

IWW-Studienprogramm

Vertiefungsstudium

Modul XXXV

Rechtsformwahl und Besteuerung

von

Univ.-Prof. Dr. Dieter Schneeloch
- Steuerberater -

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung und des Nachdrucks, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (Druck, Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung des IWW – Institut für Wirtschaftswissenschaftliche Forschung und Weiterbildung GmbH reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden. Dies gilt auch für jede Form der Kommunikation zwischen den Studierenden des IWW.

Inhaltsübersicht

	Seite
Inhaltsübersicht.....	3
Der Autor des Kurses	10
Vorbemerkungen und Lehrziele.....	11
Verzeichnis der Abbildungen und der Tabellen	13
Abkürzungsverzeichnis	14
Symbolverzeichnis.....	17
Literaturhinweise	20
Kapitel I: Grundlagen	21
1 Einführung und Problemstellung.....	21
2 Rechtsformen.....	21
3 Einige empirische Daten	23
4 Rechtsgrundlagen, erste Einschränkungen und sprachliche Vereinfachungen	24
4.1 Einführung.....	24
4.2 Personengesellschaften	24
4.3 Kapitalgesellschaften	26
4.4 Mischformen zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften.....	27
4.5 Sonstige Rechtsformen	28
5 Vorauswahl nach dem Kriterium des eigenen wirtschaftlichen Zwecks und verbleibende Rechtsformen.....	28
6 Überblick über den Fortgang der Untersuchung.....	30
7 Aufgaben.....	30
Kapitel II: Auswahlkriterien nichtsteuerlicher Art.....	32
1 Einführung und Rechtsfähigkeit.....	32
2 Unternehmer- bzw. Gesellschafterkreis	32
3 Mindesteigenkapital und Haftung	33
3.1 Grundsätzliches	33
3.2 Vertragliche Haftung des GmbH-Gesellschafters und Durchgriffshaftung.....	35
3.3 Bedeutung der persönlichen Haftung in unterschiedlichen Unternehmen.....	36
4 Möglichkeiten der Finanzierung, der Überlassung von Wirtschaftsgütern, der Ausschüttung und der Kapitalrückzahlung	38
4.1 Finanzierungsmöglichkeiten	38
4.1.1 Überblick	38
4.1.2 Selbstfinanzierung.....	40
4.1.3 Eigenfinanzierung	41

4.1.4	Fremdfinanzierung durch Dritte.....	41
4.1.5	Möglichkeiten der Gesellschafterfremdfinanzierung und der Überlassung von Wirtschaftsgütern	41
4.2	Ausschüttung und Kapitalrückzahlung	43
4.2.1	Entnahmen bzw. Gewinnausschüttungen.....	43
4.2.2	Kapitalrückzahlungen	44
5	Möglichkeiten und Vorteile der Bildung stiller Gesellschaften	46
6	Leitung des Unternehmens und Beteiligung der Arbeitnehmer	47
6.1	Leitung des Unternehmens	47
6.2	Beteiligung der Arbeitnehmer am Unternehmen	49
7	Sicherung des Fortbestands des Unternehmens, Nachfolgeregelung, Flexibilität der Rechtsform.....	50
7.1	Fortbestand des Unternehmens.....	50
7.2	Nachfolgeregelung.....	52
7.2.1	Grundsätzliches.....	52
7.2.2	Zur Vorteilhaftigkeit der einzelnen Rechtsformen aus Sicht des Erblassers.....	53
7.2.3	Zur Vorteilhaftigkeit der Rechtsformen aus Sicht der Mitgesellschafter.....	55
8	Flexibilität beim Wechsel der Rechtsform	56
9	Veräußerung des Unternehmens bzw. der Anteile	58
9.1	Problemstellung und Entscheidungsrahmen	58
9.2	Rechtlicher Rahmen	58
9.3	Vorteilsvergleich aus Sicht aller Gesellschafter.....	59
9.4	Vorteilsvergleich aus Sicht eines potentiellen Veräußerers	60
10	Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten	61
11	Persönliche Eignung und Beratungsfähigkeit	62
11.1	Anforderungen an Geschäftsleitung und Beratung	62
11.2	Sorgfalt und Kenntnisse.....	62
11.3	Qualifizierte Angestellte und Berater.....	63
11.4	Beratungsfähigkeit und Beratungswilligkeit.....	63
11.5	Kostenaspekte.....	64
11.6	Schlussfolgerungen.....	65
12	Zwischenergebnisse.....	65
13	Aufgaben.....	66
Kapitel III: Methodisches Vorgehen und steuerrechtliche Grundlagen bei Wahl der Rechtsform		
1	„KO-Kriterien“ im Rahmen der Rechtsformwahl	67
2	Quantifizierbare Ziele und Vorteilskriterien	67
2.1	Endvermögensmaximierung	67

