

GmbH & Co. KG

Inhalt

1 Zivilrechtliche Einordnung

- 1.1 Allgemeines
- 1.2 Geschäftsführung
- 1.3 Vertretung
- 1.4 Haftung
- 1.5 Tod des Kommanditisten

2 Steuerrecht

- 2.1 Allgemeines
- 2.2 Vorliegen von Mitunternehmern
- 2.3 Gewerbliche Prägung

2.4 Vermögensverwaltende GmbH & Co. KG

2.5 Betriebsvermögen und Sonderbetriebsvermögen

2.6 Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht

2.7 Behandlung der Vergütungen

2.8 Verluste des Kommanditisten

2.9 Erbschaftsteuer

2.10 Gewerbesteuer

2.11 Verfahrensrechtsrechtliche Besonderheiten

2.12 Umsatzsteuer

1 Zivilrechtliche Einordnung

1.1 Allgemeines

Die GmbH & Co. KG ist eine beliebte Rechtsform beim Mittelstand. Sie kombiniert die Vorteile der GmbH mit den Vorteilen der KG. Insbesondere wird durch ihre Gründung eine vollständige Haftungsbeschränkung erreicht. Eine GmbH stellt keine juristische Person dar. Vielmehr ist sie eine Personenhandelsgesellschaft. Dabei stellt die GmbH den Komplementär (Vollhafter) dar. Demgegenüber sind die Kommanditisten natürliche Personen. In der Regel sind diese auch die Gesellschafter bei der Komplementär-GmbH.

Für die GmbH & Co. KG kommen die Vorschriften für eine Kommanditgesellschaft zur Anwendung (vgl. §§ 161 HGB ff.).

1.2 Geschäftsführung

In den meisten Fällen obliegt die Geschäftsführung einer GmbH & Co. KG der GmbH. Der Gesellschaftsvertrag kann aber auch vorsehen, dass die Kommanditisten zur Geschäftsführung befugt sind.

1.3 Vertretung

Die Vertretungsbefugnis steht nur der GmbH zu. Die Kommanditisten sind dagegen von der Vertretung der GmbH & Co. KG ausgeschlossen.

1.4 Haftung

Bei der GmbH & Co. KG haftet nur die GmbH als Komplementärin mit ihrem Vermögen. Die Kommanditisten haften hingegen nur bis zur Höhe ihrer Einlage.

1.5 Tod des Kommanditisten

Verstirbt ein Kommanditist der GmbH & Co. KG, wird die Gesellschaft - sofern der Gesellschaftsvertrag nichts anderes vorsieht - von den Erben fortgesetzt.

2 Steuerrecht

2.1 Allgemeines

Die Gesellschafter einer GmbH & Co. KG müssen ihre Gewinnanteile als Mitunternehmer versteuern. Dabei unterliegen die Gewinnanteile bei der Komplementär-GmbH der Körperschaftsteuer (und dem Solidaritätszuschlag) und bei den Kommanditisten als natürliche Personen der Einkommensteuer (und dem Solidaritätszuschlag, gegebenenfalls auch der Kirchensteuer). Die GmbH & Co. KG versteuert damit ihr erzieltes Einkommen nicht selbst.

Beispiel

An der XYZ-GmbH & Co. KG ist die X-GmbH als Vollhafterin (zu 50 %) und Y und Z als Kommanditisten beteiligt (zu je 25 %). Die GmbH & Co. KG hat einen Gewinn von 200.000 € erzielt.

Lösung

Von der GmbH wird ein Gewinnanteil von 100.000 € der Körperschaftsteuer unterworfen. Die Kommanditisten hingegen haben ihren Gewinnanteil von jeweils 50.000 € in ihrer Einkommensteuererklärung zu versteuern.

2.2 Vorliegen von Mitunternehmern

Regelmäßig muss auch geprüft werden, ob eine Mitunternehmerschaft gegeben ist bzw. ob die Gesellschafter Mitunternehmer sind.

Als Mitunternehmer gilt in der Regel, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist und eine gewisse unternehmerische Initiative (**Mitunternehmerinitiative**) entfalten kann sowie unternehmerisches Risiko (**Mitunternehmerrisiko**) trägt. Dabei können beide Merkmale jedoch im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein.

