellschafter gleich einer GmbH zu erreichen, jedoch steuerlich eine Doppelbelastung, insbesondere von Vermögenssteuer der GmbH und der Gesellschafter, zu vermeiden.

Der Gesellschaftsvertrag der KG

Die KG ist eine Personengesellschaft zwischen einem oder mehreren persönlich haftenden Gesellschaftern und einem oder mehreren beschränkt haftenden Gesellschaftern. Die beschränkt haftenden Gesellschafter haften nur mit dem Betrag ihrer im Gesellschaftsvertrag bestimmten Vermögenseinlage.

Wegen der Haftungsbeschränkung sind die Gesellschafterrechte des beschränkt haftenden Gesellschafter eingeschränkt. Von der Vertretung der KG ist der beschränkt haftende Gesellschafter zwingend ausgeschlossen. Natürlich kann ihm Prokura erteilt werden.

Der Gesellschaftsvertrag der GmbH & Co. KG

Die GmbH & Co. KG ist eine KG, an der eine GmbH als regelmäßig einziger persönlich haftender Gesellschafter beteiligt ist, während zwischen den Gesellschaftern der GmbH und den Kommanditisten regelmäßig Personenidentität besteht.

Die GmbH & Co. KG kann einmal dadurch errichtet werden, dass eine GmbH in eine bereits bestehende Gesellschaft als persönlich haftende Gesellschafterin eintritt und sämtliche bisherigen persönlich haftende Gesellschafter in die Rechtsstellung eines Kommanditisten überwechseln.

Eine GmbH & Co. KG kann ferner von vornherein als solche gegründet werden. Sowohl für den Fall der Neugründung als auch für den Fall des Eintritts der GmbH in eine bereits bestehende Gesellschaft ist zu beachten, dass die Geschäftsführer der GmbH, sofern diese zugleich Gesellschafter der KG sind, zum Abschluss des Gesellschaftsvertrages und auch zur Vornahme weiterer Rechtsgeschäfte zwischen der GmbH und der KG von den Beschränkungen des § 181 BGB (Selbstkontrahierungsverbot) befreit sein müssen.

Gesellschaftsrechtlicher Vergleich GmbH und Unternehmergesellschaft

Für Unternehmer soll die GmbH attraktiv gemacht werden und eine pragmatische Alternative zur Limited englischen Rechtes geschaffen werden. Der am 23. Mai 2007 vorgelegte Gesetzentwurf zur Modernisierung des GmbH-Rechts greift tief in die Strukturen der alten Rechtslage ein.

Innerhalb des GmbH-Rechts sind künftig zwischen der GmbH des bisherigen Rechts (GmbH) und der neu geschaffenen Unternehmergesellschaft (Unternehmergesellschaft/haftungsbeschränkt) zu unterscheiden.

Auch bei der Unternehmergesellschaft bleibt zwar der Grundsatz der gesetzlichen Kapitalaufbringung von künftig nur noch 25.000 € beibehalten. Diese ohnehin unzureichende Kapitalaufbringungspflicht wird aber für die Gründer völlig entschärft, indem sie den Betrag des Stammkapitals bei Gründung frei nach ihren eigenen Vorstellungen und Verhältnissen festlegen können. Zwar muss das Kapital auch für die Unternehmergesellschaft real aufgebracht werden, im Grenzfall genügt jedoch die Einzahlung von einem Euro.

Der Entwurf der Bundesregierung führt für beide Typen der GmbH ein wesentlich erleichtertes und beschleunigtes Gründungsverfahren ein, indem eine gesetzliche Muster-Satzung - wie bei der Gründung einer Limited - verwendet werden kann und auf die notarielle Beurkundung verzichtet wird.

Die Gründung der Unternehmergesellschaft kann nur durch Bargründung erfolgen, Sacheinlagen sind ausgeschlossen und nicht mehr erforderlich. Ob damit bereits die Problematik der verdeckten Sacheinlage gelöst wird, bleibt fraglich: gemeint sind die Fälle, wo eine Gesellschaft durch Bareinlage gegründet wird und der Gesellschafter im Zusammenhang mit der Gründung beispielsweise vom Firmenkonto seinen privaten PKW kauft.

