

§ 6

Laufende Besteuerung der Gesellschaft und ihrer Gesellschafter

A. Einkommensteuer I. Allgemeines (EckI) 6.1 II. Art der Einkunfterzielung durch die Gesellschaft (EckI) 1. Gewerbliche Tätigkeit der Personengesellschaft 6.3 2. Abfärbe- oder Infektionstheorie 6.5 3. Gewerblich geprägte Personengesellschaft 6.17 a) Frühere Rechtslage 6.18 b) Gesetzliche Regelung 6.20 aa) Personengesellschaft .. 6.21 bb) Nur Kapitalgesellschaften als persönlich haftende Gesellschafter .. 6.22 cc) Nur Kapitalgesellschaften oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, dürfen zur Geschäftsführung befugt sein 6.24 dd) Tätigkeit mit Einkünfterzielungsabsicht ... 6.28 ee) Doppel- und mehrstöckige Personengesellschaft 6.29 4. Sonderproblem GmbH & Co. GbR 6.30 III. Zurechnung der Einkünfte (EckI) 1. Allgemeines 6.31 2. Mitunternehmer-Begriff a) Grundsätzliches 6.33 b) Gesellschafterstellung aa) Zivilrechtliches Gesellschaftsverhältnis 6.35 bb) Verdeckte Mitunternehmerschaft 6.36 (1) Entwicklung der Rechtsprechung 6.37 (2) Voraussetzungen einer verdeckten Mitunternehmerschaft 6.39 (3) Fallkonstellationen zur verdeckten Mitunternehmerschaft 6.45	(a) Ablehnung einer verdeckten Mitunternehmerschaft 6.46 (b) Annahme einer verdeckten Mitunternehmerschaft 6.47 (c) Zusammenfassung der Fallkonstellationen ... 6.48 cc) Wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis 6.52 c) Mitunternehmerrisiko aa) Allgemeines 6.53 bb) Mitunternehmerrisiko der Komplementär-GmbH 6.56 cc) Mitunternehmerrisiko des Kommanditisten .. 6.57 d) Mitunternehmerinitiative aa) Allgemeines 6.65 bb) Mitunternehmerinitiative der Komplementär-GmbH 6.67 cc) Mitunternehmerinitiative des Kommanditisten 6.68 IV. Gewinnermittlung (EckI) 1. Allgemeines 6.75 2. Gesamthandsgewinn der GmbH & Co. KG a) Einheitliche Bilanzierung und Bewertung in der Steuerbilanz 6.80 b) Personenbezogene Wahlrechte bzw. Vergünstigungen aa) § 6b EStG-Rücklage .. 6.85 bb) Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs. 4a EStG 6.88 cc) Teileinkünfteverfahren 6.89 dd) Sonderabschreibungen 6.93 3. Ergänzungsbilanzen a) Allgemeines 6.94 b) Entgeltlicher Erwerb eines Gesellschaftsanteils und personenbezogene Steuervergünstigungen 6.95 c) Fortführung der Ergänzungsbilanz 6.97
---	---

d) Doppel- und mehrstöckige Personengesellschaft	6.99	2. Änderung der Gewinnverteilung	6.165
4. Sonderbilanzen		3. Gewinnanteil der Komplementär-GmbH	
a) Allgemeines	6.102	a) Grundsatz	6.169
b) Bilanzierungskonkurrenz bei Zugehörigkeit des überlassenen Wirtschaftsguts zu einem anderen Betriebsvermögen	6.105	b) Kapitalmäßige Beteiligung der Komplementär-GmbH	6.171
aa) Leistungen im Rahmen des laufenden Geschäftsverkehrs . . .	6.108	c) Keine kapitalmäßige Beteiligung der Komplementär-GmbH	6.178
bb) Nutzungsüberlassung zwischen gewerblichen Schwesterpersonengesellschaften	6.109	4. Gewinnanteil der Kommanditisten	6.183
c) Konsequenzen der Einordnung als Sonderbetriebsvermögen	6.110	VI. Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG (Eckl)	
d) Drohende Gewinnrealisierung	6.113	1. Allgemeines	6.184
e) Abgrenzung: Bilanzierung der Beteiligung an GmbH & Co. KG	6.115	2. Berechtigte Steuerpflichtige . .	6.186
5. Sondervergütungen, Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben		3. Antragserfordernis	6.191
a) Allgemeines	6.116	4. Begünstigter Gewinn	6.193
b) Geschäftsführervergütungen	6.122	5. Nachversteuerung	
aa) Geschäftsführer ist kein Mitunternehmer der KG	6.123	a) Nachversteuerungspflichtiger Betrag	6.204
bb) Geschäftsführer ist gleichzeitig Mitunternehmer der KG	6.127	b) Feststellungsbescheid	6.207
c) Pensionszusagen	6.133	c) Nachversteuerung bei Entnahmeüberschuss	6.208
d) Mittelbare Leistungen		d) Spezielle Nachversteuerungsfälle gem. § 34a Abs. 6 EStG	
aa) Management-GmbH . .	6.137	aa) Betriebsaufgabe/-veräußerung	6.212
bb) Sonstige mittelbare Leistungen	6.141	bb) Umwandlungsfälle	6.213
cc) Doppel- und mehrstöckige Personengesellschaft	6.143	cc) Unentgeltliche Übertragung an Körperschaftsteuerpflichtige	6.214
e) Dividenden der Komplementär-GmbH	6.146	dd) Wechsel der Gewinnermittlungsart	6.215
f) Dividenden einer Kommanditisten-GmbH	6.149	ee) Antrag des Steuerpflichtigen	6.216
g) Darlehenszinsen	6.153	e) Ausnahmen von der Nachversteuerung	
h) Sonstige Vergütungen . . .	6.155	aa) Beträge zur Begleichung von Erbschaft- und Schenkungsteuer	6.217
i) Sonderbetriebsausgaben . .	6.159	bb) Übertragung und Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern . . .	6.218
V. Gewinnverteilung (Eckl)		cc) Unentgeltliche Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils/ Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils in andere Personengesellschaft . .	6.219
1. Grundsatz	6.163	6. Verlustverrechnung	6.220
		7. Konkurrenzen	6.222

8. Abschließende Bewertung . . .	6.223		
9. Änderungen der Thesaurierungsbegünstigung durch das Wachstumschancengesetz			
a) Allgemeines zum Wachstumschancengesetz	6.226a		
b) Erhöhung des Thesaurierungsvolumens	6.226b		
c) Vermeidung von missbräuchlichen Gestaltungen	6.226d		
d) Weitere Änderungen	6.226e		
VII. Verdeckte Gewinnausschüttungen (Eckl)			
1. Allgemeines	6.227		
2. Geschäftsführungsvergütungen			
a) Unangemessene Geschäftsführungsvergütungen . . .	6.235		
aa) Begünstigter ist Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH, aber nicht Mitunternehmer	6.236		
bb) Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH ist zugleich Mitunternehmer der KG	6.239		
cc) Begünstigter Kommanditist ist nur Geschäftsführer (nicht Gesellschafter) der Komplementär-GmbH	6.243		
b) Nachzahlungsverbot	6.244		
c) Verlustsituation	6.246		
3. Änderung der Gewinnverteilungsabrede	6.247		
4. Kapitalerhöhung/Kündigung der Beteiligung	6.252		
5. Kostenerstattung an Komplementär-GmbH	6.258		
6. Lieferungen und Leistungen . .	6.259		
7. Pensionszusagen	6.264		
8. Einheitsgesellschaft	6.266		
VIII. Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a KStG) (Pitzal)			
1. Einleitung	6.291		
2. Grundregel	6.293		
3. Begriff des Betriebs	6.301		
4. Definition der Zinsaufwendungen	6.303		
5. Ausnahmen von der Zinsschranke („Escape“-Klauseln)			
a) Freigrenze von 3,0 Mio. Euro	6.307		
b) „Stand-alone“-Klausel . . .	6.308		
		c) Konzernübliche Eigenkapitalausstattung („Eigenkapital-Escape“)	
		aa) Grundsatz	6.310
		bb) Konzerneigenschaft und Eigenkapitalvergleich .	6.311
		cc) Korrekturen des Eigenkapitals des Betriebs . .	6.317
		6. Rückausnahme von der Eigenkapital-Klausel bei Gesellschaftsfremdfinanzierung (§ 8a KStG und § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG)	
		a) Allgemeines	6.318
		b) Rückausnahme vom Eigenkapitalvergleich (§ 8a Abs. 3 KStG)	6.320
		7. Rechtsfolge und Zinsvortrag .	6.323
		8. Gewerbesteuer	6.328
		IX. Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung (Eckl)	6.371
		X. Verlustausgleichsbeschränkungen bei negativem Kapitalkonto (§ 15a EStG) (Helde/Mueller-Thuns)	
		1. Allgemeines	6.391
		2. Negatives Kapitalkonto des Kommanditisten	6.392
		3. § 15a EStG – Zielsetzung und Aufbau	6.397
		4. Tatbestände des § 15a EStG im Einzelnen	
		a) Beschränkung des Verlustausgleichs und Verlustverrechnung (§ 15a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 EStG)	
		aa) Grundfall	6.402
		bb) Anteil am Verlust der KG und negatives Kapitalkonto	6.405
		cc) Umfang des Kapitalkontos	6.411
		dd) Verlustverrechnung . .	6.418
		ee) Wechsel im Gesellschaftsstatus	6.427
		ff) Doppelstöckige GmbH & Co. KG	6.432
		b) Überschießende Außenhaftung (§ 15a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG)	6.434
		aa) Eintragung im Handelsregister und Nachweis des Bestehens der Haftung	6.440

bb) Schädliche Einschränkungen der Vermögensminderung aufgrund der Haftung	6.447	3. Sonderbetriebsvermögen	
c) Einlageminderung (§ 15a Abs. 3 Satz 1, 2 und 4 EStG)	6.452	a) Definition, Rechtsgrundlagen und steuerliche Auswirkungen	6.522
d) Haftungsminde- rung (§ 15a Abs. 3 Satz 3 EStG)	6.467	b) Allgemeine Bestimmung und Eingrenzung von Sonderbetriebsvermögen	6.531
5. Übertragung des Kommanditanteils; Ausscheiden aus der Gesellschaft		c) Notwendiges und gewillkür- tes Sonderbetriebsver- mögen	6.541
a) Unentgeltliche Übertragung	6.472	XII. Die GmbH & Co. KG in der er- tragsteuerlichen Organschaft (Fatouros/Berka)	
b) Veräußerung und Ausschei- den aus der Gesellschaft	6.473	1. Vorbemerkung	6.581
c) Doppelstöckige Personenge- sellschaft	6.478	2. Voraussetzungen der ertrag- steuerlichen Organschaft	
6. Umstrukturierungen	6.479	a) Gewinnabführungsvertrag	6.584
7. Feststellungsverfahren (§ 15a Abs. 4 EStG)	6.480	b) Eingliederungsvorausset- zungen	6.585
XI. Betriebsvermögen (Leibohm)		c) Personelle Voraussetzungen des Organträgers	6.593
1. Allgemeines		3. Folgen der Organschaft	6.601
a) Betriebsvermögen und steu- erliche Einkunftsart	6.481	4. Besondere Konstellationen bei der GmbH & Co. KG	6.618
b) Betriebsvermögen der ge- werblichen GmbH & Co. KG	6.484	XIII. Optionsausübung nach § 1a Abs. 1 KStG (Mühling)	
c) MoPeG-Reform	6.491a	1. Überblick	6.640
2. Gesellschaftsvermögen		2. Antragsberechtigung der GmbH & Co. KG	6.643
a) Zivilrechtlicher Beitrags- gedanke und handelsrecht- liches Gesellschaftsver- mögen	6.492	3. Zivilrechtliche Vorbereitungs- maßnahmen	6.644
b) Maßgeblichkeitsgrundsatz	6.496	4. Antragsadressat, -form, -frist und Entscheidung	6.649
c) Vorrang des wirtschaftlichen Eigentums	6.501	5. Steuerliche Behandlung der GmbH & Co. KG bei Options- ausübung	
d) Abgrenzung zwischen Be- triebsvermögen und Privat- vermögen		a) Anwendbarkeit der Regeln zum Formwechsel	6.656
aa) Allgemeines	6.507	b) Einbringungsgegenstand und Bewertungswahlrecht	6.659
bb) Übertragung verlust- trächtiger Wirtschaftsgüter auf die Gesell- schaft	6.509	c) Einbringungszeitpunkt	6.672
cc) Nichtbetriebliche Nut- zung von Wirtschafts- gütern des Gesellschafts- vermögens	6.511	d) Steuerliches Einlagekonto	6.674
dd) Sonderfall: Versiche- rungsverträge	6.515	e) Untergang von Zinsvortrag, EBITDA-Vortrag und ge- werbesteuerlichen Verlusten	6.675
ee) Forderungen zwischen Gesellschaft und Gesell- schafter	6.517	6. Steuerliche Behandlung der GmbH & Co. KG nach Opti- onsausübung	
		a) Steuerpflicht der optieren- den GmbH & Co. KG	6.679
		b) Gewinnausschüttungen aus Tochterkapitalgesellschaf- ten	6.681

c) Veräußerungsgewinne und -verluste aus Tochterkapital- gesellschaften	6.686	4. Gesellschafterwechsel; Aus- scheiden von Gesellschaftern .	6.788
7. Steuerstatus der Gesellschafter an der GmbH & Co. KG		5. Besondere Konstellationen	
a) Allgemeines	6.688	a) Atypisch stille Gesellschaft	6.797
b) „Ausschüttungen“ aus der optierenden GmbH & Co. KG	6.690	b) Unterbeteiligung; Nieß- brauch	6.798
c) Veräußerung der Beteiligung an der optierenden GmbH & Co. KG	6.699	c) Organschaft	6.799
d) Einbringungsgewinn I und II und Nachweispflichten nach § 22 Abs. 3 UmwStG	6.701	6. Fazit	6.800
8. Rückoption und Beendigung der Option (§ 1a Abs. 4 KStG)	6.704	C. Umsatzsteuer (Helde/Geuenich)	
9. Abwägung/Fazit	6.709	I. Unternehmereigenschaft	6.810
B. Gewerbesteuer		II. Rechtsbeziehungen und Leistun- gen zwischen GmbH & Co. KG und Gesellschafter	6.816
I. GmbH & Co. KG als Steuersubjekt (Helde/Leibohm)	6.720	1. Leistungen der GmbH & Co. KG an ihre Gesellschafter	6.817
II. Organschaft (Helde/Leibohm) . . .	6.725	2. Leistungen der Gesellschafter an die GmbH & Co. KG	6.827
III. Ermittlung des Gewerbeertrags (Helde/Leibohm)	6.728	III. Vorsteuerabzug	6.843
IV. Gewerbeverlust (Helde/Leibohm)	6.738	D. Die GmbH & Co. KG im interna- tionalen Steuerrecht (Leibohm)	
V. Gewerbesteuerliche Behandlung der Komplementär-GmbH (Helde/ Leibohm)	6.747	I. Einleitung	6.860
VI. Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG (Mueller-Thuns)		II. Formen der Auslandsberührung .	6.861
1. Hintergrund des § 35 EStG . . .	6.750	1. Internationalität der Gesell- schaft	6.862
2. Funktionsweise des § 35 EStG		2. Internationalität der Gesell- schafter	6.863
a) Allgemeines	6.754	3. Internationalität der Geschäft- stätigkeit	6.865
b) Gewerbliche Einkünfte . . .	6.756	III. Steuerliche Besonderheiten der GmbH & Co. KG mit Auslands- berührung	
c) Einzelheiten zur Ermittlung	6.758	1. Allgemeines	6.866
d) Konsequenzen der Steu- erermäßigung	6.763	2. Qualifikationskonflikte	6.867
e) Aufteilung des Gewerbesteuer- Messbetrags	6.765	3. Das Konzept der Mitunterneh- merschaft – Transparenzprin- zip	6.871
f) Konsequenzen der gesetzli- chen Regelung	6.771	4. Sonderbetriebsausgaben und Sondervergütungen	6.880
g) Gestaltungen	6.775	5. Der Begriff der Betriebsstätte .	6.883
h) Doppel- oder mehrstöckige Personengesellschaften . . .	6.778	a) Die Betriebsstätte im natio- nalen und internationalen Recht	6.886
3. Anrechnungsüberhänge		b) Ständiger Vertreter	6.889
a) Begriff; Konsequenzen . . .	6.781	6. Die grenzüberschreitende Ein- lage und Entnahme	6.893
b) Ursachen	6.782	a) Übertragung auf auslän- dischen Gesellschafter	6.894
c) Besonderheiten bei Mit- unternehmerschaften	6.783	b) Übertragung auf auslän- dische Tochterkapitalgesell- schaft	6.895
d) Vermeidung von Anrech- nungsüberhängen	6.786		

c) Übertragung auf ausländische Tochterpersonengesellschaft	6.897	2. Die GmbH & Co. KG mit inländischen Gesellschaftern	6.903
d) Überführung in ausländische Betriebsstätte	6.898	3. Die GmbH & Co. KG mit ausländischen Gesellschaftern . . .	6.907
e) Gewährung von Nutzungsvorteilen	6.899	V. Die Bedeutung von Qualifikationskonflikten für die internationale Steuerplanung	6.912
IV. Besteuerung der Gesellschafter			
1. Allgemeines	6.902		

A. Einkommensteuer

I. Allgemeines

- 6.1 Die GmbH & Co. KG ist als Personengesellschaft weder körperschaftsteuerpflichtig, da sie keines der in § 1 KStG genannten Gebilde darstellt, noch unterliegt sie der Einkommensteuer, da nach § 1 EStG nur natürliche Personen dieser Steuer unterliegen. Aus diesem Grunde erfasst § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG den von einer Personengesellschaft erwirtschafteten Gewinn unmittelbar anteilig bei dem einzelnen **Mitunternehmer**¹ und unterwirft ihn der Einkommensteuer, soweit der Mitunternehmer eine natürliche Person ist, oder aber der Körperschaftsteuer, soweit der Mitunternehmer eine Körperschaft i.S.d. § 1 KStG ist. Der von der Personengesellschaft erzielte Gewinn ist dem Gesellschafter an dem Zeitpunkt zuzurechnen, an dem das Wirtschaftsjahr der Personengesellschaft abläuft.² Es kommt nicht darauf an, ob der Gewinn entnommen wird. Bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2007 war es auch für die Höhe des Steuersatzes unerheblich, ob der Gewinnanteil entnommen worden ist. Seit dem Veranlagungszeitraum 2008 kann eine natürliche Person als Mitunternehmer auf Antrag unter den Voraussetzungen des § 34a EStG bei thesaurierten Gewinnanteilen einen begünstigten Steuersatz in Anspruch nehmen (s. Rz. 6.184 ff.).
- 6.2 Die Überbetonung der steuerlichen Rechtssubjektivität der einzelnen Gesellschafter einer Personengesellschaft gipfelte in der früher herrschenden **Bilanzbündeltheorie**, die den gemeinsamen Betrieb der Gesellschaft unter Negierung der Existenz der Personengesellschaft als einen von den einzelnen Gesellschaftern entsprechend ihrem Anteil geführten eigenen Betrieb ansah. Die Bilanz der Personengesellschaft stellte nichts anderes als eine bloße Zusammenfassung der Einzelbilanzen aller Gesellschafter dar.³ Zweck der Bilanzbündeltheorie war es, den Mitunternehmer dem Einzelunternehmer weitgehend gleichzustellen. Unter dem Einfluss des Schrifttums⁴ gelangte der BFH schließlich mit Beschluss des Großen Senats vom 25.6.1984⁵ zu einer begrenzten Steuerrechtssubjektivität der Personengesellschaft. Die Personengesellschaft ist insoweit Steuerrechtssubjekt als sie in der Einheit der Gesellschaft Merkmale eines

1 Zu dem durch die unmittelbare Zurechnung zum Ausdruck kommenden Grundsatz der Gleichbehandlung von Einzel- und Mitunternehmer *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 9 I 1, S. 361.