2.2.1 Mitunternehmerinitiative

Mitunternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilhabe an den unternehmerischen Entscheidungen, wie sie Gesellschaftern (oder diesen vergleichbaren Personen) als Geschäftsführern zustehen. Ausreichend ist schon die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach dem Handelsgesetzbuch zustehen bzw. die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 BGB entsprechen.

Hinweis

Ein Kommanditist ist beispielsweise dann mangels Mitunternehmerinitiative kein Mitunternehmer, wenn sowohl sein Stimmrecht als auch sein Widerspruchsrecht durch den Gesellschaftsvertrag faktisch ausgeschlossen sind.

2.2.2 Mitunternehmerrisiko

Mitunternehmerrisiko trägt im Regelfall, wer am Gewinn und Verlust des Unternehmens und an den stillen Reserven einschließlich eines etwaigen Geschäftswerts beteiligt ist.

Hinweis

Eine GmbH, die als Vollhafterin bei der GmbH & Co. KG fungiert, ist in der Regel als Mitunternehmerin anzusehen. Ist die Komplementär-GmbH nicht am Gesellschaftskapital der GmbH & Co. KG beteiligt, wird sie dennoch als Mitunternehmerin eingestuft.

2.3 Gewerbliche Prägung

Ist eine GmbH & Co. KG nur vermögensverwaltend tätig, so ist sie gleichwohl als gewerblich anzusehen. Dies ist der Fall,

- bei einer GmbH & Co. KG, die keine gewerbliche Tätigkeit ausübt und
- bei der ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und
- wenn nur diese Kapitalgesellschaften zur Geschäftsführung befugt sind.

In diesem Fall liegt eine sogenannte gewerblich geprägte Personengesellschaft vor.

Beispiel

Die X-GmbH ist an der XYZ-GmbH & Co. KG als einzige Vollhafterin beteiligt. Der Gesellschaftsvertrag der KG sieht vor, dass nur die X-GmbH zur Führung der Geschäfte berechtigt ist. Die XYZ-GmbH & Co. KG ist nur vermögensverwaltend tätig.

Lösung

Die GmbH & Co. KG erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Gleichzeitig ist sie auch gewerbsteuerpflichtig.

Hinweis

Erbschaftsteuerlich werden in diesem Fall nicht die Begünstigungen für Betriebsvermögen gewährt (siehe auch Punkt 2.9).

Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft liegt nicht vor, wenn ein nicht persönlich haftender Gesellschafter zur Geschäftsführung befugt ist. Dies ist regelmäßig bei einem Kommanditisten der Fall.

2.4 Vermögensverwaltende GmbH & Co. KG

Möglich ist auch, dass eine GmbH & Co. KG andere Einkünfte erzielt, beispielsweise aus Vermietung und Verpachtung. Dies ist dann der Fall, wenn neben der GmbH auch noch eine natürliche Person Komplementärin ist und die GmbH & Co. KG auch nicht gewerblich tätig ist. In diesem Fall spricht man von einer vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG.

Beispiel

Die X-GmbH ist an der XYZ-GmbH & Co. KG als Vollhafterin beteiligt. Zur Geschäftsführung ist neben der X-GmbH auch noch A befugt, der kein Gesellschafter ist. Die XYZ-GmbH & Co. KG verpachtet ein Grundstück.

Lösung

Die XYZ-GmbH & Co. KG ist vermögensverwaltend tätig, da neben der X-GmbH noch A als Nichtgesellschafter zur Geschäftsführung befugt ist. Die XYZ-GmbH & Co. KG erzielt somit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

2.5 Betriebsvermögen und Sonderbetriebsvermögen

Das Betriebsvermögen umfasst bei einer GmbH & Co. KG einerseits die Wirtschaftsgüter, die zum Gesamthandsvermögen der Mitunternehmer gehören.

Darüber hinaus gehören aber auch diejenigen Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen, die einem, mehreren oder allen Mitunternehmern gehören. Hierbei spricht man vom sogenannten Sonderbetriebsvermögen. Bei diesem ist noch zu unterscheiden, ob es unmittelbar dem Betrieb der GmbH & Co. KG dient (**Sonderbetriebsvermögen I**) oder unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Mitunternehmers an der Personengesellschaft eingesetzt wird (**Sonderbetriebsvermögen II**).