2.2	Kapitalwertmaximierung	68
2.3	Minimierung des Auszahlungsbarwerts und des Steuerbarwerts	69
2.4	Jahresbelastungsdifferenzen, Jahres-Steuerbelastungsdifferenzen	69
3	Vorgehensweise bei Wahl der Rechtsform	70
4	Steuerliche Partialanalyse und -planung	71
4.1	Einführung	71
4.2	Für den Rechtsformvergleich relevante Steuerarten und Steuerpflichten	71
4.3	Bemessungsgrundlagen der entscheidungsrelevanten Steuerarten	73
4.3.1	Einkommensteuer	73
4.3.2	Körperschaftsteuer	74
4.3.3	Gewerbsteuer	76
4.4	Steuersätze der Ertragsteuern	77
4.4.1	Einführung	77
4.4.2	Einkommensteuersätze	77
4.4.2.1	Einführung	77
4.4.2.2	Kombinierte Einkommen-, Kirchensteuer- und Solidaritätszuschläge	78
4.4.2.3	Steuertabellen	79
4.4.3	Körperschaftsteuersätze	80
4.4.4	Gewerbesteuersätze	80
4.5	Formelmäßige Erfassung von Steuerbelastungen und kombinierten Steuersätzen	81
4.5.1	Ziel und Einschränkung der mathematischen Darstellung	81
4.5.2	Steuerbelastung und kombinierte Steuersätze bei natürlichen Personen	82
4.5.2.1	Belastungsformel für natürliche Personen und Personenunternehmen	82
4.5.2.2	Teilbemessungsgrundlagen und kombinierte Steuersätze	84
4.5.3	Steuerbelastung und kombinierte Steuersätze bei Kapitalgesellschaften	85
4.5.3.1	Belastungsformel für Kapitalgesellschaften	85
4.5.3.2	Teilbemessungsgrundlagen und kombinierte Steuersätze bei Kapitalgesellschaften	86
4.5.3.3	Einbeziehung der Gesellschafter in die Betrachtung	87
4.5.4	Anwendung der Formeln oder Veranlagungssimulation	88
5	Zur Höhe des Kalkulationszinsfußes	89
5.1	Grundlagen	89
5.2	Zinssätze positiver Finanzinvestitionen	89
5.3	Mischkalkulationszinssätze	91
6	Aufgaben	92