2 S. nur BFH v. 24.2.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663 = GmbHR 1989, 56.

3 RFH v. 14.7.1937, RStBl. 1937, 937; BFH v. 11.12.1956 – I 194/56 U, BStBl. III 1957, 105; BFH v. 11.12.1969 – IV R 92/68, BStBl. II 1970, 618.

4 *Meßmer*, StbJb. 1972/73, 127; ferner die Nachweise bei *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 9 I 1, S. 363 Fn. 6.

5 BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (761 f.) = GmbHR 1984, 350 (362).

Besteuerungstatbestands verwirklicht, welche den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind.⁶ Sie ist Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und der Einkünftequalifikation.⁷

II. Art der Einkunftserzielung durch die Gesellschaft

1. Gewerbliche Tätigkeit der Personengesellschaft

Eine GmbH & Co. KG, die einen Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG unterhält, vermittelt ihren Gesellschaftern Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG wie jede andere gewerbliche Mitunternehmerschaft auch. Es wäre systematisch verfehlt, die gewerbliche Tätigkeit einer GmbH & Co. KG mit einer Mitunternehmerschaft kraft Rechtsform (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) begründen zu wollen. 6.3

§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG setzt voraus, dass die Personengesellschaft ein gewerbliches Unternehmen i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 15 Abs. 2 EStG betreibt. § 15 Abs. 2 EStG definiert ein gewerbliches Unternehmen als selbständige nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, die weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufes noch als selbständige Arbeit anderer Art anzusehen ist. Außerdem darf die Tätigkeit nicht vermögensverwaltender Natur⁸ sein. Eine gewerbliche Personengesellschaft muss daher u.a. mit Gewinnerzielungsabsicht, d.h. der Absicht, einen Totalgewinn zu erzielen, handeln. Die bloße Absicht, den Gesellschaftern Einkommensteuervorteile (z.B. durch Verlustzuweisungen) zu vermitteln, reicht nicht aus.⁹ Die Gewinnerzielungsabsicht ist zweistufig zu prüfen.¹⁰ Selbst wenn auf der Ebene der Gesellschaft Gewinnerzielungsabsicht gegeben ist, kann diese für den einzelnen Gesellschafter fehlen (z.B. wegen nur befristeter Mitgliedschaft).¹¹ Besteht keine Gewinnerzielungsabsicht, kann die Personengesellschaft auch nicht i.S.v. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt sein.¹² Auch die Eintragung einer KG in das Handelsregister begründet lediglich die widerlegbare Vermutung, dass ein Handelsgewerbe betrieben wird. Sie macht eine nicht gewerblich tätige Gesellschaft jedoch nicht zu einer gewerblich tätigen.¹³ 6.4

6 BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 = GmbHR 1991, 281; BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616; BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 = FR 1995, 649; BFH v. 11.4.2005 – GrS 2/02, BStBl. II 2005, 679 = FR 2005, 1026 m. Komm. *Kempermann*; BFH v. 26.4.2012 – IV R 44/09, BStBl. II 2013, 142; ferner *Gschwendtner* in FS Franz Klein, 1994, S. 751 (752 ff.); *Bordewin* in FS L. Schmidt, 1993, S. 421 (423); *Schulze zur Wiesche*, FR 1996, 237; *Bodden*, DStZ 1996, 73 (74).

7 BFH v. 26.4.2012 – IV R 44/09, BStBl. II 2013, 142 = FR 2013, 68 m. Komm. *Kempermann*.

8 Als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal, BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 = FR 1984, 618; vgl. § 14 Satz 3 AO.

9 BFH v. 2.7.1998 – IV R 90/96, BFH/NV 1999, 754 (758).

10 BFH v. 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789 = FR 2001, 415.

11 BFH v. 30.6.1999 – IX R 68/96, BStBl. II 1999, 718 = FR 1999, 1245; BFH v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538 (541) = FR 1993, 513.

12 BFH v. 25.9.2008 – IV R 80/05, BStBl. II 2009, 266 = FR 2009, 530 m. Komm. *Kempermann*; *Carlé/Bauschatz* in Korn/Carlé/Stahl/Strahl, § 15 EStG Rz. 159, 163; *Bitz* in Littmann/Bitz/Pust, § 15 EStG Rz. 123.

13 BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 = GmbHR 1984, 355.

2. Abfärbe- oder Infektionstheorie

- 6.5 Besteht die Tätigkeit einer Personengesellschaft nur zum Teil in einer gewerblichen Tätigkeit oder bezieht die Gesellschaft Einkünfte aus der Beteiligung an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft, ordnet das Gesetz in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG („Seitwärtsinfektion“ bei teilweisem Ausüben einer gewerblichen Tätigkeit) bzw. in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG („Aufwärtsinfektion“ bei Beteiligungseinkünften)¹⁴ die Gewerblichkeit für die **gesamten Einkünfte** der Mitunternehmerschaft und somit auch derjenigen der GmbH & Co. KG, an (Abfärbe- oder Infektionstheorie).¹⁵ Die gewerblich infizierte Personengesellschaft erzielt ab dem Zeitpunkt der Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit insgesamt gewerbliche Einkünfte. Es findet kein Rückbezug auf den Beginn des Wirtschaftsjahres statt.¹⁶
- 6.6 Gegen die Vorschrift des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG wurden verfassungsrechtliche Bedenken geäußert.¹⁷ Während bei einem Einzelunternehmer verschiedene, neben seinem Gewerbebetrieb ausgeübte Tätigkeiten nach den jeweiligen Kriterien der Einkunftsarten (z.B. selbständige Arbeit gem. § 18 EStG oder Vermietung und Verpachtung gem. § 21 EStG) zu qualifizieren sind, werden bei Mitunternehmern einer Personengesellschaft, die auch gewerblich tätig ist, alle Einkünfte als gewerbliche qualifiziert. In dieser Ungleichbehandlung wurde ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG gesehen. Nach Auffassung des BVerfG und des BFH ist § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG jedoch verfassungsgemäß.¹⁸ Die Ungleichbehandlung der gemischt tätigen Personengesellschaft gegenüber dem Einzelunternehmer sei aufgrund der Vereinfachung der Einkünfteermittlung und zur Sicherung des Gewerbesteueraufkommens gerechtfertigt.¹⁹
- 6.7 Keine Anwendung soll § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nach einer Entscheidung des IV. Senats²⁰ bei Verlusten aus der gewerblichen Tätigkeit finden. Demnach können allenfalls positive gewerbliche Einkünfte eine Abfärbung auf ansonsten vermögensverwaltende Einkünfte herbeiführen. Das hat der BFH für die im Streitfall klagende GbR festgestellt und dies damit begründet, dass der Zweck der Abfärberegelung bei vermögensverwaltenden GbR mit negativen gewerblichen Einkünften keine Abfärbung gebiete. Zweck der Abfärberegelung sei nämlich, die Einkünfteermittlung auch gewerblich tätiger Personengesellschaften durch Fiktion nur einer Einkunftsart zu vereinfachen und das Gewerbesteueraufkommen zu schützen.²¹ Eine GbR ist jedoch zum einen handelsrechtlich nicht zur Führung von Büchern und zur Aufstellung einer einheitli-

14 Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft führt hingegen nicht zur Anwendung von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, weil diese Beteiligung weder eine gewerbliche Betätigung der Personengesellschaft darstellt noch unter § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG fällt (*Stapperfend* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 1428).

15 BFH v. 10.8.1994 – I R 133/93, BStBl. II 1995, 171 = FR 1995, 20 m. Komm. *Kempermann*; BFH v. 19.2.1998 – IV R 11/97, BStBl. II 1998, 603 = FR 1998, 890; BFH v. 13.11.1997 – IV R 67/96, BStBl. II 1998, 254 = GmbHR 1998, 246; BFH v. 24.11.1998 – VIII R 61/97, BStBl. II 1999, 483 = GmbHR 1999, 368; auch (Innen-)Personengesellschaft: BFH v. 18.4.2000 – VIII R 68/98, FR 2000, 1033 m. Komm. *Wendt* = DStR 2000, 1594.

16 FG Nds. v. 27.7.1999 – II 479/95, EFG 1999, 900.

17 FG Nds. v. 21.4.2004 – I K 317/91, FR 2004, 907; *Seer*, FR 1998, 1022.

18 BVerfG v. 26.10.2004 – 2 BvR 246/98, FR 2005, 139; BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 = FR 2008, 818 m. Komm. *Keß*; BFH v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BStBl. II 2008, 681 = GmbHR 2008, 948; BFH v. 8.10.2008 – VIII R 53/07, BStBl. II 2009, 143 = FR 2009, 429; BFH v. 29.11.2012 – IV R 37/10, BFH/NV 2013, 910 = GmbHR 2013, 723.

19 BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 = FR 2008, 818 m. Komm. *Keß*.

20 BFH v. 12.4.2018 – IV R 5/15, BFH/NV 2018, 881 = GmbHR 2018, 858 m. Anm. *Riedel*.

21 Vgl. zum Zweck BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 = FR 2008, 818.

chen Bilanz verpflichtet und zum anderen könne das Gewerbesteueraufkommen mangels Erzielung positiver Einkünfte nicht gefährdet sein.²² Zudem spreche die verfassungsrechtliche Notwendigkeit, die Vorschrift restriktiv auszulegen, für eine Heranziehung der tatsächlichen Einkünfte statt der nicht erzielbaren Einkünfte aufgrund einer gewerblichen Tätigkeit.²³ Unklar war in der praktischen Umsetzung dieser Entscheidung jedoch, in welchem Beobachtungszeitraum eine Verlusterzielung vorgelegen haben musste²⁴ und ob negative Einkünfte bei buchführungspflichtigen Personengesellschaften (wie vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaften) ebenfalls zu keiner Abfärbung führten.²⁵

Wenngleich die Ablehnung einer Abfärbung durch negative Einkünfte nicht Folge der Bagatelengrenze war, sondern aus einer teleologischen Reduktion des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG folgte, erschien es doch sachgerecht, die Abfärbewirkung bei negativen Einkünften zu verneinen, wenn schon geringfügige positive Einkünfte keine abfärbende Wirkung herbeiführen könnten.²⁶ Dies müsste wegen des vorrangigen Zwecks der Abfärberegelung, den Schutz des Gewerbesteueraufkommens, ebenso für buchführungspflichtige Personengesellschaften gegolten haben. Auch hier konnte mangels erzielter positiver Einkünfte keine Gefährdung des Gewerbesteueraufkommens gegeben sein, weil zugleich auch keine den Gewerbeertrag mindern- de Ausgabe berücksichtigt wurde.²⁷ Mit Einführung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 EStG hat der Gesetzgeber durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 12.12.2019²⁸ (im Folgenden JStG 2019) den Meinungsstreit insofern gelöst, dass die Abfärbung negativer Einkünfte (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Halbs. 1 und Halbs. 2 EStG) nunmehr auch mit Rückwirkung angeordnet wird (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 iVm § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG).

Die Gesetzesänderung wurde überwiegend positiv aufgenommen, da die Ansicht des IV. Senats mit dem Wortlaut und Gesetzeszweck nicht vereinbar sowie verfassungsrechtlich nicht geboten gewesen sei.²⁹ Stimmen in der Literatur bezweifeln auf der anderen Seite die Verfassungsmäßigkeit der neuen Abfärberegelung negativer Einkünfte. So wird nicht nur die Verfassungswidrigkeit der materiell-rechtlichen Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 EStG, sondern auch der in § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG vorgesehenen Rückwirkung vertreten. Es sei keine Minderung des Gewerbesteueraufkommens zu befürchten und der Aspekt der Verfahrensvereinfachung, der vom BVerfG³⁰ zur Rechtfertigung herangezogen wurde, sei nicht einschlägig. Zudem liege

22 BFH v. 12.4.2018 – IV R 5/15, BFH/NV 2018, 881 = GmbHR 2018, 858 m. Anm. *Riedel*; ablehnend: Begründung zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (BR-Drucks. 356/19 v. 9.8.2019, S. 104): Hiernach überzeugt die Begründung des BFH nicht, weil das Gewerbesteueraufkommen auch bei Verlusten gefährdet sein könne, da es z.B. auf Grund von Hinzurechnungen auch im Verlustfall zu einer Gewerbesteuerfestsetzung kommen könne.

23 BFH v. 12.4.2018 – IV R 5/15, BFH/NV 2018, 881 = GmbHR 2018, 858; *Sobisch*, EStB 2018, 273; *Bode* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 15 EStG Rz. 228 (146. EL); a.A. *Wacker* in Schmidt, § 15 EStG Rz. 188, der dies für nicht vereinbar mit Wortlaut und Gesetzeszweck hält sowie als verfassungsrechtlich nicht geboten ansieht.

24 Dieser Frage musste der BFH im entschiedenen Fall nicht nachgehen, da die Klägerin in allen vier Streitjahren Verluste erzielte.

25 Vgl. BFH v. 12.4.2018 – IV R 5/15, BFH/NV 2018, 881 = DStRK 2018, 222 m. Anm. *Korn* = GmbHR 2018, 858.

26 Vgl. *Levedag*, DStR 2018, 2094 (2098); zur Thematik s. auch *Weiss*, NWB 2019, 1018.

27 Vgl. BFH v. 12.4.2018 – IV R 5/15, BFH/NV 2018, 881 = GmbHR 2018, 858 m. Anm. *Riedel*.

28 BGBl. I 2019, 2451.

29 *Wacker* in Schmidt, § 15 EStG Rz. 188.

30 Vgl. BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 = FR 2008, 818.

ein Fall der unzulässigen echten Rückwirkung vor, da der vom Gesetz Betroffene grundsätzlich darauf vertrauen können müsse, dass er nicht nachträglich einer bisher nicht geltenden Belastung unterworfen werde.³¹ Der IV. Senat des BFH³² äußerte sich nunmehr zu diesen verfassungsrechtlichen Bedenken und beurteilte § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alt. 1 EStG als verfassungskonform, soweit die umqualifizierende Wirkung auf gemischt tätige vermögensverwaltende Personengesellschaften betroffen ist. Außerdem liege in § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG ein ausnahmsweise zulässiger Fall „echter“ Rückwirkung vor, da das im Vertrauensschutz gründende Rückwirkungsverbot keine Anwendung findet, wenn aufgrund einer unklaren Rechtslage bereits kein schutzwürdiges Vertrauen entstehen konnte.

- 6.8 Nach ständiger Rechtsprechung des BFH³³ führte früher jede – auch jede geringfügig – im Rahmen einer Personengesellschaft ausgeübte gewerbliche Tätigkeit zur steuerlichen Umqualifizierung der originär nicht gewerblichen Tätigkeit. Dies wurde von der Literatur heftig kritisiert.³⁴ Mit dem Urteil vom 11.8.1999³⁵ wurde diese Rechtsprechung eingeschränkt. Der XI. Senat des BFH stellte fest, dass die Abfärbe- und Infektionstheorie aus Gründen des Übermaßverbotes bei „**äußerst geringfügigen**“ gewerblichen Einkünften nicht eingreifen solle.³⁶ In einem weiteren Urteil stellte der IV. Senat des BFH³⁷ klar, dass eine gewerbsteuerfreie Tätigkeit zwar abfärbt, sich die Gewerbesteuerbefreiung in solchen Fällen jedoch auch auf die Tätigkeit erstreckt, die ohne die Abfärbung freiberuflich wäre.³⁸

Nachdem sich den Urteilen des BFH zunächst keine eindeutigen Prüfungskriterien hinsichtlich einer Geringfügigkeitsgrenze entnehmen ließen³⁹ und die Rechtsprechung der Instanzgerichte uneinheitlich war⁴⁰, kann inzwischen von einer gefestigten Rechtsprechung dahin-

31 Stenert/Gravenhorst, DStR 2020, 2505 (2510 f.); kritisch zur Rückwirkung: Krumm in Kirchhof/Seer, § 15 EStG Rz. 144a.

32 BFH v. 30.6.2022 – IV R 42/19, BFH/NV 2022 = GmbHR 2023, 133.

33 BFH v. 10.8.1994 – I R 133/93, BStBl. II 1995, 171 = FR 1995, 20 m. Komm. Kempermann; BFH v. 13.11.1997 – IV R 67/96, BStBl. II 1998, 254 = GmbHR 1998, 246; BFH v. 19.12.1998 – IV R 11/97, BStBl. II 1998, 603.