Hinweis

Ist ein Kommanditist einer GmbH & Co. KG an der Komplementär-GmbH beteiligt, gehört diese Beteiligung zu seinem Sonderbetriebsvermögen II, sofern die GmbH außer ihrer Geschäftsführungstätigkeit für die GmbH & Co. KG keine eigene Tätigkeit, die nicht von untergeordneter Bedeutung ist, ausübt.

Folge

Ausschüttungen der GmbH an die Kommanditisten der GmbH & Co. KG führen zu Einkünften aus Gewerbebetrieben und nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Demzufolge kommt für diese Ausschüttungen das Teileinkünfteverfahren zur Anwendung. Das bedeutet, dass 40 % der Ausschüttung steuerfrei bleiben, aber auch nur 60 % der Ausgaben steuerlich geltend gemacht werden können.

2.6 Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht

Auch bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft (GmbH & Co. KG) wird die Einkünfteerzielungsabsicht geprüft.

Hinweis

Dabei sind bei der Frage, ob eine gewerblich geprägte Personengesellschaft die Absicht hat, Einkünfte zu erzielen, nach den Regeln zur Ermittlung gewerblicher Gewinne Veräußerungsgewinne in die Prognose über den Totalgewinn einzubeziehen.

2.7 Behandlung der Vergütungen

2.7.1 Geschäftsführergehälter

a) Geschäftsführer der GmbH auch Kommanditist

Ist der Kommanditist auch der Geschäftsführer bei der GmbH, ist dessen Gehalt als Sondervergütung im Rahmen der gesonderten Feststellung bei der Ermittlung des Gewinns der GmbH & Co. KG anzusetzen. Damit sind gewerbliche Einkünfte gegeben. Es liegt somit kein normaler Arbeitslohn vor, der als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu versteuern ist.

b) Geschäftsführer der GmbH kein Kommanditist

Anders sieht es jedoch aus, wenn der Geschäftsführer der GmbH kein Kommanditist bei der GmbH & Co. KG ist. Dieser muss sein Geschäftsführergehalt als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit versteuern.

2.7.2 Haftungsvergütungen der GmbH

Die GmbH wird regelmäßig für ihre Haftung eine Vergütung erhalten. Dies stellt eine Sondervergütung dar, die im Rahmen der gesonderten Feststellung bei der Ermittlung des Gewinns der GmbH & Co. KG angesetzt wird. **Voraussetzung:** Die Haftungsvergütung muss auch bei der GmbH & Co. KG als Aufwand behandelt werden.

2.7.3 Tätigkeitsvergütungen der GmbH

Eine Vergütung, die die GmbH für ihre Geschäftsführung erhält, wird ebenfalls als Sondervergütung bei der Gewinnermittlung der GmbH & Co. KG im Rahmen der gesonderten Feststellung angesetzt. Die Vergütung für die Geschäftsführung muss allerdings auch bei der GmbH & Co. KG als Aufwand behandelt werden.

2.8 Verluste des Kommanditisten

Bei Verlusten der GmbH & Co. KG ist für die Kommanditisten die Verlustbeschränkung des § 15a EStG zu beachten. Nach dieser Vorschrift darf der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der GmbH & Co. KG weder mit anderen Einkünften aus dem Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. Auch ein Verlustrücktrag oder -vortrag nach den allgemeinen Vorschriften des § 10d EStG ist nicht möglich.

Die Verluste gehen jedoch für den Kommanditisten nicht verloren. Vielmehr mindern sie die Gewinne, welche dem Kommanditisten in den folgenden Wirtschaftsjahren seiner Beteiligung an der GmbH & Co. KG zuzurechnen sind.

Beispiel

K ist als Kommanditist an der KL-GmbH & Co. KG beteiligt. Für 2010 ist K ein Verlustanteil in Höhe von 150.000 € zuzurechnen, wodurch ihm ein negatives Kapitalkonto in Höhe von 150.000 € entsteht. Darüber hinaus hat K 2010 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 180.000 € erzielt. Im Jahr 2011 erzielt K aus seiner Beteiligung an der KL-GmbH & Co. KG einen Gewinn in Höhe von 180.000 €.