Kapitel IV: Steuerlicher Vorteilsvergleich eines Personenunternehmens mit einer Kapitalgesellschaft unter Einbeziehung nichtsteuerlicher Aspekte	95
1 Einführung	95
2 Steuerlicher Vorteilsvergleich zwischen den Rechtsformen ohne Gestaltungsmaßnahmen	95
2.1 Vergleich der Gründung	95
2.2 Vergleich der laufenden Steuerbelastungen.....	96
2.2.1 Steuerrechtliche Grundlagen und Problemstellung	96
2.2.2 Vergleich der Steuerbelastung thesaurierter Gewinne.....	97
2.2.2.1 Allgemeine Grundlagen des Vergleichs	97
2.2.2.2 Belastungsvergleich thesaurierter Gewinne	98
2.2.3 Einbeziehung von Ausschüttungen bzw. Entnahmen in den Vergleich.....	101
2.2.4 Zusammenfassende Würdigung	103
2.2.5 Steuerfreie Gewinne.....	103
2.2.6 Berücksichtigung mehrerer Gesellschafter.....	103
2.2.7 Verluste.....	104
2.3 Ergebnis des Vorteilsvergleichs ohne Gestaltungsmaßnahmen	105
3 Berücksichtigung steuerlicher Gestaltungsmaßnahmen	105
3.1 Einführung.....	105
3.2 Berücksichtigung von Leistungsvergütungen	106
3.2.1 Grundlegende Zusammenhänge.....	106
3.2.2 Vorteilhaftigkeitsüberlegungen.....	107
3.2.3 Pensionszusagen	108
3.3 Ausschüttungen in Jahren mit hohen Verlusten der Gesellschafter.....	109
3.4 Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne.....	109
3.5 Steuerfolgen bei einem möglichen Rechtsformwechsel.....	110
3.6 Option einer Personengesellschaft zu einer Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft.....	112
3.6.1 Einleitung.....	112
3.6.2 Skizzierung der steuerrechtlichen Grundlagen	113
3.6.3 Für eine Option in Betracht kommende Unternehmen	114
3.6.4 Vorteilsvergleiche im Zusammenhang mit der Option.....	115
3.6.4.1 Einführung.....	115
3.6.4.2 Vorteilsvergleich mit der Unterlassensalternative.....	115
3.6.4.3 Vorteilsvergleich mit der Umwandlung des Unternehmens in eine Kapitalgesellschaft	116
3.6.4.4 Risiken einer Fehlmaßnahme.....	117
3.6.4.5 Gesamtwürdigung der Optionsmöglichkeit.....	118

3.7	Tendenzaussagen zum Vorteilsvergleich zwischen einem Personenunternehmen und einer Kapitalgesellschaft.....	118
3.8	Aufgaben.....	118
Kapitel V: Zur steuerlichen Vorteilhaftigkeit von Mischformen unter Einbeziehung nichtsteuerlicher Aspekte.....		121
1	Problemstellung.....	121
2	Zur steuerlichen Vorteilhaftigkeit der GmbH & CoKG	121
2.1	Einführung.....	121
2.2	Zur Vorteilhaftigkeit der Gewinnbesteuerung	122
2.2.1	Einführung.....	122
2.2.2	Quasi dauerhaft einbehaltene Gewinne	122
2.2.3	Entnommene und ausgeschüttete Gewinne	122
2.2.4	Summe aus einbehaltenen und ausgeschütteten bzw. entnommenen Gewinnen.....	123
2.2.5	Steuerfreie Gewinne.....	124
2.2.6	Ausschüttungsgestaltung.....	125
2.3	Leistungsvergütungen.....	125
2.4	Verlustverwertung	127
2.5	Zusammenfassende Würdigung.....	128
3	Zur steuerlichen Vorteilhaftigkeit der Betriebsaufspaltung.....	128
3.1	Einführung.....	128
3.2	Sachliche und personelle Verflechtung.....	129
3.2.1	Sachliche Verflechtung.....	129
3.2.2	Personelle Verflechtung.....	129
3.2.3	Gestaltungsmöglichkeiten	130
3.2.4	Begriffe: Gewerbliche und vermögensverwaltende Betriebsaufspaltung.....	131
3.3	Gestaltungsüberlegungen bei der Neuplanung von Betriebsaufspaltungen.....	131
3.3.1	Einführung	131
3.3.2	Gestaltungsmaßnahmen innerhalb der Betriebs- Kapitalgesellschaft.....	132
3.3.3	Aufspaltung eines einheitlichen Personenunternehmens.....	132
3.3.3.1	Steuerfolgen.....	132
3.3.3.2	Entscheidungssituationen.....	134
3.3.3.3	Bestimmung des Optimums bei vorgegebener gewerblicher Betriebsaufspaltung.....	134
3.3.4	Erstmalige Vermietung oder Verpachtung an eine GmbH	135
3.3.5	Vorteilsvergleich mit anderen Rechtsformen	136
3.3.5.1	Einführung.....	136
3.3.5.2	Vergleich der gewerblichen Betriebsaufspaltung mit der Fortführung des Unternehmens in der Rechtsform eines Personenunternehmens	136