34 Schild, DStR 2000, 576; Gosch, StBP 1998, 81; Grune, BB 1998, 1081; Korn, DStR 1995, 1249; Neu, DStR 1995, 1893.

35 BFH v. 11.8.1999 – XI R 12/98, BStBl. II 2000, 229 = FR 1999, 1182 m. Komm. Wendt; vgl. auch BFH v. 28.10.2008 – VIII R 73/06, BStBl. II 2009, 647 = FR 2009, 663 m. Komm. Kanzler; BFH v. 15.12.2010 – VIII R 50/09, BStBl. II 2011, 506 = FR 2011, 524.

36 Der BFH hielt in der Entscheidung einen Umsatzanteil der gewerblichen Umsätze i.H.v. 1,25 % (6481 DM) der Gesamtumsätze absolut und relativ für untergeordnet.

37 BFH v. 30.8.2001 – IV R 43/00, BStBl. II 2002, 152 = FR 2002, 282.

38 Eine von drei Ärzten betriebene Gemeinschaftspraxis unterhielt eine Augenklinik, die gem. § 3 Nr. 20 Buchst. b) GewStG von der Gewerbesteuer befreit ist.

39 Vgl. etwa BFH v. 8.3.2004 – IV B 212/03, BFH/NV 2004, 954 (2,81 % am Gesamtumsatz der Personengesellschaft); BFH v. 6.10.2004 – IX R 53/01, BStBl. II 2005, 383 = FR 2005, 144 (zur Einschränkung der Abfärbewirkung bei geringfügiger Beteiligung (im Streitfall: 0,5 %) an einer geringfügig (im Streitfall: 1,2 % der Gesamteinnahmen) gewerblich tätigen Personengesellschaft).

40 Vgl. FG Mecklenburg-Vorpommern v. 15.12.2011 – 2 K 412/08, StBW 2012, 294 (Umsatzanteil von 2,71 % sei noch geringfügig); FG Köln v. 1.3.2011 – 8 K 4450/08, EFG 2011, 1167 (Anteil von 1,25 % könne noch unschädlich sein, abzustellen sei auf die Verhältnismäßigkeit im Einzelfall) oder FG Münster v. 19.6.2008 – 8 K 4272/06, EFG 2008, 1975 (welches einen Anteil der originär-gewerblichen Umsätze am Gesamtumsatz i.H.v. max. 5 % für unschädlich hielt); ähnlich FG Nds. v. 14.9.2011 – 3 K 447/10, EFG 2012, 625, aufgehoben durch BFH v. 27.8.2014 – VIII R 41/11, BFH/NV 2015, 595 = FR 2015, 512 m. Komm. Kanzler.

gehend ausgegangen werden, dass einer originär gewerblichen Tätigkeit einer im Übrigen nicht gewerblich tätigen Personengesellschaft dann keine abfärbende Wirkung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG zukommt, wenn es sich um eine gewerbliche Tätigkeit von äußerst geringem Ausmaß handelt. Von derart untergeordneter Bedeutung ist eine originär gewerbliche Tätigkeit dann, wenn die Nettoumsatzerlöse aus der gewerblichen Tätigkeit 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft nicht übersteigen.⁴¹

Während der IV. Senat in einer früheren Entscheidung⁴² noch ausdrücklich offen ließ, ob diese für die Abfärbung auf freiberufliche Einkünfte entwickelte relative Bagatellgrenze auch auf vermögensverwaltende Einkünfte übertragen werden könne und ob das Überschreiten der Bagatellgrenze sofort schädlich sein solle oder die Abfärbung bei einer ansonsten vermögensverwaltenden Gesellschaft etwa erst nach einem längeren Beobachtungszeitraum eintrete, nahm dieser in einer jüngeren Entscheidung⁴³ hierzu Stellung. Demnach sei die vorgenannte Bagatellgrenze auch auf gemischt tätige vermögensverwaltende Personengesellschaften anzuwenden, da eine unterschiedliche Behandlung mit Abgrenzungsschwierigkeiten einherging, die den Vereinfachungszweck des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zuwiderliefe. Der Annahme einer abfärbenden Wirkung erst nach einem längeren Beobachtungszeitraum erteilt der erkennende Senat hierbei unter Berücksichtigung der abweichenden Literaturstimmen unter anderem mit Verweis auf das Prinzip der Abschnittsbesteuerung eine Absage.⁴⁴ In der Literatur wird indes die Auffassung vertreten, dass das Überschreiten der Bagatellgrenze erst nach einem Beobachtungszeitraum von drei Jahren zur Abfärbung führen darf.⁴⁵

Neben dieser relativen Bagatellgrenze hat der BFH für die Infektion nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG zudem eine absolute Grenze dahingehend festgelegt, dass die gewerblichen Einkünfte nur dann geringfügig im Sinne einer Bagatellregelung sind, wenn die **gewerblichen Nettoumsatzerlöse einen Höchstbetrag i.H.v. 24.500 Euro** nicht übersteigen.⁴⁶ Dieser Betrag orientiert sich an dem gewerbbesteuerlichen Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG. Die Höchstgrenze soll eine Privilegierung von Personengesellschaften vermeiden, die besonders hohe freiberufliche oder vermögensverwaltende Umsätze erzielen und bei der ausschließlichen Anwendung der relativen Grenze damit in größerem Umfang gewerblich tätig sein könnten.⁴⁷ Dieser Rechtsprechung zur Nichtanwendbarkeit von § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG bei „äußerst geringfügigen“ gewerblichen Einkünften hat sich die Finanzverwaltung angeschlossen.⁴⁸

6.9

41 BFH v. 27.8.2014 – VIII R 16/11, BFHE 247, 499 = BStBl. II 2015, 996; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 6/12, BFHE 247, 513 = BStBl. II 2015, 1002; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 41/11, BFHE 247, 506 = BStBl. II 2015, 999; BFH v. 3.11.2015 – VIII R 62/13, DStRE 2016, 723; umfassend zur Bagatellgrenze: Korn, BeSt 2015, 13 ff.

42 BFH v. 12.4.2018 – IV R 5/15, BFH/NV 2018, 881 = GmbHR 2018, 858 m. Komm. Riedel.

43 BFH v. 30.6.2022 – IV R 42/19, BFH/NV 2022 = GmbHR 2023, 133.

44 Vgl. hinsichtlich der Annahme eines längeren Beobachtungszeitraums: kritisch Pohl, Ubg 2023, 30 (41); zustimmend Schlücke, Ubg 2023, 30 (44).

45 Stenert/Gravenhorst, DStR 2020, 2505 (2508); Kahle, FR 2019, 337 (343); Kahle/Braun, DStZ 2019, 332 (336); Kanzler, FR 2015, 512 (513).

46 BFH v. 27.8.2014 – VIII R 16/11, BFH/NV 2015, 592 = FR 2015, 512; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 41/11, BFH/NV 2015, 595 = FR 2015, 512 m. Komm. Kanzler; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 6/12, BFH/NV 2015, 597; BFH v. 3.11.2015 – VIII R 62/13, FR 2016, 729; BFH v. 3.11.2015 – VIII R 63/13, BStBl. II 2016, 381 = FR 2016, 668.

47 BFH v. 27.8.2014 – VIII R 16/11, BFH/NV 2015, 592 = FR 2015, 512; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 41/11, BFH/NV 2015, 595 = FR 2015, 512 m. Komm. Kanzler; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 6/12, BFH/NV 2015, 597; BFH v. 30.6.2022 – IV R 42/19, BFH/NV 2022 = GmbHR 2023, 133.

48 H 15.8 (5) EStH 2020 „Bagatellgrenze“.

- 6.10 Die dargestellte einschränkende Auslegung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG soll allerdings nur in Betracht kommen, wenn es um eine äußerst geringfügige gewerbliche Aktivität der Personengesellschaft geht, nicht jedoch bei Beteiligung eines Berufsfremden an einer im Übrigen aus Freiberuflern bestehenden Personengesellschaft, auch wenn dieser nur in geringem Umfang an der Gesellschaft beteiligt ist.⁴⁹
- 6.11 Ob eine solche einschränkende Auslegung in Fällen der Infektion bei Beteiligungseinkünften nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG Anwendung findet, ist ungeklärt. Der höchststrichterlichen Rechtsprechung lässt sich bislang hierzu nichts entnehmen.⁵⁰ In der Literatur wird überwiegend befürwortet, die Bagatellregelung aus Gleichheits- und Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten sinngemäß auf Beteiligungseinkünfte einer nicht gewerblichen Personengesellschaft an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft anzuwenden.⁵¹ Hinsichtlich der Frage, wann das Vorliegen einer Beteiligung von ganz untergeordneter Bedeutung angenommen werden kann, werden unterschiedliche Ansätze diskutiert, wie etwa der Umsatz der Ober- im Vergleich zur Untergesellschaft, die Beteiligungshöhe oder das Verhältnis zwischen originären Einkünften und Beteiligungseinkünften.⁵² Insbesondere wird durch die Einführung von § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 EStG vertreten, dass die bisherige Abgrenzung der gewerblichen Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung nach dem Verhältnis der Umsatzerlöse nicht mehr haltbar ist.⁵³ Zur Vorlage beim BFH lag auch die Frage, ob die Zurechnung gewerblicher Beteiligungseinkünfte i.H.v. 0 € ein zur Abfärbung führender Bezug i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ist, nachdem das FG Berlin Brandenburg davon ausging, dass ein Bezug von Gewinnanteilen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG aus der gewerblichen Mitunternehmerschaft vorauszusetzen ist.⁵⁴ In der inzwischen ergangenen Entscheidung⁵⁵ ließ der BFH diese Frage jedoch offen.
- 6.12 Für die Fälle der Aufwärtsabfärbung hat der BFH für eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, die nicht gewerblich geprägt war und selbst keine originär gewerbliche Tätigkeit ausübte, entschieden, dass eine Bagatellgrenze für die Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG nicht erforderlich ist.⁵⁶ Zur Begründung führte der IV. Senat aus, dass für Fälle des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG keine Bagatellgrenze anzuerkennen sei, da in Folge einer verfassungskonformen Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG ein Unternehmen, das nur kraft der Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG als Gewerbebetrieb gelte, nicht der Ge-

49 BFH v. 28.10.2008 – VIII R 69/06, BStBl. II 2009, 642 = FR 2009, 667 m. Komm. *Kanzler*; BFH v. 10.10.2012 – VIII R 42/10, BStBl. II 2013, 79 = GmbHR 2013, 159 m. Komm. *Karl*; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 6/12, BStBl. II 15, 1002; *Wacker* in Schmidt, § 15 EStG Rz. 188.

50 BFH v. 26.6.2014 – IV R 5/11, BStBl. II 2014, 972 = GmbHR 2014, 1286 hat die Frage offengelassen.

51 Vgl. *Korn*, NWB 2015, 1042 (1048); *Bitz* in Littmann/Bitz/Pust, § 15 EStG Rz. 162c; *Wehrheim/Brodthage*, DStR 2003, 485 ff.; *Kanzler*, FR 2015, 512 (513); *Weiss*, DB 2016, 2133 (2135); ablehnend gegenüber einer Bagatellgrenze für gewerbliche Beteiligungseinkünfte: *Wacker* in Schmidt, § 15 EStG Rz. 188.

52 Vgl. *Bitz* in Littmann/Bitz/Pust, § 15 EStG Rz. 162c; *Wehrheim/Brodthage*, DStR 2003, 485 ff.; *Stapperfend* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 1428; *Weiss*, DB 2016, 2133 (2135).

53 *Stapperfend* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 1426, 1428.

54 FG Berlin-Brandenburg v. 11.3.2021 – 6 K 6322/17, EFG 2021, 2065 (nrkr. Az. des BFH: IV R 10/21).

55 BFH v. 30.11.2023 – IV R 10/21, DStR 2024, 19.

56 BFH v. 6.6.2019 – IV R 30/16, BStBl. II 2020, 649 = FR 2019, 866; kritisch: *Wacker* in Schmidt, § 15 EStG Rz. 188; die Differenzierung zu § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG ablehnend: *Kahle*, FR 2019, 337 (344); *Weiss*, DB 2016, 2133.

werbesteuer unterliege.⁵⁷ Für eine Gewerbesteuerbelastung wie sie bei § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG nicht zu beanstanden sei, fehle es bei § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG an gewichtigen Gründen, die die erhebliche Schlechterstellung von Personengesellschaften gegenüber Einzelunternehmen rechtfertigen könnten. Insbesondere wird hier aufgeführt, dass der Schutz des Gewerbesteueraufkommens als legitimer Gesetzeszweck ausscheide und Vereinfachungsgründe bei der Einkünfteermittlung nicht ausreichen. Während mitunter befürchtet wurde, das Urteil führe dazu, dass etwaige gesondert festgestellte Gewerbeverluste i.S.d. § 10a GewStG untergehen oder stille Reserven durch den Wechsel zu einer aufwärtsinfinzierten Personengesellschaft der Gewerbesteuer entzogen werden könnten,⁵⁸ stellte die Finanzverwaltung mit gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 1.10.2020 klar, dass gewerbesteuerrechtliche Fragen nicht Gegenstand des Verfahrens gewesen seien und daher die im Urteil zum Ausdruck kommenden gewerbesteuerlichen Grundsätze nicht allgemein anzuwenden seien.⁵⁹ Bei Ablehnung der Lösung des BFH, müsse man zwangsläufig eine Bagatellgrenze für Beteiligungseinkünfte annehmen, die an der Handhabung bei der Abfärbung eigener gewerblicher Tätigkeit an den Beteiligungsertrag anknüpfen solle.⁶⁰

Durch das mögliche Zusammentreffen beider Alternativen nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 EStG bei doppelstöckigen Personengesellschaften, wenn auf einer der beiden Ebenen neben dem Bezug nicht gewerblicher Einkünfte auch eigene gewerbliche Einkünfte erzielt werden, ergeben sich verschiedene Fallgestaltungen, die noch nicht Gegenstand der Rechtsprechung waren. Maßgebend ist hierbei, ob es sich um gewerbliche Einkünfte handelt, die die Bagatellgrenze unter- oder überschreiten. Herausgegriffen werden soll hier nur die Konstellation einer zum Teil gewerblichen Tätigkeit einer vermögensverwaltenden Obergesellschaft. Wenn die Bagatellgrenze nicht überschritten wird, ist § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alt. 1 EStG nicht anzuwenden, sodass im Weiteren an eine Abfärbung nach der zweiten Alternative des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 EStG zu denken ist. Für Zwecke der Einkommensteuer kann das Konkurrenzverhältnis der Alternativen dahinstehen, da sich jeweils dieselbe Rechtsfolge voller Erzielung gewerblicher Einkünfte ergibt. Der aktuellen Rechtsprechung des BFH⁶¹ folgend treten hingegen in gewerbesteuerlicher Hinsicht unterschiedliche Rechtsfolgen ein. Es kommt zwar zu einer Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG der gewerblichen Beteiligungseinkünfte aus dem Gewerbeertrag der Oberpersonengesellschaft, sodass diese nicht der Gewerbesteuer unterliegen. Die übrigen Einkünfte der Oberpersonengesellschaft werden aber nur bei Abfärbung eigengewerblicher Tätigkeit nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alt. 1 EStG der Gewerbesteuer unterworfen. Wird die Bagatellgrenze unterschritten, unterhält die Obergesellschaft nach der Rechtsprechung des BFH jedoch keinen Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG.⁶²

Gewerbliche Einkünfte im Sonderbetriebsvermögensbereich eines Gesellschafters führen nicht zu einer Abfärbung gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG.⁶³ Der BFH wies in dem Urteil vom 28.6.2006 darauf hin, dass bereits der Wortlaut des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG voraussetzt, dass

57 So auch FG Hamburg v. 25.2.2021 – 3 K 139/20, EFG 2021, 1564 (nrkr. Az. BFH: VIII R 1/22) und FG Münster v. 13.5.2022 – 15 K 26/20, DStZ 2022, 538 (nrkr. Az. BFH: IV R 18/22).

58 Korn/Scheel, DStR 2019, 1665 (1671).

59 Ländererlass v. 1.10.2020, BStBl. I 2020, 1032; a.A. Wendt, FR 2022, 473 (477).

60 Wendt, FR 2022, 473 (477).

61 BFH v. 6.6.2019 – IV R 30/16, BStBl. II 2020, 649 = FR 2019, 866.

62 Vgl. Wendt, FR 2022, 473 (478).

63 BFH v. 28.6.2006 – XI R 31/05, BStBl. II 2007, 378 = GmbHR 2006, 1213; s. dazu Kempermann, FR 2007, 577 (578).

„die Gesellschaft“ auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübe und sich Tätigkeiten einzelner Gesellschafter nicht unter das Gesetz subsumieren lassen.

