



WIEBKE NÖRING
STEUERBERATERIN

Seelhorststr. 61
30175 Hannover
Fon 0511-1322910
www.steuernhannover.de

Merkblatt

GmbH & Co. KG

Inhalt

1 Zivilrechtliche Einordnung

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

2 Steuerrecht

- 2.1 Allgemeines
- 2.2 Vorliegen von Mitunternehmern
- 2.3 Gewerbliche Prägung
- 2.4 Vermögensverwaltende GmbH & Co. KG
- 2.5 Betriebsvermögen und Sonderbetriebsvermögen
- 2.6 Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht
- 2.7 Behandlung der Vergütungen
- 2.8 Verluste des Kommanditisten
- 2.9 Erbschaftsteuer
- 2.10 Gewerbesteuer
- 2.11 Verfahrensrechtliche Besonderheiten
- 2.12 Umsatzsteuer

1 Zivilrechtliche Einordnung

1.1 Allgemeines

Die GmbH & Co. KG ist eine beliebte Rechtsform beim Mittelstand, insbesondere als Familiengesellschaft in der mittelständischen Wirtschaft. Sie kombiniert die Vorteile der GmbH mit den Vorteilen der KG. Insbesondere erreicht man durch ihre Gründung eine vollständige Haftungsbeschränkung. Eine GmbH & Co. KG stellt keine juristische Person dar, vielmehr ist sie eine Sonderform der OHG und damit eine Personenhandelsgesellschaft. Dabei ist die GmbH als juristische Person die Komplementärin (Vollhafterin). Demgegenüber sind die Kommanditisten natürliche Personen. Häufig sind auch die Gesellschafter bei der Komplementär-GmbH natürliche Personen.

Für die GmbH & Co. KG kommen die Vorschriften für eine Kommanditgesellschaft zur Anwendung.

1.2 Geschäftsführung

Nach § 164 HGB ist der Kommanditist grundsätzlich von der Geschäftsführung ausgeschlossen; die Geschäfte werden von den Komplementären geführt.

Die Nichtteilhabe des Kommanditisten an der Geschäftsführung bedeutet, dass er gewöhnlichen Geschäftsabschlüssen nicht widersprechen kann; bei außergewöhnlichen Geschäften besteht jedoch ein Widerspruchsrecht.

1.3 Vertretung

Die Vertretungsbefugnis steht nur der GmbH zu. Die Kommanditisten sind von der Vertretung der GmbH & Co. KG ausgeschlossen. Jedoch können den Kommanditisten Vollmachten erteilt werden wie beispielsweise die Prokura oder die Handlungsvollmacht.

1.4 Haftung

Bei der GmbH & Co. KG haftet die GmbH als Komplementärin mit ihrem gesamten Vermögen. Die Kommanditisten haften beschränkt bis zur Höhe ihrer Einlage. Ist die Einlage geleistet, so entfällt die Haftung. Wird die Einlage jedoch wieder zurückgewährt, dann gilt sie als nicht geleistet; die Kommanditistenhaftung lebt dann wieder auf.

1.5 Tod des Kommanditisten

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

2 Steuerrecht

2.1 Allgemeines

Die Gesellschafter einer GmbH & Co. KG müssen ihre Gewinnanteile als Mitunternehmer versteuern. Dabei

unterliegen die Gewinnanteile bei der Komplementär-GmbH der Körperschaftsteuer (und dem Solidaritätszuschlag) und bei den Kommanditisten als natürliche Personen der Einkommensteuer (und dem Solidaritätszuschlag, gegebenenfalls auch der Kirchensteuer). Die GmbH & Co. KG versteuert damit ihr erzielt Einkommen nicht selbst.

Beispiel

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

Lösung

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

2.2 Vorliegen von Mitunternehmern

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

Als Mitunternehmer gilt in der Regel derjenige, der zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist und unternehmerische Initiative (**Mitunternehmerinitiative**) entfalten sowie unternehmerisches Risiko (**Mitunternehmerrisiko**) tragen kann. Im Einzelfall können beide Merkmale mehr oder weniger ausgeprägt sein.

2.2.1 Mitunternehmerinitiative

Mitunternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilhabe an den unternehmerischen Entscheidungen, wie sie Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern zustehen. Ausreichend ist schon die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten, die den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten entsprechen, die einem Kommanditisten nach dem Handelsgesetzbuch zustehen.