Grundsätzlich soll die Unternehmergesellschaft im Laufe ihres Lebens „erwachsen“ werden und zu einer gewöhnlichen GmbH erstarken. Die Gründer werden von der Pflicht zur Aufbringung des gesetzlichen Mindeststammkapitals von 10.000 € nicht von vorneherein endgültig befreit. Die Eigenkapitalaufbringung soll vielmehr mittelbar dadurch erfolgen, dass Gewinne der GmbH jeweils bis zu einem Viertel des Jahresüberschusses isoliert werden. Gewinne vorausgesetzt, kann das Stammkapital daher durch deren Umwandlung aufgebracht werden.

Die Absenkung des gesetzlichen Mindeststammkapitals bei der gewöhnlichen GmbH auf 10.000 € lässt den mit dem Begriff der Unterbilanz verbundenen Grundsatz der Kapitalerhaltung unberührt. Betriebswirtschaftlich musste man freilich auch bei einem Betrag von 45.000 € davon ausgehen, dass die wirtschaftliche Überlebensfähigkeit der Gesellschaft nicht gegeben war. Insoweit muss man das Absenken auf 10.000 € für einen Schritt in die falsche Richtung erachten, sofern man nicht - wie im angelsächsischen Raum üblich - das Haftungsprivileg der Gesellschafter und Geschäftsführer durchbricht.

Die Verlustanzeigespflicht, d. h. die Pflicht zur Einberufung der Gesellschafterversammlung, bleibt der für eine sinnvolle, geradezu notwendige Konkretisierung der Verhaltenspflicht des Geschäftsführers. Im Falle der Unternehmergesellschaft sieht der Gesetzgeber davon ab, weil sie bei dem sehr niedrigen Stammkapital nicht sinnvoll wäre. Der Eintritt einer zumindest hälftigen Unterbilanz wird bei der Unternehmergesellschaft ersetzt durch den Eintritt der drohenden Zahlungsunfähigkeit. Dieser Zeitpunkt liegt viel zu spät, als dass der Zweck der Einberufung der Gesellschafterversammlung noch einigermaßen wirksam erreicht werden kann.

Durch das formal und finanziell wesentlich erleichtertes Verfahren zu Gründung einer GmbH als Unternehmergesellschaft wird die Kapitalgesellschaft für den Existenzgründer deutlich attraktiver.

Das Haftungsprivileg der Kapitalgesellschaft sprach schon immer für diese Rechtsform, der Kapitalaufbringungsgrundsatz stand dem häufig entgegen. Diese Hürde hat der Gesetzgeber jetzt beseitigt.

Damit rücken steuerrechtliche Überlegungen noch stärker in das Feld. Gerade bei der Existenz im Gründung wird nach einer Verlustanlaufzeit zwar einen Gewinn erwartet, dieser wird in den ersten Jahren jedoch nicht exorbitant sein.

Das Haftungsprivileg konnte in der Vergangenheit auch durch die Personengesellschaftsform einer GmbH & Co. KG, verschiedentlich auch durch eine Ltd. & Co. KG erreicht werden. Sofern dem Gesetzgeber nicht die Gleichstellung von Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften gelingt, können wir zukünftig auch eine Unternehmergesellschaft & Co. KG erwarten.

Unter welchen Voraussetzungen ist also die Kapitalgesellschaft auch steuerrechtlich attraktiver als eine Personengesellschaft?

Ertragsteuerlicher Vergleich von Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft

1. Allgemeines

Am 6. Juli 2007 hat der Bundesrat dem vom Bundestag am 25. Mai 2007 verabschiedeten Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 zugestimmt. Es ist grundsätzlich ab 1.1.2008 anzuwenden; auf Ausnahmen wird im Text gesondert hingewiesen. Im Folgenden wird ein ertragsteuerlicher Vergleich zwischen der Personengesellschaft und der Kapitalgesellschaft nach neuem Recht durchgeführt.