- 6.14 Die Bedeutung der Abfärbe- und Infektionstheorie hat sich durch die Einführung der **Anrechnung der Gewerbesteuer** auf die Einkommensteuer nach § 35 EStG durch das Steuersenkungsgesetz 2001⁶⁴ relativiert. Die Anrechnung führt jedoch nicht immer zur vollständigen Kompensation der Gewerbesteuer, so dass eine Infektion im Einzelfall zu einer erheblichen steuerlichen Mehrbelastung führen kann. Dies liegt zum einen daran, dass die Entlastungswirkung der pauschalierten Anrechnung vom konkreten Hebesatz der Gemeinde und vom individuellen Einkommensteuersatz des Gesellschafters abhängt. Daneben ergeben sich vor allem bei Personengesellschaften dadurch Gewinnverschiebungen, dass sich das auf den einzelnen Gesellschafter entfallende Anrechnungspotenzial nach dem auf ihn nach dem Gesellschaftsvertrag entfallenden Gewinnanteil bestimmt und so etwaige Sonderbetriebseinnahmen außer Betracht lässt (s. hierzu auch Rz. 6.696). Modelle zur Vermeidung der Gewerblichkeit behalten so trotz der Geltung des § 35 EStG weiterhin ihre Aktualität.⁶⁵ Die Doppelbelastung gewerblicher Einkünfte mit Gewerbesteuer wird nicht vollständig neutralisiert, sondern lediglich typisierend gemindert (s. hierzu Rz. 6.683).⁶⁶
- 6.15 **Gestaltungshinweis:** Sowohl die **Infektion** des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 als auch jene der Alt. 2 lassen sich durch eine Verselbständigung nach dem sog. „Ausgliederungsmodell“ **vermeiden:** Hierbei errichten die Gesellschafter eine beteiligungsidentische Personengesellschaft mit unterschiedlichem Zweck, in die die infizierende Tätigkeit ausgelagert wird.⁶⁷ Im Fall der Infektion nach Alt. 1 übt die Schwestergesellschaft sodann die originär gewerbliche Tätigkeit aus, im Fall der Infektion nach Alt. 2 hält die Schwestergesellschaft die Anteile der Gesellschaft, die die gewerblichen Einkünfte vermittelt.⁶⁸ Auf die strikte Trennung der gewerblich tätigen Gesellschaft zur nicht gewerblich tätigen Gesellschaft ist zu achten:⁶⁹
- schriftliche Abfassung der Gesellschaftsverträge;
 - Dokumentation eines eigenen betriebswirtschaftlichen Konzeptes der gewerblichen Schwestergesellschaft;
 - Errichtung getrennter Bankkonten, Kassen, einer eigenständigen Buchführung;
 - eigenes Betriebsvermögen der gewerblich tätigen Gesellschaft (Forderungen, Bankkonto und Barkasse genügen);
 - Verwendung eigener Rechnungsvordrucke;

⁶⁴ Gesetz v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433.

⁶⁵ Vgl. *Herzig/Lochmann*, DB 2000, 1192; *Seer/Drüen*, BB 2000, 2176; *Thiele*, NWB 2012, 10.

⁶⁶ *Wacker* in Schmidt, § 35 EStG Rz. 2. Vgl. hierzu: BMF v. 17.4.2019 – IV C 6-S 2296-a/17/10004, GmbHR 2019, 622.

⁶⁷ Ausdrücklicher Hinweis auf diese Gestaltungsmöglichkeit BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 = FR 2008, 818 m. Komm. *Keß*; s. hierzu BFH v. 17.1.2007 – XI R 20/05, NWB 2007, 1836; BFH v. 17.1.2007 – XI R 19/05, BFH/NV 2007, 1315; BFH v. 19.2.1998 – IV R 11/97, BStBl. II 1998, 603 = FR 1998, 890; BMF v. 14.5.1997 – IV B 4-S 2264 – 23/97, BStBl. I 1997, 566.

⁶⁸ Zur Abwehr- und Gestaltungsberatung hierzu etwa *Korn*, NWB 2015, 1042; *Kreft*, PFB 2017, 41; *Richter/Chuchra/Dorn*, NWB 2016, 3548.

⁶⁹ Vgl. *Klaßmann*, INF 1999, 587; *Wien*, DStZ 1998, 753; *Schlegel/Tillmanns*, DStZ 2010, 287 (290); *Korn*, NWB, 2015, 1042 (1049); *Strecker*, KÖSDI 2020, 21560 (21569).

- Aufteilung der Kosten (z.B. Überlassung von Personal; Aufteilung der Stromkosten);
- Betreiben der gewerblichen Tätigkeit in eigenen Räumlichkeiten (sie können jedoch von der freiberuflichen GbR per Kostenersatz überlassen werden; allerdings darf keine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung zwischen den Gesellschaften bestehen: Die freiberufliche GbR darf der gewerblichen GbR keine wesentliche Betriebsgrundlage überlassen);
- Alternativ ist auch die Ausgliederung der infizierenden Tätigkeit in eine Kapitalgesellschaft möglich. Aufgrund des Trennungsprinzips sichert die Ausgliederung auf eine Kapitalgesellschaft in noch größerem Maße die Trennung zwischen gewerblicher und nichtgewerblicher Sphäre.⁷⁰ Die Ausgliederung auf eine Kapitalgesellschaft ist allerdings mit einem Mehraufwand und möglichen Steuerrisiken verbunden, z.B. aufgrund verdeckter Gewinnausschüttungen.⁷¹

Daneben ist denkbar, dass ein beteiligter Gesellschafter⁷² die gewerbliche Tätigkeit ggf. unter Reduzierung seines Gewinnanteils⁷³ auf eigene Rechnung übernimmt. Der betroffene Gesellschafter unterhält dann einen von der Gesellschaft separierten Gewerbebetrieb.⁷⁴ Zu achten ist auf Folgendes:

- Dem Gesellschafter ist der auf die gewerbliche Tätigkeit bezogene Auftrag persönlich zu erteilen.
- Die Honorar-Vergütung ist direkt durch den gewerblich tätigen Gesellschafter zu vereinbaren (kein Zufluss über ein Konto der Gesellschaft).
- Dem Gesellschafter werden die mit dem Auftrag zusammenhängenden Kosten, die bei der Gesellschaft entstanden sind, von der Gesellschaft in Rechnung gestellt.
- Die Gewerblichkeit kann im Einzelfall z.B. wegen der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Begünstigungen auch von Vorteil sein.⁷⁵

3. Gewerblich geprägte Personengesellschaft

Erst wenn feststeht, dass die eingetragene GmbH & Co. KG für sich betrachtet **keine gewerbliche Tätigkeit** entfaltet, weil sie sich z.B. ausschließlich mit Vermögensverwaltung befasst, bedarf es der Prüfung, ob die grundsätzlich einer anderen Einkunftsart zuzuordnende Tätigkeit wegen der Rechtsform und Ausgestaltung der Gesellschaft gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG als gewerbliche Tätigkeit zu qualifizieren ist (**gewerblich geprägte Personengesellschaft**).

a) Frühere Rechtslage

Die erstmals mit dem Steuerbereinigungsgesetz 1986 vom 19.12.1985⁷⁶ in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG eingeführte gewerblich geprägte Personengesellschaft hat eine für die Auslegung der Vorschrift bedeutsame Vorgeschichte. Mit dem BFH-Urteil vom 17.3.1966⁷⁷ wurde eine unter

⁷⁰ Seer/Drüen, BB 2000, 2176 (2182).

⁷¹ Korn, NWB, 2015, 1042 (1050).

⁷² Vgl. Seer/Drüen, BB 2000, 2176.

⁷³ Vgl. Vorschlag von Korn, DStR 1995, 1249; Hötten, GStB 2001, 403.

⁷⁴ Vgl. BMF v. 14.5.1997 – IV B 4-S 2264 – 23/97, BStBl. I 1997, 566, Ziffer 4 „... persönlich“.

⁷⁵ Müller, ErbStB 2003, 127.

⁷⁶ BStBl. I 1985, 735.

⁷⁷ BFH v. 17.3.1966 – IV 233/65, BStBl. III 1966, 171.

§ 7

Rechnungslegung und Publizität

A. Allgemeines zur Rechnungslegung und Publizität der GmbH & Co. KG und deren Komplementär-GmbH	7.1	ee) Rücklagen	7.71
B. Aufstellung des Jahresabschlusses (Einzelabschluss) der Komplementär-GmbH		ff) Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag und Gewinnvortrag/Verlustvortrag	7.74
I. Grundsätzliches		e) Kapitalkonten	
1. Überblick	7.6	aa) Begriff	7.76
2. Größenklassen	7.8a	bb) (Fehlende) gesetzliche Regelung	7.77
II. Beteiligung an der GmbH & Co. KG	7.9	cc) Vertragliches Zwei-Konten-Modell	7.88
III. Darlehen	7.12	dd) Vertragliches Drei-Konten-Modell	7.98
IV. Eigenkapital	7.17	ee) Vertragliches Vier-Konten-Modell	7.104
V. Pensionszusage	7.20	ff) Bedeutung der Kapitalkonten für Besteuerungszwecke	7.109
VI. Gewinn- und Verlustrechnung		gg) Bedeutung der Kapitalkonten in der Insolvenz	7.112
1. Gewinne (Jahresüberschuss) ..	7.24	f) Größenabhängige Erleichterungen	7.113
2. Verluste (Jahresfehlbetrag) ...	7.27	2. Gewinn- und Verlustrechnung	7.114
3. Vergütungen und Aufwandsersatz	7.28	3. Anhang	7.117
VII. Anhang	7.31	IV. Lagebericht und weitere Informationen	7.119a
VIII. Prüfungspflicht und Publizität ..	7.33	V. Einheitsgesellschaft	7.120
C. Aufstellung des Jahresabschlusses (Einzelabschluss) der GmbH & Co. KG		VI. Sanktionen	7.121
I. Grundsätzliches	7.34	D. Konzernabschluss	
II. Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses und Lageberichts nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Regeln		I. Bedeutung; Funktion	7.123
1. Befreiung nach § 264b HGB ..	7.40	II. Komplementär-GmbH als Mutterunternehmen	7.127
2. Vermeidungsstrategien	7.42	III. GmbH & Co. KG als Mutterunternehmen	7.136
III. Inhalt und Bestandteile des Jahresabschlusses		E. Prüfung und Publizität des Jahresabschlusses und Konzernabschlusses der GmbH & Co. KG	
1. Bilanz		I. Allgemeines	7.147
a) Allgemeines	7.45	II. Prüfungspflicht	7.148
b) Vermögensgegenstände ...	7.46	III. Offenlegung	
c) Bewertung	7.49	1. Jahresabschluss, Lagebericht	
d) Eigenkapital		a) Allgemeines	7.151
aa) Allgemeines	7.51	b) Einteilung in Größenklassen	7.153
bb) Begriff	7.56	c) Technischer Weg	7.155
cc) Kapitalanteil	7.60	d) Einzureichende Unterlagen	7.156
dd) Konsequenzen der gesetzlichen Regelung ...	7.61	e) Erleichterungen	7.159

2. Konzernabschluss und Konzernlagebericht	7.166	IV. Konzernabschluss	
3. Offenlegungsfristen	7.167	1. Komplementär-GmbH	7.176
4. Sanktionen	7.169	2. GmbH & Co. KG	7.177
F. Feststellung des Jahresabschlusses und Billigung des Konzernabschlusses		G. Gewinnbezugsrecht und Auszahlungsanspruch	
I. Jahresabschluss der Komplementär-GmbH	7.171	I. Begriff, Entstehung	7.178
II. Jahresabschluss der GmbH & Co. KG	7.172	II. Ergebnisverwendung	7.184
III. Einzelabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards	7.175	H. Exkurs: E-Bilanz	7.186

A. Allgemeines zur Rechnungslegung und Publizität der GmbH & Co. KG und deren Komplementär-GmbH

- 7.1 Unter Rechnungslegung i.S.d. HGB¹ wird die **Führung von Handelsbüchern** (§§ 238 ff. HGB), die Zurückbehaltung einer Kopie o.Ä. von Handelsbriefen (§ 238 Abs. 2 HGB), die Aufstellung des Inventars (§ 240 Abs. 1 und 2 HGB) und die **Aufstellung eines Jahresabschlusses** (§ 242 Abs. 3 HGB), eines **Anhangs** (§ 264 Abs. 1 Satz 1, §§ 284 ff. HGB) und eines **Lageberichts** (§ 264 Abs. 1 Satz 1, §§ 289 ff. HGB) sowie Konzernabschlusses (§§ 290 ff. HGB) und Konzernlageberichts (§ 315 HGB) verstanden.²
- 7.2 Bei der Rechnungslegung einer GmbH & Co. KG ist zu beachten, dass es sich bei der KG und deren Komplementär-GmbH um **zwei rechtlich selbständige Unternehmen** i.S.d. § 238 Abs. 1 HGB handelt. Dies gilt selbst dann, wenn die GmbH & Co. KG das gesamte operative Geschäft betreibt und die Komplementär-GmbH neben ihrer Komplementärstellung keine weitere wirtschaftliche Tätigkeit übernimmt. Die Trennung zwischen den beiden Unternehmen führt dazu, dass sowohl getrennte Handelsbücher für die GmbH & Co. KG und die Komplementär-GmbH zu führen als auch darauf aufbauend ein Jahresabschluss für die GmbH & Co. KG und ein getrennter Jahresabschluss für die Komplementär-GmbH aufzustellen sind. Wird eine GmbH & Co. KG hinsichtlich der Rechnungslegung und Prüfungspflicht sowie Publizität einer Kapitalgesellschaft gleichgestellt (s. Rz. 7.35 f.), bedeutet dies lediglich, dass auch die GmbH & Co. KG einen Jahresabschluss und ggf. Lagebericht aufzustellen hat, der den Anforderungen an den Jahresabschluss und ggf. Lagebericht einer Kapitalgesellschaft entspricht. Es bedeutet dagegen nicht, dass die GmbH & Co. KG und die an ihr als Komplementärin beteiligte Kapitalgesellschaft – also die GmbH – nur einen gemeinsamen Jahresabschluss und Lagebericht aufzustellen haben. Das Gleiche gilt für die Prüfungspflicht und Publizität.
- 7.3 In der Vergangenheit galten dabei für die Rechnungslegung der GmbH & Co. KG als Personenhandelsgesellschaft und der Komplementär-GmbH als Kapitalgesellschaft bereits dem Grundsatz nach unterschiedliche Regelungen.³ Seit Einführung der §§ 264a ff. HGB – als Teil

¹ Der Begriff „Rechnungslegung“ selbst wird in den §§ 238 ff. HGB nicht verwandt; erst in § 342q und § 342r HGB verwendet das Gesetz diesen Begriff.

² K. Schmidt, Handelsrecht, § 15 I, Rz. 1–3.

³ Vgl. hierzu 19. Aufl. 2005, § 9 Rz. 3.

vestoren. An ihn knüpfen sich weder handels- und gesellschaftsrechtliche noch steuerrechtliche Konsequenzen (s. Rz. 7.123 ff.).

2. GmbH & Co. KG

- 7.177 Sofern die GmbH & Co. KG zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und Konzernlageberichts verpflichtet ist (s. Rz. 7.136 ff.), ergibt sich Folgendes: Anders als im GmbH-Recht fehlt es an einer gesetzlichen Regelung. Es ist sachgerecht, § 42a Abs. 4 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 GmbHG entsprechend anzuwenden und auch den Konzernabschluss einer GmbH & Co. KG der **Billigung** durch die Gesellschafterversammlung oder ein an ihrer Stelle zuständiges Organ zu unterwerfen. Insofern gelten die Ausführungen zur Billigung des Konzernabschlusses der Komplementär-GmbH entsprechend (s. Rz. 7.176).

G. Gewinnbezugsrecht und Auszahlungsanspruch

I. Begriff; Entstehung

- 7.178 Untrennbar (integraler) Bestandteil eines Gesellschaftsanteils einer Personenhandelsgesellschaft ist das **Gewinnrecht** (Gewinnbezugsrecht) des Gesellschafters (§ 120 Abs. 2, § 161 Abs. 2 HGB). Es bildet die Grundlage für die Teilhabe des Gesellschafters am wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens.

Davon zu unterscheiden ist der konkrete Gewinnanspruch und der daraus resultierende Auszahlungsanspruch des Gesellschafters. Das Gleiche gilt für das Gewinnrecht (Gewinnbezugsrecht), das mit dem Geschäftsanteil an einer GmbH verbunden ist (§ 29 Abs. 1 GmbHG). Der Gewinnanspruch des Gesellschafters einer GmbH entsteht im folgenden Geschäftsjahr mit dem Beschluss der Gesellschafterversammlung über die Ergebnisverwendung (§ 46 Nr. 1, § 29 Abs. 1 und 2 GmbHG). Er hat bei der GmbH & Co. KG keine große praktische Bedeutung, weil die Komplementär-GmbH typischerweise nicht am Gesellschaftskapital und Vermögen der KG beteiligt ist.