Hinweis

Ein Kommanditist ist beispielsweise dann mangels Mitunternehmerinitiative kein Mitunternehmer, wenn der Gesellschaftsvertrag sowohl sein Stimm- als auch sein Widerspruchsrecht faktisch ausschließt.

2.2.2 Mitunternehmerrisiko

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

Hinweis

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

der GmbH & Co. KG beteiligt, wird sie dennoch als Mitunternehmerin eingestuft.

2.3 Gewerbliche Prägung

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

- 1 die keine gewerbliche Tätigkeit ausübt,
- 2 bei der ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und
- 3 bei der nur solche Kapitalgesellschaften oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind.

Sind alle drei Voraussetzungen erfüllt, liegt eine sogenannte gewerblich geprägte Personengesellschaft vor.

Beispiel

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

Lösung

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

2.4 Vermögensverwaltende GmbH & Co. KG

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

Beispiel

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

Lösung

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

2.5 Betriebsvermögen und Sonderbetriebsvermögen

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

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

Hinweis

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

Folge

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

2.6 Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht

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

Hinweis

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

2.7 Behandlung der Vergütungen

2.7.1 Geschäftsführergehälter

Bei der steuerlichen Behandlung der Geschäftsführergehälter ist zu unterscheiden, ob die Geschäftsführer selbst an der GmbH & Co. KG als Kommanditisten beteiligt sind oder nicht. Dabei ist es unerheblich, ob der Geschäftsführer gleichzeitig Gesellschafter der GmbH ist.

Ist der Kommanditist auch der Geschäftsführer der GmbH, muss sein Gehalt einschließlich der gesetzlichen und freiwilligen sozialen Aufwendungen als Vorzugsgewinn im Rahmen der gesonderten Feststellung bei der Ermittlung des Gewinns der GmbH & Co. KG angesetzt werden. Der Geschäftsführer erzielt daher gewerbliche Einkünfte und keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

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

2.7.2 Haftungsvergütungen der GmbH

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

2.7.3 Tätigkeitsvergütungen der GmbH

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

2.8 Verluste des Kommanditisten

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

Auf die Verluste muss der Kommanditist jedoch nicht verzichten. Denn sie mindern die Gewinne, die ihm in den folgenden Wirtschaftsjahren seiner Beteiligung an der GmbH & Co. KG zuzurechnen sind.

Beispiel

Konrad Licht ist als Kommanditist an der KL-GmbH & Co. KG beteiligt. Für 2012 ist Konrad ein Verlustanteil von 150.000 € zuzurechnen, wodurch ein negatives Kapitalkonto in Höhe von 150.000 € entsteht. Darüber hinaus hat Konrad 2012 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 180.000 € erzielt. Im Jahr 2013 erzielt Konrad aus seiner Beteiligung an der KL-GmbH & Co. KG einen Gewinn von 180.000 €.

Lösung

Im Jahr 2012 kann Konrad den Verlustanteil nicht mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgleichen. Daher unterliegen diese 2012 in voller Höhe der Besteuerung. Der in diesem Jahr entstandene Verlust bei der KL-GmbH & Co. KG kann aber mit dem Gewinn bei der KL-GmbH & Co. KG 2013 verrechnet werden. Infolgedessen muss Konrad im Jahr 2013 30.000 € der Besteuerung unterwerfen (180.000 € - 150.000 €).

2.9 Erbschaftsteuer

2.9.1 Gewerblich tätige GmbH & Co. KG

Grundsätzlich ist der Anteil eines Kommanditisten an einer GmbH & Co. KG so zu bewerten wie bei einer OHG oder KG. Es ergeben sich jedoch bei der erbschaftsteuerlichen Bewertung der GmbH & Co. KG insofern Besonderheiten, als der GmbH-Anteil des Kommanditisten in der Regel zum Sonderbetriebsvermögen der KG gehört.

Sonderbetriebsvermögen und Vermögen aus Ergänzungsbilanzen werden in der erbschaftsteuerlichen Bewertung gesondert berechnet; Ausgangswert für das vereinfachte Ertragswertverfahren zur Bewertung eines Anteils an einer GmbH & Co. KG ist also zunächst lediglich der Gesamthandsbereich.