3.3.5.3	Vergleich der Betriebsaufspaltung mit der Umwandlung des Unternehmens in eine Kapitalgesellschaft	139
3.3.5.4	Vergleich der Betriebsaufspaltung mit der Umwandlung des Unternehmens in eine GmbH & CoKG	140
3.4	Gesamtwürdigung der Betriebsaufspaltung als Mittel der betrieblichen Steuerplanung	140
3.5	Aufgaben	140
Kapitel VI: Zusammenfassende Würdigung und Tendenzaussagen		142
1	Einführung	142
2	Miteinander zu vergleichende Rechtsformen	142
2.1	Im Einzelfall mögliche Rechtsformen	142
2.2	Vorgehensweise bei der Wahl der Rechtsform	143
2.3	Vorabentscheidungen aufgrund von KO-Kriterien	143
3	Vorteilvergleich zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften	143
3.1	Einführung	143
3.2	Regelmäßig als gewichtig angesehene Vorteile von Personenunternehmen nichtsteuerlicher Art	144
3.2.1	Einpersonen-Unternehmen	144
3.2.2	Mehrpersonen-Unternehmen	145
3.3	Regelmäßig als gewichtig angesehene Nachteile von Personenunternehmen nichtsteuerlicher Art	145
3.3.1	Einpersonen-Unternehmen	145
3.3.2	Mehrpersonen-Unternehmen	146
3.4	Sonstige Vor- und Nachteile nichtsteuerlicher Art	146
3.5	Steuerliche Vor- und Nachteile	147
3.5.1	Einpersonen-Unternehmen	147
3.5.2	Mehrpersonen-Unternehmen	147
4	Zur Vorteilhaftigkeit von Mischformen	148
5	Typische Entscheidungssituationen und Tendenzaussagen	149
5.1	Typische Entscheidungssituationen und Problemstellung	149
5.2	Existenzgründung	149
5.3	Konsolidierung des Unternehmens	151
5.4	Generationenwechsel	152
5.5	Vorbereitung des Ruhestandes	153
5.6	Zusammenfassung	154
Kapitel VII: Lösungen zu den Übungsaufgaben		155
Lösungen zu den Aufgaben aus Kapitel I		155
Lösungen zu den Aufgaben aus Kapitel II		157
Lösungen zu den Aufgaben aus Kapitel III		158

Lösungen zu den Aufgaben aus Kapitel IV	162
Lösungen zu den Aufgaben aus Kapitel V	167
Anhang	169
Anhang 1: Ableitung der Kapitalwertformel	170
Anhang 2: Ableitung der kombinierten Einkommen-, Kirchensteuer- und Solidaritätszuschläge	173
Anhang 3: Tabellen von Steuersätzen und deren graphische Abbildung	180
Anhang 4: Ableitung der Gleichungen (I) und (II)	188

Der Autor des Kurses

Der Autor dieses Kurses, D. Schneeloch studierte an der Freien Universität Berlin Betriebswirtschaftslehre. Nach Diplomexamen, Promotion, Steuerberaterexamen und Habilitation wurde er als Ordentlicher Professor an die FernUniversität Hagen berufen. Einem Ruf an die Universität Göttingen ist er nicht gefolgt.

D. Schneeloch ist Autor einer großen Anzahl von wissenschaftlichen Beiträgen in Zeitschriften und Sammelwerken sowie verschiedener Monografien. Aus dem Bereich der Lehr- und Übungsbücher seien genannt:

Der Jahresabschluss (mit M. Bitz, W. Wittstock und G. Patek),
6. Aufl., München 2014.

Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

Band 1: Besteuerung, 6. Aufl., München 2012.

Band 1 ist in 2017 in drei Einzelbände aufgeteilt worden. Diese sind als 7. Aufl. in Koautorenschaft mit Meyering und Patek veröffentlicht worden.