- 7.179 Nach der gesetzlichen Regelung wird bei der GmbH & Co. KG der anteilige Gewinn (Jahresüberschuss) dem Kapitalanteil des Gesellschafters zugeschrieben und dadurch dem Gesellschafter in dem Geschäftsjahr zugeordnet, in dem er entstanden ist (§ 120 Abs. 2 Halbs. 1, § 161 Abs. 2 HGB). Der **Anspruch des Gesellschafters** auf den anteiligen Gewinn (Jahresüberschuss) entsteht mit dem Beschluss der Gesellschafterversammlung über die Feststellung des Jahresüberschusses im folgenden Geschäftsjahr (§ 122 Satz 1, § 161 Abs. 2 HGB). Er ist sofort fällig (§ 271 Abs. 1 BGB). Der Gewinnanspruch und der damit verbundene Auszahlungsanspruch des Gesellschafters entsteht infolgedessen nicht in dem Geschäftsjahr, dem der Gewinn (Jahresüberschuss) zuzuordnen ist, sondern erst im folgenden Geschäftsjahr und damit phasenverschoben. Der Beschluss der Gesellschafterversammlung über die Feststellung des Jahresabschlusses (§ 121, § 161 Abs. 2 HGB) wirkt insoweit nicht auf den Abschlussstichtag zurück. Korrespondierend dazu entsteht im folgenden Geschäftsjahr die Verbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter. Die Ergebnisverwendung ist bei der GmbH & Co. KG insofern **phasenverschoben**. Die Zuschreibung des Gewinns zum Kapitalanteil des Gesellschafters in dem Geschäftsjahr, in dem der Gewinn entstanden ist, ist folglich nur vorläufig (s. Rz. 7.78 ff.). Nach der hier vertretenen Auffassung besteht stattdessen – abweichend von der gesetzlichen Regelung – die **Möglichkeit**, den Jahresabschluss einer Personenhandelsgesellschaft unter Berücksichtigung der Ergebnisverwendung aufzustellen und festzustellen (s. Rz. 7.82). Der Gewinnanspruch des Gesellschafters entsteht zwar auch in diesem Fall erst mit der Feststellung des Jahres-

abschlusses im folgenden Geschäftsjahr und insofern phasenverschoben. Die mit dem Gewinnanspruch des Gesellschafters korrespondierende Verbindlichkeit der Gesellschaft wird jedoch bereits in dem Jahresabschluss des Geschäftsjahres ausgewiesen, in dem der Gewinn (Jahresüberschuss) entstanden ist. Dadurch ist eine **phasengleiche Berücksichtigung** der Ergebnisverwendung bei der GmbH & Co. KG möglich (s. Rz. 7.82).

Das entspricht auch vielfach der gesellschaftsrechtlichen Vertragspraxis. Die vorstehenden Aussagen gelten sowohl für den Komplementär – die Komplementär-GmbH im Falle ihrer Beteiligung am Gesellschaftskapital und Vermögen der GmbH & Co. KG – als auch für den Kommanditisten. Entscheidend für die Entstehung des Gewinnanspruchs und des damit verbundenen Auszahlungsanspruchs des Gesellschafters ist somit der Beschluss über die Feststellung des Jahresabschlusses. Der Gewinnanspruch des Gesellschafters besteht unabhängig davon, ob er die vereinbarte Einlage (Pflichteinlage) noch nicht oder nicht vollständig erbracht hat. Nach der hier vertretenen Auffassung stehen sich der Gewinnanspruch des Gesellschafters einerseits und die Einlageforderung der Gesellschaft andererseits gegenüber. Es findet als keine automatische Verrechnung (Tilgung) statt. Für die Gesellschaft besteht ein **Leistungsverweigerungsrecht** (§ 122 Satz 2 Halbs. 2, § 161 Abs. 2 HGB). Unter den Voraussetzungen des § 389 f. BGB ist sowohl durch die Gesellschaft als auch durch den Gesellschafter die Aufrechnung möglich (s. Rz. 7.78 ff.). Mit der Feststellung des Jahresabschlusses ist also gleichzeitig die Ergebnisverwendung verbunden. Ein gesonderter Beschluss der Gesellschafterversammlung über die Gewinnverwendung (Ergebnisverwendung) ist folglich nicht erforderlich. Ein derartiger gesonderter Beschluss ist – wie in anderem Zusammenhang bereits erläutert (s. Rz. 7.52 f., 7.72 f., 7.74 f.) – nur notwendig, wenn der Gesellschaftsvertrag das ausdrücklich vorsieht oder gesellschaftsvertragliche Auszahlungsbeschränkungen bestehen

Auch im Fall des § 169 Abs. 1 HGB entsteht der Gewinnanspruch des Kommanditisten mit der Feststellung des Jahresabschlusses. Es besteht jedoch ein **Leistungsverweigerungsrecht** der Gesellschaft, soweit sein Kapitalanteil durch den ihm zugewiesenen Verlust (anteiligen Jahresfehlbetrag) unter den auf die vereinbarte Einlage (Pflichteinlage) geleisteten Betrag herabgemindert ist oder durch die Auszahlung des Gewinns unter diesen Betrag herabgemindert werden würde (s. Rz. 7.84).

Für den Gesellschafter stellt sich die Frage, zu welchem Zeitpunkt er seinen **Gewinnanspruch** (Auszahlungsanspruch) aktivieren muss oder darf, wenn er Kaufmann ist und die gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften (§§ 238 ff. HGB) zu beachten hat. Für die Bilanzierung (Aktivierung) des Gewinnanspruchs ist grundsätzlich ein **Rechtsanspruch** erforderlich; das entspricht dem Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 HGB). Der Gewinnanspruch und der damit verbundene Auszahlungsanspruch des Gesellschafters entsteht mit dem Beschluss der Gesellschafterversammlung über die Feststellung des Jahresabschlusses (§ 121, § 161 Abs. 2 HGB). Der Beschluss der Gesellschafterversammlung über die Feststellung des Jahresabschlusses liegt zwar zeitlich nach dem jeweiligen Bilanzstichtag und hat zudem konstitutive Bedeutung. Er wirkt insoweit nicht auf den Bilanzstichtag zurück; es handelt sich um eine wertbegründende Tatsache. Danach dürfte der Gesellschafter seinen Gewinnanspruch erst im folgenden Geschäftsjahr aktivieren. Unter bestimmten Voraussetzungen genügt jedoch eine hinreichende **Konkretisierung des Gewinnanspruchs** des Gesellschafters, um dem Realisationsprinzip zu entsprechen.²⁰³ Bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist die hinreichende Konkretisierung des Gewinnanspruchs jedenfalls gegeben, wenn der Jahresabschluss der Personenhandelsgesellschaft im Zeitpunkt der Aufstellung und Feststellung des

203 IDW RS HFA 18 Ziff. 4. (12).

Jahresabschlusses beim Gesellschafter aufgestellt, ggf. geprüft und festgestellt ist (§ 121, § 161 Abs. 2 HGB).²⁰⁴ Der Beschluss über die Feststellung des Jahresabschlusses spiegelt insoweit – korrespondierend zur Zuordnung des anteiligen Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrags zum Gesellschafter durch Zuschreibung (Gutschrift) zu seinem Kapitalanteil oder Abschreibung (Belastung) von seinem Kapitalanteil – die Verhältnisse zum Ende des abgelaufenen Geschäftsjahres wider. Das ergibt sich nach der gesetzlichen Regelung daraus, dass der anteilige Gewinn (Jahresüberschuss) dem Kapitalanteil des Gesellschafters zugeschrieben und dadurch ihm in dem Geschäftsjahr, in dem er entstanden ist, zugeordnet wird (§ 120 Abs. 2 Halbs. 1, § 161 Abs. 2 HGB). Das gilt umso mehr, wenn die GmbH & Co. KG nach der hier vertretenen Auffassung die mit dem Gewinnanspruch des Gesellschafters korrespondierende Verbindlichkeit – abweichend von der gesetzlichen Regelung – bereits in dem Jahresabschluss des Geschäftsjahres ausweist, in dem der Gewinn (Jahresüberschuss) entstanden ist (s. Rz. 7.82). Auch in diesem Fall ergibt sich eine individuelle Zuordnung des anteiligen Gewinns (Jahresüberschusses) zu dem einzelnen Gesellschafter, und zwar als Verbindlichkeit. Das entspricht auch vielfach der gesellschaftsrechtlichen Vertragspraxis. Neben der **individuellen Zuordnung** des anteiligen Gewinns (Jahresüberschusses) ist entscheidend, dass bei Personenhandelsgesellschaften nach der gesetzlichen Regelung und der damit vielfach übereinstimmenden gesellschaftsrechtlichen Vertragspraxis – anders als bei Kapitalgesellschaften – kein gesonderter Beschluss der Gesellschafterversammlung über die Ergebnisverwendung und die Auszahlung des Gewinns (Jahresüberschusses) erforderlich ist (§ 121, § 161 Abs. 2 HGB). Unter den genannten Voraussetzungen ist daher eine Bilanzierung (Aktivierung) des Gewinnanspruchs beim Gesellschafter zumindest zulässig, wenn auch nicht zwingend. Der Gesellschafter darf also seinen Gewinnanspruch bereits zum Ende des laufenden Geschäftsjahres aktivieren. Insofern besteht ein ungeschriebenes handelsrechtliches Aktivierungswahlrecht. Dies ermöglicht eine **phasengleiche Erfassung des Gewinnanteils** und damit eine **parallele bilanzielle Behandlung** bei der Personenhandelsgesellschaft einerseits und dem Gesellschafter andererseits. Das gilt insbesondere, wenn die GmbH & Co. KG den anteiligen Gewinn (Jahresüberschuss) bereits in ihrem Jahresabschluss als Verbindlichkeit gegenüber dem einzelnen Gesellschafter ausweist. Das entspricht auch der steuerrechtlichen Rechtslage, nach der der Anteil des Gesellschafters (Mitunternehmers) am steuerlichen Gewinn oder Verlust der Mitunternehmerschaft nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 1 EStG diesem mit dem Ablauf des Wirtschaftsjahres zugerechnet wird (§ 4a Abs. 1 Satz 1 und 2 Nr. 2 und Abs. 2 Nr. 2 EStG).

- 7.183 Eine **Bilanzierung** (Aktivierung) beim Gesellschafter zum Ende des laufenden Geschäftsjahres **scheidet aus**, wenn bei der Personengesellschaft ein gesonderter Beschluss über die Gewinnverwendung (Ergebnisverwendung) und ggf. Auszahlung erforderlich ist. Das Gleiche gilt, soweit der Jahresüberschuss bei der Personengesellschaft nach dem Gesellschaftsvertrag in eine Rücklage einzustellen ist. Die Aktivierung des Gewinnanspruchs durch den Gesellschafter ist ferner unzulässig, wenn gesellschaftsvertragliche oder gesetzliche Auszahlungsbeschränkungen bestehen.²⁰⁵ Gesetzliche Auszahlungsbeschränkungen bestehen gemäß § 122 Satz 2, § 161 Abs. 2 HGB und § 169 Abs. 1 HGB. Der Gewinnanspruch des Gesellschafters entsteht in diesen Fällen zwar, es besteht jedoch jeweils ein Leistungsverweigerungsrecht der Gesellschaft (s. Rz. 7.78, 7.84). Der Anteil des Gesellschafters am Jahresfehlbetrag (Verlust) der Personengesellschaft hat bei ihm handelsrechtlich unmittelbar keine Auswirkung; etwas anderes gilt im Fall der Wertminderung der Finanzanlage, so dass sich die Frage stellt, ob eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen ist (§ 253 Abs. 3 Satz 5 und 6 HGB; s. Rz. 7.49).

204 IDW RS HFA 18 Ziff. 4. (12); Ziff. 4.1. (14 f.).

205 IDW RS HFA 18 Ziff. 4.2. (20 f.).

II. Ergebnisverwendung

Der Beschluss der Gesellschafterversammlung der Komplementär-GmbH über die Ergebnisverwendung (§ 46 Nr. 1, § 29 Abs. 1 und 2 GmbHG) bedarf der Mehrheit der abgegebenen Stimmen (§ 47 Abs. 1 GmbHG). Er hat – wie bereits erläutert – keine große praktische Bedeutung (s. Rz. 7.178). Wenn bei einer GmbH & Co. KG nach dem Gesellschaftsvertrag ein gesonderter Beschluss über die Ergebnisverwendung erforderlich ist, bedarf es eines einstimmigen Beschlusses der Gesellschafterversammlung (§ 161 Abs. 2, § 109 Abs. 3 HGB). Eine davon abweichende Regelung im Gesellschaftsvertrag – die Beschlussfassung mit einfacher oder qualifizierter **Mehrheit** – ist zulässig (§ 161 Abs. 2, § 109 Abs. 4 Halbs. 1 HGB). Eine allgemein für die Beschlussfassung in der Gesellschafterversammlung der GmbH & Co. KG geltende Mehrheitsregelung reicht aus (s. Rz. 7.173).²⁰⁶ Zuständiges Organ ist die Gesellschafterversammlung, sofern der Gesellschaftsvertrag nicht etwas anderes regelt. 7.184

Wenn bei einer GmbH & Co. KG nach dem Gesellschaftsvertrag ein gesonderter Beschluss über die Ergebnisverwendung erforderlich ist oder Rücklagen gebildet werden sollen, stellt sich die Frage, ob dadurch das **Gewinnbezugsrecht** der Gesellschafter beeinträchtigt wird (s. Rz. 7.178); das gilt insbesondere für Minderheitsgesellschafter und die nicht an der Geschäftsführung der GmbH & Co. KG beteiligten Kommanditisten (§ 164 Halbs. 1 HGB). Es stellt sich also dasselbe Problem wie bei der Feststellung des Jahresabschlusses, mit der gleichzeitig die Ergebnisverwendung verbunden ist (s. Rz. 7.174). Insofern gelten auch dieselben Überlegungen. Je nach dem Umfang der Bildung von Rücklagen oder Beschränkungen der Auszahlungen an die Gesellschafter ist eine **sachliche Rechtfertigung** im Interesse der Gesellschaft erforderlich; es bedarf darüber hinaus – als Ausfluss der gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht – einer **Abwägung** zwischen dem Interesse der Gesellschaft an der Stärkung ihres Eigenkapitals und ihrer Finanzkraft (Thesaurierungsinteresse) einerseits und dem Interesse der Gesellschafter an einer Auszahlung des anteiligen Jahresüberschusses (Ausschüttungsinteresse) andererseits. Zumindest muss die Auszahlung in Höhe der – ggf. pauschaliert ermittelten – Steuern (Einkommen- oder Körperschaftsteuer) gewährleistet sein, die auf den Gewinnanteil (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 1 EStG) des einzelnen Gesellschafters entfallen.²⁰⁷ Das gilt umso mehr, als die Steuerbelastung beim Gesellschafter (Mitunternehmer) unabhängig von dem Gewinneinbehalt oder der Auszahlung des steuerlichen Gewinns eintritt. 7.185

H. Exkurs: E-Bilanz

Nach § 5b Abs. 1 Satz 1 EStG sind u.a. Gewerbetreibende verpflichtet, der Finanzverwaltung den Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung **elektronisch zu übermitteln** (sog. E-Bilanz). Enthält die Bilanz Ansätze oder Beträge, die den steuerrechtlichen Vorschriften nicht entsprechen, so sind diese durch Zusätze oder Anmerkungen – durch eine steuerliche Überleitungsrechnung – den steuerrechtlichen Vorschriften anzupassen und ebenfalls elektronisch zu übermitteln (§ 5b Abs. 1 Satz 2 EStG). Der Steuerpflichtige kann stattdessen auch eine den steuerrechtlichen Vorschriften entsprechende Bilanz (Steuerbilanz) elektronisch einreichen (§ 5b Abs. 1 Satz 3 EStG). Bei elektronischer Einreichung einer Überleitungsrechnung nach § 5b Abs. 1 Satz 2 EStG muss sich diese nach Auffassung der Finanzverwaltung auf die Bilanz und 7.186

²⁰⁶ Grunewald in MünchKomm. zum HGB, 5. Aufl. 2022, § 167 HGB Rz. 11; offenlassend Hennrichs in Schäfer, Das neue Personengesellschaftsrecht, § 11 Rz. 51, 71.

²⁰⁷ Vgl. Priester in MünchKomm. zum HGB, 5. Aufl. 2022, § 122 HGB Rz. 58 ff. m.w.N.

§ 9

Auflösung und Liquidation

A. Gesellschaftsrecht (Lücke) 9.1 I. Auflösung 9.4 1. Gesetzliche Auflösungsgründe . . 9.5 a) Zeitablauf 9.6 b) Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft 9.7 c) Gerichtliche Entscheidung über einen Auflösungsantrag 9.10 d) Auflösungsbeschluss 9.16 e) Ablehnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse . . 9.20 f) Löschung wegen Vermögenslosigkeit 9.21 2. Weitere Auflösungsgründe 9.24 a) Gesellschaftsvertragliche Auflösungsgründe 9.25 b) Zweckerreichung und Unmöglichkeit des Gesellschaftszwecks 9.26 c) Auflösung der Komplementär-GmbH 9.27 d) Ausscheiden der Komplementär-GmbH 9.29 e) Übergang des Gesellschaftsvermögens auf den letzten Gesellschafter 9.31 f) Formwechsel oder Verschmelzung der Komplementär-GmbH 9.32 3. Rechtsfolgen der Auflösung . . . 9.35 4. Anmeldung zum Handelsregister 9.38 5. Fortsetzung der Gesellschaft . . . 9.42 II. Liquidation 9.45 1. Liquidation der Kommanditgesellschaft 9.48 a) Liquidatoren 9.49 b) Durchführung der Liquidation 9.61 c) Schlussabrechnung und -verteilung 9.68 d) Bilanzierung 9.75 aa) Externe Rechnungslegung 9.76 bb) Interne Rechnungslegung 9.79 e) Gesellschafterausgleich 9.81	f) Vollbeendigung und Handelsregisteranmeldung 9.82 2. Liquidation der Komplementär-GmbH 9.87 a) Auflösungsgründe 9.88 b) Liquidatoren, Handelsregisteranmeldung und Firmenzusatz 9.90 c) Durchführung der Liquidation 9.92 d) Bilanzierung 9.94 e) Beendigung der Liquidation 9.99 3. Verzahnung der Liquidation von KG und Komplementär-GmbH . 9.100 4. Vollbeendigung ohne Liquidation 9.102 a) Realteilung 9.103 b) Anwachsung 9.104 c) Umwandlung 9.106 B. Steuerrecht (Hoppe) I. Einkommensteuer 1. Vorbemerkungen 9.241 2. Betriebsveräußerung 9.247 3. Betriebsaufgabe 9.255 4. Allmähliche Abwicklung und Betriebseinstellung 9.262 5. Sonderfälle in Abgrenzung zur Betriebsaufgabe und allmählichen Abwicklung 9.265 6. Realteilung a) Definition, Anwendungsfälle und Abgrenzungen 9.271 b) Rechtsfolgen des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG 9.290 c) Gewinnrealisierende Realteilung 9.298 7. Weitere Aspekte von Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe a) Behandlung von Sonderbetriebsvermögen 9.306 b) Negative Kapitalkonten des Mitunternehmers 9.308 c) Einkünfte des Mitunternehmers nach Betriebsbeendigung 9.312 d) Veräußerungs-/Aufgabegewinn 9.315 e) Freibetrag 9.324
---	--

f) Ermäßigte Besteuerung . . .	9.328	II. Gewerbesteuer	9.336
g) Nachversteuerung in Fällen tarifbegünstigter thesaurierter Gewinne gem. § 34a EStG .	9.332	III. Umsatzsteuer	9.347
		IV. Grunderwerbsteuer	9.350

A. Gesellschaftsrecht

- 9.1 Auf dem Weg zu ihrem endgültigen Erlöschen durchläuft die GmbH & Co. KG verschiedene Stadien. Ausgangspunkt ist die **Auflösung**. Sie tritt mit der Verwirklichung des gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglich festgelegten Auflösungsstatbestandes ein. I.d.R. bedeutet die Auflösung noch nicht das sofortige Ende der GmbH & Co. KG, sondern nur, dass die Gesellschaft im Sinne einer Zweckänderung ihre werbende Tätigkeit einstellt und zur Abwicklungsgesellschaft wird.¹ Die Gesellschaft bleibt auch nach der Zweckänderung dasselbe Rechtssubjekt; die von ihr eingegangenen Rechtsverhältnisse bestehen unverändert fort.² Nur der Gesellschaftszweck ist jetzt auf Abwicklung gerichtet.