Lösung

Im Jahr 2010 kann K den Verlustanteil nicht mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgleichen. Diese unterliegen daher 2010 in voller Höhe der Besteuerung. Der 2010 entstandene Verlust bei der KL-GmbH & Co. KG kann aber mit dem Gewinn bei der KL-GmbH & Co. KG 2011 verrechnet werden. Infolgedessen muss K im Jahr 2011 30.000 € der Besteuerung unterwerfen (180.000 € ./. 150.000 €).

2.9 Erbschaftsteuer

2.9.1 Gewerblich tätige GmbH & Co. KG

Eine GmbH & Co. KG, die auch gewerblich tätig ist, kann die Begünstigungen für Betriebsvermögen beanspruchen. Als Begünstigungen kommen in Betracht:

- a) ein Verschonungsabschlag von 85 % und ein gleitender Abzugsbetrag in Höhe von 150.000 €. Daneben können natürliche Personen, welche der Steuerklasse II (z.B. Geschwister) und III (z.B. fremde Dritte) angehören, auch einen Entlastungsbetrag beanspruchen.

Voraussetzung ist jedoch, dass für fünf Jahre eine Lohnsumme eingehalten wird und dass der Erwerber innerhalb von sieben Jahren nichtsteuerschädlich über den Anteil verfügt. Darüber hinaus darf das Verwaltungsvermögen der GmbH & Co. KG nicht mehr als 50 % betragen.

Beispiel

Der Vater schenkt seiner Tochter T den Anteil an einer GmbH & Co. KG. Der Anteil hat einen Steuerwert in Höhe von 1.655.500 €. Das Verwaltungsvermögen der GmbH & Co. KG liegt bei 33 %.

Lösung

Da das Verwaltungsvermögen nur 33 % beträgt, sind für den lebzeitigen Erwerb von T sowohl der 85-prozentige Verschonungsabschlag wie auch der gleitende Abzugsbetrag zu berücksichtigen. Damit ergibt sich die folgende Berechnung der Schenkungsteuer:

Steuerwert Anteil an der GmbH & Co. KG	1.665.500 €
abzüglich Verschonungsabschlag (85 %)	<u>./. 1.415.675 €</u>
verbleibender Betrag (15 % nichtbegünstigtes Vermögen)	249.825 €
gleitender Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG	150.000 €
Abzuschmelzen verbleibender Betrag	249.825 €
Abzugsbetrag	<u>./. 150.000 €</u>
übersteigender Betrag	99.825 €
(davon 50 %)	49.912 € <u>./. 49.912 €</u>
verbleibender Abzugsbetrag	100.088 € <u>./. 100.088 €</u>
steuerpflichtiges Betriebsvermögen/Bereicherung	149.737 €
abzüglich persönlicher Freibetrag (§ 16 ErbStG)	<u>./. 400.000 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb	0 €

Aufgrund des steuerpflichtigen Erwerbs in Höhe von 0 € ergibt sich für die Tochter T auch keine schenkungsteuerliche Belastung.

b) ein Verschonungsabschlag von 100 %.

Hier ist die Voraussetzung, dass für sieben Jahre eine Lohnsumme eingehalten wird, und dass der Erwerber innerhalb von sieben Jahren nicht steuerschädlich über den Anteil verfügt. Das Verwaltungsvermögen der GmbH & Co. KG darf nicht mehr als 10 % betragen.

Ist das Verwaltungsvermögen höher als 50 %, was bei einer GmbH & Co. KG häufig der Fall sein wird, werden die oben genannten Vergünstigungen nicht gewährt. Es erfolgt also eine normale Besteuerung.

Beispiel

Die Tante T hat ihre Nichte N als Alleinerbin eingesetzt. T verstirbt und hinterlässt nur den Anteil an einer GmbH & Co. KG. Der Anteil hat einen Steuerwert von 2.713.300 €. Das Verwaltungsvermögen der GmbH & Co. KG liegt bei 66 %.

Lösung

Da das Verwaltungsvermögen mit 66 % die Grenze von 50 % überschritten hat, sind für N weder der 85-prozentige Verschonungsabschlag noch der Abzugsbetrag zu berücksichtigen. Damit ergibt sich die folgende Berechnung der Erbschaftsteuer:

Steuerwert Anteil an der GmbH & Co. KG	2.713.300 €
abzüglich Beerdigungskostenpauschale	<u>./. 10.300 €</u>
abzüglich persönlicher Freibetrag (§ 16 ErbStG)	<u>./. 20.000 €</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	2.683.000 €

Aufgrund des steuerpflichtigen Erwerbs von 2.683.000 € ergibt sich für die Nichte N eine erbschaftsteuerliche Belastung in Höhe von 804.900 € (30 % von 2.683.000 €).