Die drei neuen Bände lauten:

Band 1: Grundlagen der Besteuerung, Ertragsteuern.

Band 2: Steuerliche Gewinnermittlung.

Band 3: Substanzsteuern, Verkehrssteuern, Besteuerungsverfahren.

Band 2: Betriebliche Steuerpolitik, 3. Aufl., München 2009.

Band 2 ist in 2020 in drei Einzelbände aufgeteilt worden. Diese sind als 4. Aufl. in Koautorenschaft mit Meyering, Patek und Frieling veröffentlicht worden. Die drei neuen Bände lauten:

Band 4: Grundlagen der Steuerplanung und autonome Steuerplanung.

Band 5: Investitions-, Finanzierungs- und Standortwahlentscheidungen.

Band 6: Rechtsformwahl, Rechtsformwechsel, qualifizierte Beteiligungen.

Alle genannten Bücher sind im Verlag Franz Vahlen München erschienen.

Vorbemerkungen und Lehrziele

Ziel dieses Moduls ist es, die für eine Rechtsformwahl entscheidungsrelevanten Kriterien herauszuarbeiten sowie einen sinnvollen Entscheidungsweg aufzuzeigen. Hierbei soll sowohl auf nichtsteuerliche als auch – in hohem Maße – auf steuerliche Entscheidungskriterien eingegangen werden. Ausgegangen wird von den nach deutschem und nach EU-Recht zulässigen Rechtsformen, also z. B. den Rechtsformen des Einzelunternehmens, der Kommanditgesellschaft (KG), der Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) oder der Societas Europaea (SE).

Da im IWW-Grundlagenstudium die für das Verständnis der betriebswirtschaftlichen Überlegungen dieses Moduls erforderlichen gesellschafts- und steuerrechtlichen Kenntnisse nicht vermittelt werden, habe ich mich, als Autor dieses Lehrbriefs, gezwungen gesehen, diese Kenntnisse im Rahmen dieses Moduls zu vermitteln. Ich habe deshalb überall dort, wo gesellschafts- oder steuerrechtliche Kenntnisse zum Verständnis der betriebswirtschaftlichen Ausführungen erforderlich sind, entsprechende Ausführungen in den Text eingefügt. Die Darstellungen sind sehr komprimiert geraten und sicherlich für Leser ohne entsprechende rechtliche Kenntnisse nur mit hohem Zeitaufwand zu verstehen. Ich *rate* diesen Lesern *dringend*, *jede zitierte Rechtsnorm* gründlich zu *lesen*. Leser mit guten gesellschafts- und steuerrechtlichen Kenntnissen werde ich mit meinen rechtlichen Ausführungen sicherlich langweilen. Ich bitte diese Leser um Verständnis dafür, dass ich dies bewusst in Kauf genommen habe.

Nach dem Studium des *ersten Kapitels* sollten Sie

- einen Überblick über die in der Bundesrepublik Deutschland üblichen Rechtsformen gewonnen haben,
- ihre relative Bedeutung aus gesamtwirtschaftlicher Sicht einschätzen können,
- die wichtigsten Rechtsformen der Personenunternehmen und der Kapitalgesellschaften sowie der Mischformen zwischen beiden benennen können.

Nach der Lektüre des *zweiten Kapitels* sollten Sie

- die wichtigsten Auswahlkriterien nichtsteuerlicher Art zur Rechtsformwahl kennen,
- sich mit den Haftungsregelungen bei einzelnen Rechtsformen auseinandergesetzt haben,
- die große Bedeutung der Probleme der Sicherung des Fortbestands des Unternehmens, der Nachfolgeregelung und der Flexibilität der Rechtsform erkannt haben,
- die herausragend große Bedeutung der persönlichen Eignung und der Beratungsfähigkeit der für die Geschäftsleitung berufenen Personen verinnerlicht haben.