An die Auflösung schließt sich der Prozess der Abwicklung (**Liquidation**) an, d.h. die schwebenden Geschäfte müssen beendet, die Schulden müssen bezahlt und das Vermögen der Gesellschaft muss verwertet werden. Wenn nach Durchführung der Liquidation ein Vermögensüberschuss verbleibt, ist dieser an die Gesellschafter auszukehren. Erst wenn sämtliche Liquidationsgeschäfte abgeschlossen sind und ein etwa verbliebenes Vermögen unter den Gesellschaftern verteilt wurde, ist die Gesellschaft beendet (sog. **Vollbeendigung**).³ Mit der Vollbeendigung erlischt die GmbH & Co. KG und ihre Firma ist aus dem Handelsregister zu löschen. Die Streichung im Handelsregister ist nur deklaratorisch.

- 9.2 Eine besondere Art der Beendigung ist das zwangsweise herbeigeführte Ende der GmbH & Co. KG infolge einer Insolvenz. Ist die Gesellschaft überschuldet oder zahlungsunfähig, so verlangt die Rechtsordnung die **Eröffnung des Insolvenzverfahrens** über das Vermögen der Gesellschaft. Mit der Eröffnung des Verfahrens ist die Gesellschaft kraft Gesetzes aufgelöst. Es schließt sich eine besonderen Regeln unterworfenen Abwicklung (das Insolvenzverfahren) an, an deren Ende ebenfalls die Vollbeendigung der Gesellschaft steht (ausführlich zur Insolvenz der GmbH & Co. KG nachfolgend § 10, Rz. 10.1 ff.).
- 9.3 Es ist **strenge zu trennen** zwischen der Liquidation der **GmbH & Co. KG** einerseits und der Liquidation ihrer **Komplementär-GmbH** andererseits. Für beide Gesellschaften gelten unterschiedliche Regeln; jede Gesellschaft durchläuft ein eigenständiges Verfahren. Die Auflösung und Liquidation einer Personenhandelsgesellschaft richtet sich nach den §§ 138 ff. HGB. Wie für jede KG gelten diese Vorschriften auch für die GmbH & Co. KG.⁴ Davon zu unterscheiden sind Auflösung und Liquidation der Komplementär-GmbH, die nach den Regeln der §§ 60 ff. GmbHG erfolgen. Eine **Verknüpfung** dergestalt, dass die Auflösung der einen Gesellschaft zwingend auch die Auflösung der anderen nach sich zieht, sieht das Gesetz nicht vor. Auch im Übrigen sind die gesetzlichen Regelungen für die KG und die GmbH nicht aufeinander abgestimmt. Es empfiehlt sich daher, bei einer GmbH & Co. KG die Auflösung und Liquidati-

¹ Roth in Hopt, 42. Aufl. 2023, § 131 HGB Rz. 2.

² Salger in Reichert, GmbH & Co. KG, § 46 Rz. 1.

³ Zur Terminologie vgl. auch Schmid in MünchHdb. GesR, Bd. II, § 45 Rz. 10 ff.

⁴ Henze/Notz in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 177a HGB Anh. A Rz. 278.

on beider Gesellschaften durch entsprechende Regelungen in Gesellschaftsvertrag und Satzung zu koordinieren.

I. Auflösung

Als Auflösung wird die Verwirklichung eines gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglich festgelegten Tatbestandes bezeichnet, dessen Rechtsfolge die Liquidation der Gesellschaft ist. Durch die Auflösung ändert die GmbH & Co. KG ihren Gesellschaftszweck. **Aus der werbenden Gesellschaft wird eine Liquidationsgesellschaft**, deren Zweck allein auf die Abwicklung und Vollbeendigung der Gesellschaft gerichtet ist.⁵

9.4

1. Gesetzliche Auflösungsgründe

Die einzelnen Tatbestände, die von Gesetzes wegen zur Auflösung einer Personenhandels-gesellschaft führen, sind in § 138 Abs. 1 und Abs. 2 HGB aufgeführt. Zeitablauf (Abs. 1 Nr. 1), die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen (Abs. 1 Nr. 2), eine gerichtliche Entscheidung über einen Auflösungsantrag (Abs. 1 Nr. 3) und ein Auflösungsbeschluss der Gesellschafter (Abs. 1 Nr. 4) führen kraft Gesetzes zur Auflösung der Gesellschaft. Eine Gesellschaft, bei der keine natürliche Person persönlich haftender Gesellschafter ist, ist ferner aufgelöst, wenn ein Insolvenzverfahren über ihr Vermögen mangels Masse abgelehnt wird (Abs. 2 Nr. 1) und wenn sie gem. § 394 FamFG wegen Vermögenslosigkeit aus dem Handelsregister gelöscht wird. Die in § 138 Abs. 1 und Abs. 2 HGB genannten Auflösungsgründe sind nicht abdingbar; der Gesellschaftsvertrag kann aber weitere Auflösungsgründe bestimmen. Greifen mehrere Auflösungsgründe ein, so stehen diese unabhängig nebeneinander.⁶

9.5

Während ursprünglich wesentliche Veränderungen in der Person eines Gesellschafters stets die Auflösung der Gesellschaft zur Folge hatten, gilt seit dem Handelsrechtsreformgesetz das **Primat der Unternehmenserhaltung**. Grundsätzlich soll die Gesellschaft unter Ausscheiden des betroffenen Gesellschafters fortgesetzt werden.⁷ Nur noch die in § 138 Abs. 1 und Abs. 2 HGB genannten Tatbestände (dazu sogleich unter Rz. 9.6 ff.) führen zur Auflösung der Gesellschaft. Im Übrigen sind die ehemaligen Auflösungsgründe (Tod eines Gesellschafters, Insolvenz über das Vermögen eines Gesellschafters, Kündigung durch den Gesellschafter oder einen seiner Privatgläubiger, gerichtliche Entscheidung nach Ausschließungsklage) zu Ausscheidensgründen geworden (vgl. § 130 Abs. 1 HGB). Dem Primat der Erhaltung der Gesellschaft folgt seit dem MoPeG auch das Recht der BGB-Gesellschaft. Die neu gefassten §§ 729 ff., 735 ff. BGB sind größtenteils wortgleich aus dem HGB übernommen worden. Dieser Gleichlauf von BGB und HGB soll nach dem Willen des Gesetzgebers dem besseren Normverständnis dienen und erhielt daher gegenüber der sonst üblichen Verweisungstechnik des § 105 Abs. 3 HGB den Vorzug.⁸

Über § 161 Abs. 2 HGB gelten die in §§ 138 ff. HGB normierten Auflösungsgründe auch für die Kommanditgesellschaft und somit auch für die GmbH & Co. KG.

⁵ Richter in Koch, Personengesellschaftsrecht, 2024, § 138 HGB Rz. 1.

⁶ Roth in Hopt, 42. Aufl. 2023, § 131 HGB Rz. 5; K. Schmidt/Fleischer in MünchKomm. HGB, 5. Aufl. 2022, § 131 HGB Rz. 10.

⁷ Begründung zum Entwurf des HRefG, BT-Drucks. 13/8444 v. 29.8.1997, 41 u. 65.

⁸ Begründung zum RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635 v. 17.3.2021, 106.

a) Zeitablauf

- 9.6 Eine Gesellschaft, die nur für eine bestimmte Zeit eingegangen wurde, ist gem. § 138 Abs. 1 Nr. 1 HGB mit Ablauf dieser Zeit aufgelöst. Die Zeitdauer muss kalendermäßig bestimmt oder bestimmbar sein. Mit Zeitablauf ist die Gesellschaft automatisch aufgelöst. Der Befristung der Gesellschaft gleichzusetzen ist das Eingehen der Gesellschaft unter der auflösenden Bedingung des Eintritts eines bestimmten Ereignisses, dessen Eintritt gewiss, aber der Eintrittszeitpunkt ungewiss ist.⁹

Die Gesellschafter können die durch Zeitablauf aufgelöste Gesellschaft per Gesellschafterbeschluss fortsetzen (dazu sogleich unter Rz. 9.42). Setzen die Gesellschafter nach Zeitablauf die Gesellschaft stillschweigend fort, so gilt sie als auf unbestimmte Zeit eingegangen. Alternativ können die Gesellschafter die Auflösung auch dadurch verhindern, dass sie durch eine vorherige Änderung des Gesellschaftsvertrages den Auflösungsstermin hinausschieben oder die Befristung gänzlich aufheben.

b) Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft

- 9.7 Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen führt gem. § 138 Abs. 1 Nr. 2 HGB zur Auflösung der GmbH & Co. KG. Anknüpfungspunkt ist nicht schon die materielle Insolvenzreife der Gesellschaft, sondern erst der Beschluss des Gerichts über die Eröffnung des Verfahrens.¹⁰ Auch der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens (§ 13 InsO), die Anordnung von Sicherungsmaßnahmen oder die Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters (§§ 21, 22 InsO) stellen keine Auflösungsgründe dar.¹¹ Erst der Eröffnungsbeschluss verwirklicht den gesetzlichen Tatbestand. Wird auf die sofortige Beschwerde der Gesellschaft (§ 34 Abs. 2, § 6 InsO) der Beschluss über die Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufgehoben, so lässt dies i.S. einer auflösenden Bedingung die Auflösung der Gesellschaft entfallen.¹²

Wird die Eröffnung des Insolvenzverfahrens nach § 26 InsO mangels einer die Kosten des Verfahrens deckenden Masse abgelehnt, ist dies kein Fall des § 138 Abs. 1 Nr. 2 HGB. Vielmehr richtet sich die Auflösung dann nach § 138 Abs. 2 Nr. 1 HGB (dazu sogleich unter Rz. 9.20).

Die bloße **Vermögenslosigkeit** der Gesellschaft führt nicht zu ihrer Auflösung¹³ (s. aber zu Löschung wegen Vermögenslosigkeit Rz. 9.21 ff.).

- 9.8 Die Auswirkungen der Insolvenz gehen über die Rechtsfolge der „normalen“ Auflösung weit hinaus. Eine Vielzahl von Spezialproblemen, angefangen bei der Feststellung der Insolvenzgründe über die Pflicht zur Beantragung des Insolvenzverfahrens bis hin zu den gesetzlichen Sanktionen, gilt es zu beachten (vgl. zur Insolvenz im Einzelnen § 10, Rz. 10.1 ff.).
- 9.9 Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters führt nicht zur Auflösung der GmbH & Co. KG, sondern nach § 130 Abs. 1 Nr. 3 HGB zum Ausscheiden des betroffenen Gesellschafters.

9 Richter in Koch, Personengesellschaftsrecht, 2024, § 138 HGB Rz. 5; Roth in Hopt, 42. Aufl. 2023, § 131 HGB Rz. 11.

10 Richter in Koch, Personengesellschaftsrecht, 2024, § 138 HGB Rz. 6.

11 Kindler in Koller/Kindler/Roth/Drüen, § 131 HGB Rz. 4.

12 Roth in Hopt, 42. Aufl. 2023, § 131 HGB Rz. 13.

13 BGH v. 25.11.1981 – VIII ZR 299/80, BGHZ 82, 326.

c) Gerichtliche Entscheidung über einen Auflösungsantrag

Eine Personenhandelsgesellschaft kann gem. § 138 Abs. 1 Nr. 3 HGB durch gerichtliche Entscheidung aufgelöst werden. Der Auflösungsgrund des § 138 Abs. 1 Nr. 3 HGB betrifft den in § 139 HGB geregelten Fall der **Auflösungsklage**. Danach kann das Gericht auf Antrag eines Gesellschafters die Auflösung der Gesellschaft aussprechen. Voraussetzung dafür ist, dass ein **wichtiger Grund** vorliegt, der dem antragstellenden Gesellschafter unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls und unter Abwägung der beiderseitigen Interessen die Fortsetzung der Gesellschaft unzumutbar macht, weil die Förderung des gemeinsamen Zwecks wegen wirtschaftlicher oder in der Person eines Gesellschafters liegender Umstände dauerhaft schwer beeinträchtigt ist und die Fortsetzung der Gesellschaft bis zum nächsten Kündigungstermin nicht abgewartet werden kann.¹⁴ 9.10

Ob ein **wichtiger Grund** zur Auflösung der Gesellschaft gegeben ist, hängt von der Abwägung der Umstände des Einzelfalls ab. Der Gesellschaftszweck muss jedenfalls nachhaltig beeinträchtigt und eine Fortsetzung der Gesellschaft – selbst auf Zeit – muss für die Gesellschafter unzumutbar sein.¹⁵ Die Gesamtheit der Umstände ist im Sinne einer umfassenden Interessenabwägung zu würdigen. Die Auflösung darf danach nur die ultima ratio sein. Ein wichtiger Grund kann z.B. vorliegen bei einem irreparablen Zerwürfnis der Gesellschafter untereinander¹⁶ oder wenn ein Gesellschafter eine ihm nach dem Gesellschaftsvertrag obliegende Pflicht verletzt. Zwar werden in § 139 Abs. 1 Satz 2 HGB nur die vorsätzliche oder grob fahrlässige Pflichtverletzung erwähnt, es können aber ggf. auch leicht fahrlässige oder schuldlose Verstöße einen Auflösungsgrund darstellen.¹⁷ Als Pflichtverletzungen kommen u.a. Verweigerung des geschuldeten Arbeitseinsatzes, geschäftsschädigende Handlungen oder Unfähigkeit zur ordnungsgemäßen Geschäftsführung in Betracht. Der wichtige Grund muss nicht in der Person eines Gesellschafters liegen. Als wichtiger Grund anerkannt wurde bspw. auch die dauerhafte Unrentabilität des Unternehmens.¹⁸ Wird ein minderjähriger Gesellschafter volljährig, so ist dies gem. § 105 Abs. 3 HGB i.V.m. § 725 Abs. 4 BGB für diesen aus Gründen der Minderjährigenhaftungsbegrenzung ebenfalls ein wichtiger, die Auflösungsklage rechtfertigender Grund.¹⁹ Ein wichtiger Grund i.S.d. § 139 HGB ist bei der GmbH & Co. KG zudem die Auflösung der Komplementär-GmbH (s. dazu Rz. 9.27 ff.). Zweckerreichung oder das Unmöglichwerden des Gesellschaftszwecks führen nicht zur automatischen Auflösung der Personenhandelsgesellschaft.²⁰ Vielmehr können die Gesellschafter einen neuen Zweck vereinbaren. Geschieht dies nicht, so kann jeder Gesellschafter Auflösungsklage nach § 139 HGB erheben. 9.11

Das Recht zur Auflösungsklage kann im **Gesellschaftsvertrag** weder ausgeschlossen noch beschränkt werden (§ 139 Abs. 2 HGB). Das bedeutet auch, dass die Voraussetzungen für das Vorliegen eines wichtigen Grundes gesellschaftsvertraglich zwar abgemildert, nicht aber ver- 9.12

14 Anders im Recht der GbR, wo § 731 BGB dem Gesellschafter bei Vorliegen eines wichtigen Grundes das Recht zur außerordentlichen fristlosen Kündigung gibt.

15 BGH v. 8.7.1976 – II ZR 34/75, WM 1976, 1030; BGH v. 15.9.1997 – II ZR 97/96, NJW 1998, 146; Roth in Hopt, 42. Aufl. 2023, § 133 HGB Rz. 5 m.w.N.

16 BGH v. 30.11.1951 – II ZR 109/51, BGHZ 4, 108 (113). Teilw. wird zusätzlich gefordert, dass sich das Zerwürfnis negativ auf die innerbetrieblichen Belange auswirken muss, s. BGH v. 15.9.1997 – II ZR 97/96, ZIP 1997, 1919.