2.9.2 Vermögensverwaltende GmbH & Co. KG

Für eine vermögensverwaltende GmbH & Co. KG scheiden die Vergünstigungen für Betriebsvermögen naturgemäß aus.

Geht ein Anteil lebzeitig über, kommen die Grundsätze einer gemischten Schenkung zur Anwendung. Sollten Gesellschaftsschulden vorhanden sein - was regelmäßig der Fall sein wird - werden diese wie eine Gegenleistung behandelt.

Anders sieht es jedoch aus, wenn ein Anteil von Todes wegen übergeht. In diesem Fall sind die Schulden der Gesellschaft, die der Erwerber zu übernehmen hat, als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig. Dies führt naturgemäß dazu, dass die Steuerbelastung geringer ist, als wenn der Anteil unter Lebenden übergeht.

2.10 Gewerbesteuer

Sowohl die GmbH & Co. KG wie auch die GmbH unterliegen der Gewerbesteuer.

Bei der GmbH & Co. KG gründet sich dies aus der Tatsache, dass diese einen sogenannten stehenden Gewerbebetrieb hat, wobei unter dem Gewerbebetrieb ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes verstanden wird.

Die GmbH selbst ist schon kraft Rechtsform gewerbesteuerpflichtig, da die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt.

Hinweis

Bei den Kommanditisten erfolgt eine anteilige Anrechnung der Gewerbesteuer. Diese beträgt das 3,8fache des anteiligen Gewerbesteuerermessbetrags.

2.11 Verfahrensrechtsrechtliche Besonderheiten

Der Gewinn einer GmbH & Co. KG wird aus verfahrensrechtlicher Sicht gesondert und einheitlich festgestellt. Hierfür muss für die GmbH & Co. KG beim Finanzamt eine Feststellungserklärung eingereicht werden. Der daraufhin ergehende Gewinnfeststellungsbescheid, der der GmbH & Co. KG bekanntzugeben ist, richtet sich gegen die beteiligten Gesellschafter.

Der Gewinnfeststellungsbescheid ist für die Bescheide (Folgebescheide) der Beteiligten bindend.

Liegt der Folgebescheid bei Ergehen des Gewinnfeststellungsbescheids für den Beteiligten schon vor und ist dieser inzwischen bestandskräftig, kann der Folgebescheid trotzdem geändert werden. Denn der Gewinnfeststellungsbescheid stellt einen Grundlagenbescheid für den Bescheid des Beteiligten dar.

Beispiel

Der Einkommensteuerbescheid des Kommanditisten Y ist am 01.08.2001 bestandskräftig geworden. Darin wurde der Gewinnanteil des Y an der XYZ-GmbH in Höhe von 50.000 € geschätzt. Am 05.09.2002 ergeht der Gewinnfeststellungsbescheid der GmbH & Co. KG. Aus diesem ergibt sich ein auf Y entfallender Gewinnanteil von 70.000 €.

Lösung

Das Finanzamt kann - obwohl der Einkommensteuerbescheid des Y bestandskräftig ist - diesen ändern und nun den richtigen Gewinnanteil in Höhe von 70.000 € der Veranlagung des Y zugrunde legen.

Hinweis

Will der Beteiligte z.B. noch Ausgaben nachschieben, dann kann das nur im Rahmen der gesonderten Feststellung geschehen, nicht hingegen bei der eigenen Veranlagung des Beteiligten.

2.12 Umsatzsteuer

Erbringt die GmbH & Co. KG nachhaltig Leistungen gegen Entgelt, so ist sie in der Regel regelmäßig als Unternehmerin im Sinne des Umsatzsteuergesetzes anzusehen. Hierbei ist unerheblich, ob die Gesellschafter Mitunternehmer im Sinne des Einkommensteuergesetzes sind. Darüber hinaus muss auch die Selbständigkeit gegeben sein, was bei einer GmbH & Co. KG als Personengesellschaft des Handelsrechts zu bejahen ist.

Ihr Steuerberater steht Ihnen gerne für weitere Fragen zur Verfügung.

Rechtsstand: August 2010

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.