2. Wesentliche Änderungen der Gewerbesteuer

Sowohl für die Kapitalgesellschaft (im Folgenden eine GmbH) als auch für die Personengesellschaft ergeben sich die folgenden Änderungen:

- Einführung einer einheitlichen Steuermesszahl von 3,5 %
- Eine Hinzurechnung von Schuldzinsen bei der Gewerbesteuer erfolgt erst, wenn ein Zinsbetrag von € 100.000 für kurz- und langfristige Kredite überschritten wird. (Freibetrag = Vorteil). Die Einbeziehung von Zinsen für kurzfristige Kredite ist neu.
- Die Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften wurden insgesamt neu gefasst. (Auf eine ausführliche Darstellung wird hier verzichtet.)
- Die Gewerbesteuer ist eine nicht abziehbare Betriebsausgabe. Sie mindert damit nicht mehr Ihre eigene Bemessungsgrundlage.

Für Personengesellschaften ändert sich das Folgende:

- Der Gesellschafter einer Personengesellschaft (natürliche Person) kann den auf seine Beteiligung anteilig entfallenden Gewerbesteuermessbetrag in Höhe des 3,8-fachen (vorher in Höhe des 1,8-fachen) einkommensteuerermindernd geltend machen.
- Diese Einkommensteuerentlastung wird auf den Anteil des Gesellschafters an der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer der Personengesellschaft begrenzt.
- Die Entlastung von der Gewerbesteuer tritt nur ein, soweit die Einkommensteuer anteilig auf die im zu versteuernden Einkommen enthaltenen gewerblichen Einkünfte entfällt.

3. Wesentliche Änderungen bei der Kapitalgesellschaft

GmbH-Ebene

- Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 15 %.

Gesellschafter-Ebene

- Ab 1.1. 2009 sind Ausschüttungen aus einer GmbH an den Gesellschafter, der seine GmbH-Beteiligung im Privatvermögen hält, nicht mehr zu 50 % steuerfrei, sondern zu 100 % steuerpflichtig.
- Wie bisher werden diese Kapitaleinkünfte mit einer 25%-igen Kapitalertragsteuer zzgl. Soli belegt, die von der ausschüttenden GmbH an den Fiskus abgeführt wird. Neu: Ab 1.1.2009 ist damit für den Gesellschafter, der seine GmbH-Beteiligung im Privatvermögen hält, die Einkommensteuer auf diese Kapitaleinkünfte abgegolten. Er braucht die Ausschüttungseinkünfte nicht mehr in seiner Einkommensteuererklärung anzugeben.
- Wahlweise kann der GmbH-Gesellschafter ab 1.1.2009 die Ausschüttungseinkünfte unter Anrechnung der Kapitalertragsteuer alternativ in seiner Einkommensteuererklärung angeben. Auch hier gilt der Steuersatz von 25 % auf diese Einkünfte (besonderer Steuersatz). Dennoch kann dieses Vorgehen durch Nutzung des Sparerfreibetrags und eventueller Verlustvorträge aus Vorjahren steuerlich vorteilhaft sein.

4. Wesentliche Änderungen bei der Personengesellschaft

Eine umfassende Neuregelung ergibt sich für nicht aus der Personengesellschaft entnommene Gewinne. Diese werden mit einem günstigeren Steuersatz besteuert, sind bei späterer Entnahme aber nach zu versteuern. Auf eine Darstellung dieser umfassenden Regelung wird hier verzichtet.

Im Folgenden soll eine Vergleichsrechnung zwischen einer GmbH und einer Personengesellschaft unter der Prämisse der Vollausschüttung nach neuem Recht vorgenommen werden.