17 Roth in Hopt, 42. Aufl. 2023, § 133 HGB Rz. 8.

18 BGH v. 17.12.1959 – II ZR 81/59, NJW 1960, 434.

19 Behnke, NJW 1998, 3082.

20 BGH v. 12.5.1977 – II ZR 89/75, BGHZ 69, 162; Roth in Hopt, 42. Aufl. 2023, § 131 HGB Rz. 10.

schärft werden dürfen.²¹ Der Gesellschaftsvertrag kann aber klarstellend regeln, dass bestimmte Umstände stets einen wichtigen Grund i.S.v. § 139 HGB darstellen und dass die Auflösung nicht nur durch Klage, sondern auch durch Kündigung herbeigeführt werden kann. Ist nicht explizit geregelt, dass eine Kündigung die Auflösung zur Folge hat, so führt die Kündigung gem. § 130 Abs. 1 Nr. 2 HGB nur zum Ausscheiden des Kündigenden. Dies gilt auch dann, wenn mehrere Gesellschafter oder gar die Mehrheit der Gesellschafter ihre Mitgliedschaft kündigen.²²

- 9.13 Die Erhebung der Auflösungsklage ist nicht an bestimmte Fristen gebunden.²³ Allerdings kann ein Gesellschafter sein **Klagerecht verwirken**, wenn er nach Eintritt des wichtigen Grundes mit der Klageerhebung zu lange zögert und den Eindruck vermittelt, der wichtige Grund sei doch nicht so schwerwiegend oder er halte trotz des wichtigen Grundes an der werbenden Gesellschaft fest.²⁴ Auch die nachträgliche Billigung oder Verzeihung eines Fehlverhaltens lassen den wichtigen Grund entfallen.
- 9.14 Klageberechtigt ist jeder Gesellschafter einzeln einschließlich der Komplementär-GmbH.²⁵ Die Klage ist gegen alle anderen Gesellschafter und nicht gegen die Gesellschaft zu richten. Haben sich Gesellschafter bereits außergerichtlich verbindlich mit der Auflösung einverstanden erklärt, so müssen sie nicht mitverklagt werden.²⁶ Allerdings sollten von ihnen entsprechende Unterwerfungserklärungen eingeholt werden.²⁷ Da die Entscheidung über die Auflösung nur einheitlich für und gegen alle Gesellschafter ergehen kann, sind die verklagten Gesellschafter in dem Verfahren notwendige Streitgenossen (§ 62 ZPO).²⁸ Die Auflösungsklage kann auch als Widerklage erhoben werden, bspw. wenn gegen den Gesellschafter gerichtlich der Ausschluss oder die Einziehung betrieben wird. Maßgeblicher Zeitpunkt für das Vorliegen des wichtigen Grundes ist der Schluss der mündlichen Verhandlung.²⁹ Die Auflösung der Gesellschaft tritt mit Rechtskraft des Urteils ein.³⁰ Statt des ordentlichen Rechtswegs kann der Gesellschaftsvertrag für die Entscheidung über die Auflösungsklage die Zuständigkeit eines Schiedsgerichts vorsehen.
- 9.15 Die Auflösung der Gesellschaft kann nur die **ultima ratio** sein.³¹ Die Auflösungsklage hat keinen Erfolg, wenn den Belangen des Auflösungsklägers in einer für ihn zumutbaren Weise durch eine für die anderen Gesellschafter weniger einschneidenden Maßnahme Rechnung ge-

21 K. Schmidt/Fleischer in MünchKomm. HGB, 5. Aufl. 2022, § 133 HGB Rz. 67 f.

22 BGH v. 7.4.2008 – II ZR 3/06, ZIP 2008, 1075; BGH v. 7.4.2008 – II ZR 181/04, NZG 2008, 623.

23 Salger in Reichert, GmbH & Co. KG, § 46 Rz. 39. Eine Ausnahme bildet die auf § 725 Abs. 4 BGB gestützte Klage des volljährig gewordenen Gesellschafters. Diese ist innerhalb von drei Monaten ab dem Zeitpunkt zu erheben, zu dem der volljährig Gewordene Kenntnis von seiner Gesellschaftserstellung erlangt hat oder erlangt haben musste.

24 Schmid in MünchHdb. GesR, Bd. II, § 45 Rz. 49 und 69; K. Schmidt/Fleischer in MünchKomm. HGB 5. Aufl. 2022, § 133 HGB Rz. 43.

25 K. Schmidt/Fleischer in MünchKomm. HGB, 5. Aufl. 2022, § 133 HGB Rz. 47.

26 BGH v. 15.9.1997 – II ZR 97/96, NJW 1998, 146.

27 Salger in Reichert, GmbH & Co. KG, § 46 Rz. 43.

28 BGH v. 15.9.1997 – II ZR 97/96, NJW 1998, 146.

29 Salger in Reichert, GmbH & Co. KG, § 46 Rz. 46.

30 BGH v. 17.12.1959 – II ZR 32/59, BGHZ 31, 295; Schmid in MünchHdb. GesR, Bd. II, § 45 Rz. 71.

31 Salger in Reichert, GmbH & Co. KG, § 46 Rz. 40; K. Schmidt/Fleischer in MünchKomm. HGB, 5. Aufl. 2022, § 133 HGB Rz. 13.

tragen werden kann.³² Das Gericht kann daher – wenn die Fortsetzung nur für einen Gesellschafter unzumutbar ist oder der wichtige Grund nur in der Person eines Gesellschafters begründet liegt – auf Antrag der übrigen Gesellschafter **statt der Auflösung die Ausschließung** dieses einen Gesellschafters aussprechen bzw. bei einer zweigliedrigen Gesellschaft ein **Übernahmerecht** eines Gesellschafters vorsehen.³³ Bisweilen wird auch schon die Entziehung der Geschäftsführungs- oder Vertretungsbefugnis oder eine Änderung des Gesellschaftsvertrages das gegenüber der Auflösung mildere Mittel sein.

d) Auflösungsbeschluss

Gem. § 138 Abs. 1 Nr. 4 HGB wird die Gesellschaft durch einen Auflösungsbeschluss der Gesellschafter aufgelöst. Es liegt in der Privatautonomie der Gesellschafter, jederzeit die Auflösung ihrer Gesellschaft auf einen beliebigen (zukünftigen) Zeitpunkt beschließen zu können. Da es sich bei der Auflösung um eine **Vertragsänderung** (Zweckänderung) handelt, bedarf dieser Beschluss grundsätzlich der **Einstimmigkeit** (§ 109 Abs. 2, § 161 Abs. 2 HGB).³⁴ Wollen die Gesellschafter davon abweichen, so können sie im Gesellschaftsvertrag eine andere Mehrheit vorsehen.³⁵ Es empfiehlt sich in diesem Fall, im Gesellschaftsvertrag ausdrücklich zu regeln, welche Mehrheit für den Auflösungsbeschluss erforderlich und ausreichend ist. Dabei ist zu beachten, dass gem. § 140 HGB ein Mindestquorum von drei Viertel der abgegebenen Stimmen nicht unterschritten werden darf. Aus der gesellschaftlicher Treuepflicht kann sich im Einzelfall die Verpflichtung ergeben, einer notwendigen Auflösung zuzustimmen.³⁶ Von der Zustimmung Dritter darf der Auflösungsbeschluss nicht abhängig gemacht werden.

9.16

Gestaltungshinweis:

Belässt man es bei der GmbH & Co. KG für den Auflösungsbeschluss bei dem gesetzlichen Einstimmigkeitsprinzip, führt dies zu Friktionen mit der Rechtslage bei der Komplementär-GmbH, denn § 60 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG lässt für den Auflösungsbeschluss bei der GmbH eine **Mehrheit von drei Vierteln** genügen. Um den gewollten Gleichklang bei beiden Gesellschaften zu verwirklichen, sind für die Auflösungsbeschlüsse vertraglich die gleichen Mehrheiten festzulegen.³⁷ In den KG-Vertrag sollte daher eine Regelung aufgenommen werden, die den Beschluss über die Auflösung der GmbH & Co. KG an die gleiche Mehrheit knüpft, wie sie für den Beschluss über die Auflösung der Komplementär-GmbH erforderlich ist. Natürlich kann auch umgekehrt verfahren werden; wenn es im Interesse der Gesellschafter liegt, die Gesellschaften nur bei **Zustimmung aller Gesellschafter** aufzulösen, dann müsste eine Regelung in den GmbH-Vertrag aufgenommen werden, wonach abweichend von § 60 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG für die Auflösung der GmbH ein einstimmiger Gesellschafterbeschluss erforderlich ist.

9.17

Der Auflösungsbeschluss kann bei der KG formlos und auch konkludent gefasst werden.³⁸ Melden alle Gesellschafter zusammen die Auflösung der GmbH & Co. KG zur Eintragung in das Handelsregister an, ohne dass eine ausdrückliche Beschlussfassung vorangegangen ist und auch kein anderer Auflösungsgrund vorliegt, so ist darin zugleich ein **konkludenter Auf-**

9.18

32 OLG Naumburg v. 5.4.2012 – 2 U 106/11, GmbHR 2012, 804 = ZIP 2012, 2348; BGH v. 15.4.1985 – II ZR 274/83, GmbHR 1985, 297 = NJW 1985, 1901.

33 BGH v. 14.5.1952 – II ZR 40/51, BGHZ 6, 113.

34 Lorz in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 131 HGB Rz. 14.

35 OLG Hamm v. 26.10.1988 – 8 U 21/88, GmbHR 1989, 295.

36 BGH v. 17.12.1959 – II ZR 81/59, NJW 1960, 434; Lorz in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 131 HGB Rz. 15.

37 Vgl. K. Schmidt, GmbHR 1980, 261 (262 f.).

38 Kindler in Koller/Kindler/Roth/Drüen, § 131 HGB Rz. 3.

lösungsbeschluss zu sehen.³⁹ Grundsätzlich stellen die Veräußerung, die Verpachtung oder die Einstellung des Geschäftsbetriebs keinen Auflösungsstatbestand dar. Ein Auflösungsbeschluss kann in einem Gesellschafterbeschluss über die vollständige Einstellung der Tätigkeit oder die Veräußerung des Unternehmens nur dann gesehen werden, wenn Anhaltspunkte vorliegen, aus denen folgt, dass die Gesellschafter die KG nicht fortsetzen wollen.⁴⁰ Dem Auflösungsbeschluss müssen die Tatsache der Auflösung und der Zeitpunkt, ab dem die Gesellschaft zur Abwicklungsgesellschaft wird, zu entnehmen sein.⁴¹ Er kann aufschiebend von dem Eintritt einer Bedingung abhängig gemacht werden.⁴² Der Auflösungsbeschluss bei der KG erstreckt sich, selbst bei Personenidentität, im Zweifel nicht auch auf die Komplementär-GmbH (siehe dazu Rz. 9.37).

- 9.19 Ob die Mitwirkung eines geschäftsunfähigen oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkten Gesellschafters an einem Auflösungsbeschluss der Genehmigung durch das **Familiengericht** bedarf, ist umstritten. Nach der streng am Wortlaut des § 1822 Nr. 3 BGB a.F. orientierten Ansicht des BGH ist eine Genehmigung nicht erforderlich.⁴³ Im Schrifttum hingegen wird z.T. eine Genehmigung für erforderlich gehalten⁴⁴ oder es wird empfohlen jedenfalls aus Sicherheitsgründen eine familiengerichtliche Genehmigung einzuholen.⁴⁵ Ist der gesetzliche Vertreter oder Vormund ebenfalls Gesellschafter oder Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, so ist ein **Ergänzungspfleger** zu bestellen.
- 9.19a Lebt ein Gesellschafter im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft und stellt die KG-Beteiligung (nahezu) sein ganzes Vermögen dar, so benötigt er gem. § 1365 Abs. 1 BGB für den Auflösungsbeschluss die **Einwilligung seines Ehegatten**.⁴⁶

e) Ablehnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse

- 9.20 Gem. § 138 Abs. 2 Nr. 1, § 161 Abs. 2 HGB ist eine GmbH & Co. KG mit der Rechtskraft des Beschlusses aufgelöst, mit dem die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen mangels einer die Kosten des Verfahrens deckenden Masse nach § 26 Abs. 1 Satz 1 InsO abgelehnt worden ist. Die Ablehnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse führt jedoch nur dann zur Auflösung der Gesellschaft, wenn – wie im Regelfall – neben der Komplementär-GmbH weder eine natürliche Person noch eine rechtsfähige Personengesellschaft (also eGbR, Partnerschaftsgesellschaft, OHG oder KG) mit einer natürlichen Person als persönlich haftendem Gesellschafter an der GmbH & Co. KG beteiligt ist (vgl. § 138 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 und Satz 2 HGB).

39 OLG Köln v. 28.8.1978 – 2 Wx 137/72, DNotZ 1979, 54.

40 OLG Hamm v. 26.10.1988 – 8 U 21/88, GmbHR 1989, 295.

41 Schmid in MünchHdb. GesR, Bd. II, § 45 Rz. 36.

42 Salger in Reichert, GmbH & Co. KG, § 46 Rz. 18.

43 BGH v. 20.9.1962 – II ZR 209/61, BGHZ 38, 26 und BGH v. 22.9.1969 – II ZR 144/68, BGHZ 52, 316.

44 So bspw. von K. Schmidt/Fleischer in MünchKomm. HGB, 5. Aufl. 2022, § 131 HGB Rz. 18.

45 Lorz in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 131 HGB Rz. 16; Salger in Reichert, GmbH & Co. KG, § 46 Rz. 21; Weiß in Münchener AnwaltsHdb. Personengesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2023, § 25 Rz. 18.

46 Kindler in Koller/Kindler/Roth/Drüen, § 131 HGB Rz. 3; Schmid in MünchHdb. GesR, Bd. II, § 45 Rz. 40. A.A. Weiß in Münchener AnwaltsHdb. Personengesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2023, § 25 Rz. 19.

f) Löschung wegen Vermögenslosigkeit

Die bloße Vermögenslosigkeit einer Gesellschaft, also allein das Fehlen eines verwertbaren Aktivvermögens, bewirkt für sich weder deren Beendigung noch ihre Auflösung. Allerdings kann eine vermögenslose Gesellschaft gem. § 394 Abs. 4 FamFG von Amts wegen im Handelsregister gelöscht werden. Die Löschung wegen Vermögenslosigkeit führt gem. § 138 Abs. 2 Nr. 2, § 161 Abs. 2 HGB zur Auflösung und gleichzeitigen Vollbeendigung der GmbH & Co. KG. Voraussetzung dafür ist allerdings, dass **sowohl bei der KG als auch bei der Komplementär-GmbH** der Tatbestand der Vermögenslosigkeit gegeben ist (§ 394 Abs. 4 Satz 2 FamFG). Erforderlich ist ferner, dass an der GmbH & Co. KG – wie üblich – weder unmittelbar noch mittelbar eine natürliche Person als persönlich haftender Gesellschafter beteiligt ist (vgl. § 138 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 HGB, § 394 Abs. 2 Satz 3 FamFG). 9.21

Die Löschung erfolgt **von Amts wegen** oder auf Antrag der Steuerbehörde. Alle Übrigen, insbesondere Geschäftsführer, Gesellschafter und Gläubiger der Gesellschaft, können die Löschung nach § 394 FamFG nur anregen.⁴⁷ Ein Recht auf Löschung besteht insoweit nicht. 9.22

Ist die Gesellschaft tatsächlich vermögenslos, so ist sie mit ihrer Löschung **gleichzeitig aufgelöst und vollbeendet**. Eine Liquidation findet dann mangels einer verteilungsfähigen Masse nicht statt.⁴⁸ Sollte sich nach der Löschung herausstellen, dass die Gesellschaft doch noch über verteilungsfähiges Vermögen verfügt, so ist die Gesellschaft noch nicht beendet und muss noch liquidiert werden (§ 143 HGB). Die bereits erfolgte Löschung im Handelsregister steht der dann noch durchzuführenden Liquidation nicht entgegen. 9.23

2. Weitere Auflösungsgründe

§ 138 Abs. 1 und Abs. 2 HGB enthalten eine nicht abdingbare, aber ergänzbare Aufzählung der Gründe für die Auflösung einer Personenhandelsgesellschaft.⁴⁹ Als weitere Auflösungsstatbestände kommen bspw. in Betracht: 9.24

a) Gesellschaftsvertragliche Auflösungsgründe

Es steht den Gesellschaftern frei, im Gesellschaftsvertrag der KG weitere Auflösungsgründe vorzusehen (§ 138 Abs. 3 HGB).⁵⁰ Insbesondere die in § 130 Abs. 1 Nr. 1–4 und 6 HGB genannten Ausscheidensgründe (Tod eines Gesellschafters, Insolvenz des Gesellschafters, Kündigung durch den Gesellschafter, Kündigung durch einen Gläubiger des Gesellschafters) können gesellschaftsvertraglich zu Auflösungsstatbeständen gemacht werden und führen dann statt zum Ausscheiden des betreffenden Gesellschafters zur Auflösung der Gesellschaft. Der betroffene Gesellschafter bzw. sein(e) Rechtsnachfolger scheiden dann nicht aus der Gesellschaft aus, sondern nehmen als Mitglied der Liquidationsgesellschaft an der Abwicklung der aufgelösten Gesellschaft teil. 9.25

Darüber hinaus können im Gesellschaftsvertrag auch Gründe bestimmt werden, die gemäß den zwischen den Gesellschaftern geltenden Regeln als wichtiger Grund im Sinne von § 139

47 OLG München v. 12.5.2011 – 31 Wx 205/11, GmbHR 2011, 657.

48 Kindler in Koller/Kindler/Roth/Drüen, § 131 HGB Rz. 6.

49 Kindler in Koller/Kindler/Roth/Drüen, § 131 HGB Rz. 1a.

50 Roth in Hopt, 42. Aufl. 2023, § 131 HGB Rz. 74; Kindler in Koller/Kindler/Roth/Drüen, § 131 HGB Rz. 6a.

HGB gelten. Ihr Vorliegen führt dann zwar nicht unmittelbar die Auflösung herbei, sondern geben lediglich das Recht – je nach Ausgestaltung – die Gesellschaft zu kündigen oder Auflösungsklage zu erheben.⁵¹

b) Zweckerreichung und Unmöglichkeit des Gesellschaftszwecks

- 9.26 Abweichend vom Recht der Gesellschaft bürgerlichen Rechts führt das Erreichen oder Unmöglichwerden des Gesellschaftszwecks nicht zur automatischen Auflösung der KG.⁵² Die Regelung des § 729 Abs. 2 BGB findet auf die Personenhandelsgesellschaften keine Anwendung,⁵³ der Verweis gem. § 105 Abs. 3 HGB auf das ergänzend anwendbare GbR-Recht greift in diesem Fall nicht.⁵⁴ Es obliegt vielmehr den Gesellschaftern zu entscheiden, ob sie in einer solchen Situation die Gesellschaft auflösen oder eine Änderung des Gesellschaftszwecks vornehmen wollen. Zweckerreichung und Unmöglichkeit des Gesellschaftszwecks stellen allerdings wichtige Gründe i.S.v. § 139 HGB dar, die jeden einzelnen Gesellschafter zur Auflösungsklage berechtigen.

c) Auflösung der Komplementär-GmbH

- 9.27 Wird über das Vermögen der Komplementär-GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet, dann ist sie damit gem. § 60 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG aufgelöst. Ihre Abwicklung richtet sich nach den Vorschriften des GmbHG und der InsO.