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

a) Ein Verschonungsabschlag von 85 % und ein gleitender Abzugsbetrag in Höhe von 150.000 €

(Daneben können natürliche Personen, die der Steuerklasse II (z.B. Geschwister) oder III (z.B. fremde Dritte) angehören, auch einen Entlastungsbetrag beanspruchen.)

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

Beispiel

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

Lösung

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

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

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

b) **Ein Verschonungsabschlag von 100 % (Optionsmodell)**

In diesem Fall wird vorausgesetzt, dass für sieben Jahre die festgesetzte Ausgangslohnsumme eingehalten wird, und dass der Erwerber innerhalb von sieben Jahren nicht steuerschädlich über den Anteil verfügt. Das Verwaltungsvermögen der GmbH & Co. KG darf nicht mehr als 10 % betragen.

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

Beispiel

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

Lösung

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

Steuerwert Anteil an der GmbH & Co. KG	2.713.300 €
abzüglich Beerdigungskostenpauschale	- 10.300 €
abzüglich persönlicher Freibetrag (§ 16 ErbStG)	- 20.000 €
steuerpflichtiger Erwerb	2.683.000 €

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

Hinweis

Unternehmen mit bis zu 20 Arbeitnehmern unterliegen nicht der Lohnsummenregelung. Sie müssen lediglich die allgemeinen Behaltensregeln beachten.

2.9.2 Vermögensverwaltende GmbH & Co. KG

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

Geht ein Anteil schenkweise zu Lebzeiten über, kommen die Grundsätze einer gemischten Schenkung zur Anwendung. Sollten Gesellschaftsschulden vorhanden sein, werden diese wie eine Gegenleistung behandelt.

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

2.10 Gewerbesteuer

Sowohl die GmbH & Co. KG, sofern sie nicht als vermögensverwaltend qualifiziert wird, wie auch die Komplementär-GmbH unterliegen der Gewerbesteuer.

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

Hinweis

Bei den Kommanditisten erfolgt eine anteilige Anrechnung der Gewerbesteuer im Rahmen der Einkommensteuererklärung. Die Anrechnung beträgt das 3,8fache des anteiligen Gewerbesteuermessbetrags.

2.11 Verfahrensrechtliche Besonderheiten

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

Der Gewinnfeststellungsbescheid ist für die Folgebescheide der Beteiligten (z.B. Einkommensteuerbescheid der Kommanditisten) bindend.

Liegt ein Folgebescheid schon vor, wenn der Gewinnfeststellungsbescheid für den Beteiligten ergeht, und ist dieser inzwischen bestandskräftig, kann er trotzdem geändert werden: Der Gewinnfeststellungsbescheid stellt einen Grundlagenbescheid für den Folgebescheid des Beteiligten dar.

Beispiel

Der Einkommensteuerbescheid eines Kommanditisten ist am 01.08.2012 bestandskräftig geworden. Darin wurde sein Gewinnanteil an der XYZ-GmbH von 50.000 € geschätzt. Am 05.09.2013 ergeht der Gewinnfeststellungsbescheid der GmbH & Co. KG. Aus diesem ergibt sich ein auf den Kommanditisten entfallender Gewinnanteil von 70.000 €

Lösung

Das Finanzamt kann den Einkommensteuerbescheid des Kommanditisten trotz Bestandskraft ändern und nun den richtigen Gewinnanteil von 70.000 € der Veranlagung des Kommanditisten zugrunde legen.

2.12 Umsatzsteuer

Erbringt die GmbH & Co. KG nachhaltig Leistungen gegen Entgelt, so ist sie grundsätzlich als Unternehmerin im Sinne des Umsatzsteuergesetzes anzusehen. Hierbei ist unerheblich, ob die Gesellschafter Mitunternehmer im Sinne des Einkommensteuergesetzes sind. Die für die Unternehmereigenschaft erforderliche Selbständigkeit ist bei der GmbH & Co. KG stets gegeben. Ob auch die Komplementär-GmbH zur Unternehmerin im Sinne des Umsatzsteuerrechts wird, ist im Einzelfall zu prüfen, da die Tatbestandsmerkmale Selbständigkeit, Nachhaltigkeit und Einnahmenerzielungsabsicht gegeben sein müssen.

Ihr Steuerberater steht Ihnen gerne für weitere Fragen zur Verfügung.

Rechtsstand: Oktober 2014

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