5. Rechenbeispiel

Annahmen:

- An der GmbH sind zwei Gesellschafter zu je 50 % beteiligt (Beteiligungen jeweils im Privatvermögen).
- Bei der GmbH sind die Gesellschafter als Geschäftsführer angestellt und erhalten jeweils 25 % des Gewinns vor Steuern als Jahresgehalt. Zusammen erhalten sie 50 % => Beachtung des sog. Halbteilungs-Grundsatzes im Sinne des KStG/GewStG.
- An der Personengesellschaft sind ebenfalls zwei Gesellschafter zu je 50 % beteiligt.
- Gewerbesteuerhebesatz: 450 %
- Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen und Kürzungen bleiben unberücksichtigt.
- Wichtige Annahme: Gewinne der GmbH aus 2008 werden in 2009 voll an die Gesellschafter ausgeschüttet. Gewinne der Personengesellschaft werden im Jahr der Gewinnerzielung voll entnommen.

· Versteuerung der GmbH-Ausschüttungen mit 25 % zzgl. Soli (Abgeltungssteuer), ansonsten Anwendung des Einkommensteuer-Grundtarifs.

Es ergibt sich der folgenden rechnerische Vergleich:

	Alternative 1 GmbH & Co. KG OHG	Alternative 2 GmbH
	Euro	Euro
I.) Gesellschafts-Ebene		
Gewinn vor Steuern / Gehalt / Pension (langfristig erwartet)	300.000	300.000
Gehalt (einschl. Sachbezug)	0	-150.000
Gewinn vor Steuern	300.000	150.000
Gewerbesteuer	-47.250	-23.625
Körperschaftsteuer 15 % + Soli	0	-23.738
Gewinn nach Steuern	252.750	102.637

II.) Gesellschafter-Ebene

Gesellschafter 1

50 % des Gewinns nach Steuern (Ausschüttung)	126.375	51.319
Bruttogehalt	0	75.000
Einkommensteuer + Soli	-27.702	-38.410
Einkommen nach Steuern	98.673	87.909

Gesellschafter 2 wie Gesellschafter 1.

Vereinfachte Einkommensteuerberechnung für einen Gesellschafter

	Euro	Euro
a) Abgeltungssteuer auf die GmbH-Ausschüttung		beide jeweils
Ausschüttung		51.319
davon 25 % Kapitalertragsteuer		-12.830
Soli		-706
Abgeltungssteuern auf Kapitaleinkünfte		-13.536
b) Versteuerung nach Tarif	beide jeweils	beide jeweils
Gewinnzuweisung bzw. Ausschüttung	126.375	0
Steuerpflichtiges Bruttogehalt		75.000
Zu versteuerndes Einkommen	126.375	75.000

Einkommensteuer (Grundtarif) und Soli	-47.652	-24.874
Gewerbesteuerentlastung: das 3,8 fache des <u>hälftigen</u> Gewerbesteuermessbetrags	19.950	0
Steuerbelastung (ESt + Soli)	-27.702	-24.874

Anmerkungen:

Die errechnete Einkommensteuer ist ein Näherungswert.

Sonderausgaben u.ä. bleiben unberücksichtigt.

6. Gesamtergebnis

Unter der Annahme der Vollausschüttung der Gewinne ist auch nach dem neuen Recht die Personengesellschaft steuerlich tendenziell günstiger als die Kapitalgesellschaft. Dies ist insbesondere darauf zurückzuführen, dass die Entlastung der Einkommensteuer des Personengesellschafters von der Gewerbesteuer noch erheblich verstärkt wurde.

Eine allgemeingültige Aussage über die Vorteilhaftigkeit der Personengesellschaft ist nicht zulässig, da

- sich der Gewerbesteuerentlastungseffekt bei der Einkommensteuer des Personengesellschafters im Extremfall auf null reduzieren kann, wenn er andere negative Einkünfte hat, die insgesamt zu einem zu versteuernden Einkommen von null führen.
- man durch die Pensionszusage der GmbH an einen Gesellschaftergeschäftsführer zu weiteren Steuerspar- bzw. Steuerstundungseffekten bei der GmbH kommen kann. (Allerdings können sich beim Personengesellschafter zusätzliche Einkommensteuer-vorteile durch die Besparung einer Rüruprente ergeben. Diese Beiträge können in der Einkommensteuererklärung als Sonderausgaben geltend gemacht werden).

Gesamtergebnis: In der Tendenz ist die Personengesellschaft weiterhin steuerrechtlich vorteilhaft.