Ein Gesellschafter, über dessen Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet wird, scheidet gem. § 130 Abs. 1 Nr. 3, § 161 Abs. 2 HGB mit Verfahrenseröffnung aus der GmbH & Co. KG aus.⁵⁵ Dies gilt im Grundsatz auch für den Komplementär. Wird kein neuer Komplementär bestellt, so hat dies die Auflösung der KG zur Folge.⁵⁶

- 9.27a Seit dem MoPeG normiert § 179 HGB eine gewichtige Ausnahme von diesem Grundsatz: § 130 Abs. 1 Nr. 3 HGB findet danach dann keine Anwendung, wenn der insolvente Gesellschafter der einzige persönlich haftende Gesellschafter ist und zudem auch die KG insolvenzreife ist. Die Neuregelung löst das **Problem der Simultaninsolvenz** von Komplementär-GmbH und KG. Die Komplementär-GmbH scheidet trotz Insolvenz nicht aus der GmbH & Co. KG aus. Zur Simultaninsolvenz von GmbH und GmbH & Co. KG siehe § 10 Rz. 10.3 ff.
- 9.28 Fraglich ist, welche Auswirkungen die Auflösung der GmbH aus einem anderen Grund als der Insolvenz auf die KG hat. Wichtigster Anwendungsfall ist hier die Ablehnung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Komplementär-GmbH mangels Masse und die damit verbundene Auflösung der GmbH nach § 60 Abs. 1 Nr. 5 GmbHG. In der Literatur wird für den Fall der aufgelösten Komplementär-GmbH für eine rechtsfortbildende **Erweiterung der gesetzlichen Auflösungsgründe** plädiert, weil der Liquidator der GmbH

⁵¹ Richter in Koch, Personengesellschaftsrecht, 2024, § 138 HGB Rz. 19.

⁵² Lorz in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 131 HGB Rz. 26.

⁵³ Begründung zum RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635 v. 17.3.2021, 246.

⁵⁴ Noack in Schäfer, Das neue Personengesellschaftsrecht, 2022, § 9 Rz. 36; Richter in Koch, Personengesellschaftsrecht, 2024, § 138 HGB Rz. 25.

⁵⁵ BGH v. 15.3.2004 – II ZR 247/01, GmbHR 2004, 952. Zur Frage, ob dies auch bei der gleichzeitigen Insolvenz von Komplementär-GmbH und GmbH & Co. KG der Fall ist, s. Rz. 10.2 ff.

⁵⁶ Henze/Notz in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 177a HGB Anh. A Rz. 279. Zu den Rechtsfolgen, die sich aus dem Ausscheiden der Komplementär-GmbH ergeben, sogleich unter Rz. 9.29 f.

nicht einerseits die GmbH abwickeln, andererseits aber für die KG verbend tätig sein könne.⁵⁷ Die Auflösung der Komplementär-GmbH sei daher ein zusätzlicher in § 138 HGB nicht genannter Auflösungsgrund für die GmbH & Co. KG.⁵⁸ Ein Bedürfnis für eine derartige Rechtsfortbildung ist u.E. zu verneinen. Da die Auflösung der Komplementär-GmbH in jedem Fall einen **wichtigen Grund für die Auflösung der GmbH & Co. KG** i.S.d. § 139 HGB darstellt, kann sowohl der Liquidator der Komplementär-GmbH als auch jeder Kommanditist Auflösungsklage erheben, wenn er der Auffassung ist, die aufgelöste Komplementär-GmbH könne ihren Gesellschafterpflichten nicht mehr nachkommen. Jeder Kommanditist kann darüber hinaus auf Ausschließung der aufgelösten Komplementär-GmbH aus der KG nach § 134 HGB klagen und schließlich können die Gesellschafter der GmbH & Co. KG die Auflösung der Komplementärin zum Anlass nehmen, um gem. § 138 Abs. 1 Nr. 4 HGB auch die Auflösung der KG zu beschließen. Das Gesetz stellt damit ausreichende Möglichkeiten zur Verfügung, um auf die Auflösung der Komplementär-GmbH zu reagieren. Die automatische Auflösung der KG wegen der Auflösung ihrer Komplementär-GmbH ist daher nicht notwendig. Dies gilt umso mehr, seit der Gesetzgeber mit dem Handelsrechtsreformgesetz⁵⁹ die gesetzlichen Auflösungsgründe reduziert hat und seither auch der mit der Auflösung der Komplementär-GmbH vergleichbare Fall des Todes eines persönlich haftenden Gesellschafters nicht mehr automatisch die Auflösung der Gesellschaft zur Folge hat. Die GmbH führt somit auch als Liquidationsgesellschaft die Geschäfte der GmbH & Co. KG und vertritt diese im Rechtsverkehr. Es ist Sache der KG-Gesellschafter zu entscheiden, ob und inwiefern die Auflösung der Komplementär-GmbH auch Folgen für die GmbH & Co. KG haben soll.

Im Übrigen ist eine Vollbeendigung der Komplementär-GmbH so lange nicht möglich, wie sie persönlich haftende Gesellschafterin der GmbH & Co. KG ist.⁶⁰

d) Ausscheiden der Komplementär-GmbH

Ist die GmbH, wie im Regelfall, der einzige persönlich haftende Gesellschafter der GmbH & Co. KG und scheidet sie – aus welchem Grund auch immer – aus der KG aus, so wird die KG dadurch nicht automatisch zur OHG. Sie wird auch nicht zur GbR, solange sie im Handelsregister eingetragen ist oder ein Handelsgewerbe betreibt. Da die Kommanditisten ihre Haftung beschränken und eine Beteiligung als persönlich und unbeschränkt haftender Gesellschafter gerade nicht wollen, eine KG ohne persönlich haftenden Gesellschafter als werbende Gesellschaft aber nicht fortbestehen kann, ist die GmbH & Co. KG mit dem Ausscheiden ihres einzigen persönlich haftenden Gesellschafters aufgelöst.⁶¹ **Die Gesellschaft besteht als KG i.L. fort** und ist abzuwickeln. Dass die Gesellschaft keinen persönlich haftenden Gesellschafter mehr hat, ist für ihre Liquidation unerheblich.⁶² Liquidatoren sind dann allein die Komman-

9.29

57 So vor allem *Scheller* in Scholz, § 60 GmbHG Rz. 115; *K. Schmidt*, GmbHR 1994, 829 (834); *K. Schmidt*, ZHR 153 (1989), 270 (279 f.); *K. Schmidt*, BB 1980, 1497 (1498 ff.) sowie *Binz/Sorg*, GmbH & Co. KG, § 7 Rz. 10.

58 In diesem Sinne auch *Altmeyden*, § 60 GmbHG Rz. 122 ff.; *Henze/Notz* in *Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn*, § 177a HGB Anh. A Rz. 283.

59 HRefG v. 22.6.1998, BGBl. I 1998, 1447.

60 OLG Frankfurt v. 16.6.2005 – 20 W 408/04, GmbHR 2005, 1137; dazu *Heckschen/Voigt*, EWiR 2005, 881; OLG Düsseldorf v. 17.10.1994 – 3 Wx 354/94, GmbHR 1995, 233.

61 BGH v. 12.11.1952 – II ZR 260/51, BGHZ 8, 37; BayObLG v. 10.3.2000 – 3Z BR 385/99, BB 2000, 1211; *Binz/Sorg*, GmbH & Co. KG, § 7 Rz. 6; *Krings/Otte*, NZG 2012, 761 (762); *K. Schmidt/Fleischer* in MünchKomm. HGB, 5. Aufl. 2022, § 131 HGB Rz. 46.

62 *Krings/Otte*, NZG 2012, 761 (763).

ditisten.⁶³ Die verbleibenden Gesellschafter stehen nun vor der Wahl, entweder die Liquidation zu betreiben oder die Gesellschaft als OHG oder nach Aufnahme eines neuen Komplementärs als KG fortzusetzen.⁶⁴ Nur für den Fall, dass sie weder die Liquidation betreiben noch einen neuen Komplementär bestellen und stattdessen die Gesellschaft werbend fortsetzen, wird die Gesellschaft zur OHG.⁶⁵

- 9.30 Existiert neben der Komplementär-GmbH nur ein einziger Kommanditist (**Zweipersonengesellschaft**), hat das Ausscheiden der GmbH die Auflösung und gleichzeitig die **liquidationslose Vollbeendigung** der GmbH & Co. KG zur Folge. Alle Aktiva und Passiva der Gesellschaft gehen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (Anwachsung) auf den bisherigen Kommanditisten über; er kann seine Haftung für Gesellschaftsverbindlichkeiten allerdings auf das übergegangene Vermögen beschränken.⁶⁶

e) Übergang des Gesellschaftsvermögens auf den letzten Gesellschafter

- 9.31 Eine Personengesellschaft ist ein durch Vertrag begründetes Schuldverhältnis i.S.v. § 705 BGB, das mindestens zwei Personen voraussetzt. Eine „Einmann-Personengesellschaft“ kann es folglich nicht geben.⁶⁷ Scheidet der vorletzte Gesellschafter aus der Gesellschaft aus oder vereinigen sich durch Anteilsübertragungen alle Anteile an einer Personengesellschaft in einer Hand, so ist die Gesellschaft damit automatisch **aufgelöst und zugleich vollbeendet**.⁶⁸ Ein Liquidationsverfahren findet nicht statt. Das Gesellschaftsvermögen und die Verbindlichkeiten der Gesellschaft gehen im Wege der **Gesamtrechtsnachfolge** auf den verbleibenden Gesellschafter über, ohne dass es eines besonderen Übertragungsaktes bedarf.⁶⁹ Der Vorgang wird als Anwachsung bezeichnet und ist seit dem MoPeG ausdrücklich in § 712a Abs. 1 BGB geregelt. Der verbleibende Gesellschafter haftet als Gesamtrechtsnachfolger grundsätzlich für alle Verbindlichkeiten der GmbH & Co. KG. War er ursprünglich Kommanditist, würde er damit zum Vollhafter. Um dies zu vermeiden, wird ihm in **entsprechender Anwendung von § 27 HGB** die Möglichkeit gegeben, seine Haftung auf das ihm angewachsene Gesellschaftsvermögen zu beschränken.⁷⁰ Voraussetzung ist, dass er das Handelsgeschäft, das ehemals von der GmbH & Co. KG betrieben wurde, innerhalb von drei Monaten nach Kenntnis von der Ge-

63 LG Bonn v. 28.11.2017 – 33 T 944/15, NZG 2018, 1424.

64 Bork/Jacoby, ZGR 2005, 611 (615, 617), die allerdings davon ausgehen, dass sich die Gesellschaft in eine OHG umwandelt, wenn die Gesellschafter nicht innerhalb der Dreimonatsfrist des § 27 HGB mit der Abwicklung beginnen. Ebenso Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, § 7 Rz. 9.

65 Krings/Otte, NZG 2012, 761 (763); Lorz in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, § 131 HGB Rz. 30.

66 BAG v. 28.2.2019 – 10 AZB 44/18, GmbHR 2019, 774; BGH v. 15.3.2004 – II ZR 247/01, GmbHR 2004, 952; BGH v. 10.12.1990 – II ZR 256/89, NJW 1991, 844 sowie nachfolgend Rz. 9.31.

67 Roth in Hopt, 42. Aufl. 2023, § 131 HGB Rz. 35.

68 BGH v. 10.5.1978 – VIII ZR 32/77, BGHZ 71, 296; OLG Hamm v. 31.10.1983 – 15 W 134/83, ZIP 1984, 180; KG v. 3.5.2005 – 1 W 319/03, GmbHR 2005, 929; Bork/Jacoby, ZGR 2005, 611 (625); K. Schmidt/Fleischer in MünchKomm. HGB, 5. Aufl. 2022, § 131 HGB Rz. 7.

69 BGH v. 15.3.2004 – II ZR 247/01, GmbHR 2004, 952; OLG Karlsruhe v. 25.10.2006 – 7 U 11/06, NZG 2007, 265; Bork/Jacoby, ZGR 2005, 611 (627).

70 BGH v. 15.3.2004 – II ZR 247/01, GmbHR 2004, 952; BGH v. 10.12.1990 – II ZR 256/89, NJW 1991, 844; Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, § 7 Rz. 16; Bork/Jacoby, ZGR 2005, 611 (636); Krings/Otte, NZG 2012, 761 (765).

samtrechtsnachfolge einstellt.⁷¹ Verbleibt nach dem Ausscheiden aller Kommanditisten nur noch die Komplementär-GmbH, so wird diese zur Trägerin des Unternehmens.⁷²

Die sofortige Vollbeendigung mit Anwachsung aller Aktiva und Passiva beim letzten verbliebenen Gesellschafter kann ggf. ungewünschte (Haftungs)Folgen für diesen haben. Es ist daher ratsam, im Gesellschaftsvertrag der GmbH & Co. KG eine Regelung vorzusehen, die statt des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters die Liquidation der Gesellschaft anordnet.⁷³

f) Formwechsel oder Verschmelzung der Komplementär-GmbH

Die formwechselnde Umwandlung der Komplementär-GmbH führt nicht zur Auflösung der GmbH & Co. KG. Die Komplementärstellung verbleibt vielmehr bei dem formgewechselten Rechtsträger. 9.32

Ist die Komplementärin im Rahmen einer Verschmelzung der **aufnehmende Rechtsträger**, so hat dies zunächst einmal keinen Einfluss auf ihre Beteiligung an der GmbH & Co. KG. Denkbar ist aber, dass sich durch die Verschmelzung die Gesellschafter- und/oder Vermögensstruktur der GmbH wesentlich verändert. Sollte dies für die Mitgesellschafter in der GmbH & Co. KG unzumutbar sein, so können sie die Ausschließung der GmbH nach § 134 HGB oder die Auflösung der KG nach § 139 HGB betreiben. 9.33

Ist die Komplementär-GmbH **übertragender Rechtsträger** im Rahmen einer Verschmelzung, so ist umstritten, ob die Komplementärstellung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den übernehmenden Rechtsträger übergeht oder ob die Verschmelzung in entsprechender Anwendung von § 138 Abs. 1 Nr. 1 HGB zum Ausscheiden der Komplementär-GmbH aus der Gesellschaft führt.⁷⁴ U.E. besteht für eine analoge Anwendung des § 138 Abs. 1 Nr. 1 HGB kein Bedarf, denn sollte der neue Komplementär für die Kommanditisten unzumutbar sein, so kommen seine Ausschließung nach § 134 HGB oder eine Auflösungsklage nach § 139 HGB in Betracht. 9.34

3. Rechtsfolgen der Auflösung

Mit Verwirklichung des Auflösungsstatbestandes ist die Gesellschaft aufgelöst, ohne dass es noch eines gesonderten Umsetzungs- oder Vollzugsaktes bedarf. Die GmbH & Co. KG wird zur **Liquidationsgesellschaft** und muss dies durch einen entsprechenden **Firmenzusatz** deutlich machen (bspw. „i.L.“; „in Liquidation“ oder „in Abwicklung“, vgl. § 148 Abs. 3 HGB). Die Gesellschaft ist nicht mehr werbend tätig, ihr Zweck ist nunmehr die Abwicklung. 9.35

Zwischen der werbenden und der aufgelösten Gesellschaft besteht **rechtliche Identität**; werbende Gesellschaft und Abwicklungsgesellschaft sind dasselbe Rechtssubjekt. Die Auflösung der Gesellschaft führt nicht zur automatischen Beendigung aller Rechtsbeziehungen, daher 9.36

⁷¹ Bork/Jacoby, ZGR 2005, 611 (621).

⁷² BGH v. 19.2.1990 – II Rz 42/89, NJW-RR 1990, 798; BayObLG v. 19.6.2001 – 3Z BR 48/01, NZG 2001, 889.

⁷³ So auch Richter in Koch, Personengesellschaftsrecht, 2024, § 138 HGB Rz. 24.

⁷⁴ Für ein Ausscheiden analog § 131 Abs. 3 Nr. 1 HGB: Roth in Hopt, 42. Aufl. 2023, § 131 HGB Rz. 21; Grunewald in Lutter, § 20 UmwG Rz. 19; Winter in Schmitt/Hörtnagl, § 20 UmwG Rz. 64. Für Gesamtrechtsnachfolge des übernehmenden Rechtsträgers auch in die Komplementärstellung: Bernel in Goutier/Knopf/Tulloch, UmwG/UmwStG, 1996, § 20 UmwG Rz. 15; Heckschen, GmbHR 2014, 626 (637); Vossius in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 20 UmwG Rz. 159.