Nach der Durcharbeitung des *dritten Kapitels* sollten Sie

- sich mit der methodischen Vorgehensweise bei Wahl der Rechtsform auseinandergesetzt haben,
- die unterschiedliche Behandlung der Verfolgung quantifizierbarer und nicht quantifizierbarer Ziele kennen,
- Grundlagen der steuerlichen Partialanalyse kennen,
- die formelmäßige Erfassung von Steuerbelastungen und kombinierten Steuersätzen nachvollzogen haben,

- den Unterschied zwischen Zinssätzen vor und nach Steuern kennen und in einfachen Fällen aus Zinssätzen vor Steuern (Bruttozinssätzen) die Zinssätze nach Steuern (Nettozinssätze) ermitteln können.

Nach dem Studium des *vierten Kapitels* sollten Sie

- die wesentlichen Ergebnisse eines steuerlichen Vorteilsvergleichs eines Personenunternehmens mit einer Kapitalgesellschaft ohne Gestaltungsmaßnahmen kennen,
- die wichtigsten Steuergestaltungsmaßnahmen kennen und die Wirkungen deren Einsatzes auf die Vorteilhaftigkeit der Rechtsformen zueinander einschätzen können,
- Tendenzaussagen zum Vorteilsvergleich zwischen einem Personenunternehmen und einer Kapitalgesellschaft machen können.

Nach dem Durcharbeiten des *fünften Kapitels* sollten Sie

- die wichtigsten Mischformen zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften sowie deren ertragsteuerliche Behandlung kennen,
- die steuerliche Vorteilhaftigkeit sowohl der GmbH & CoKG als auch die der Betriebsaufspaltung beurteilen können.

Nach dem Studium des *sechsten Kapitels* sollten Sie

- eine zusammenfassende Würdigung eines konkreten Vorteilsvergleichs zwischen einem Personenunternehmen einerseits und einer Kapitalgesellschaft andererseits vornehmen können,
- typische Entscheidungssituationen bei der Wahl der Rechtsform herausarbeiten können,
- Tendenzaussagen zur Vorteilhaftigkeit in unterschiedlichen Entscheidungssituationen vornehmen können.

Zum Schluss noch zwei wichtige Hinweise:

1. Zum Verständnis dieses Lehrbriefs ist es unerlässlich, dass Sie die Gesetzestexte des Handelsgesetzbuchs (HGB), des GmbH-Gesetzes (GmbHG), des Aktiengesetzes (AktG), des Einkommensteuergesetzes (EStG), des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) und des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) vorliegen haben. Wichtig ist hierbei, dass es sich um Gesetzestexte in der aktuell gültigen Fassung handelt. Sie sollten unbedingt jeden zitierten Paragraphen im Originaltext nachlesen. Sie benötigen diese Gesetzestexte auch für die Bearbeitung Ihrer Einsendearbeit und der Klausur.
2. Jeweils am Ende der Kapitel I bis V dieses Moduls befinden sich Übungsaufgaben, die nicht durchlaufend sind, sondern nur kapitelweise durchnummeriert sind. Die jeweilige „Aufgabe 1“ beinhaltet Fragen nach *Begriffsinhalten*. Derartige Aufgaben befinden sich auch in den insgesamt drei *Übungsklausuren*. Insgesamt bilden alle diese Aufgaben zu Begriffsinhalten eine Einheit. Sie können in *der Summe als ein Glossar* angesehen werden. Ich rate allen Studierenden dieses Moduls, die nicht über fundierte Kenntnisse des Gesellschafts- und des Steuerrechts verfügen, die von mir formulierten Lösungen zu diesen Aufgaben sehr sorgfältig zu studieren. Anhand dieser Lösungen können Sie überprüfen, ob Sie über die zum Verständnis dieses Moduls zwingend notwendigen Rechtskenntnisse verfügen und sich diese erforderlichenfalls durch das Studium der von mir verfassten Lösungen aneignen. Klargestellt sei, dass die genannten Aufgaben z. T. auch betriebswirtschaftliche Fragestellungen beinhalten, die aber den Lesern aus den Modulen des IWW-Grundlagenstudiums bzw. aus einem vorangegangenen betriebswirtschaftlichen Studium bekannt sein müssten.

Literaturhinweise

Für den vorliegenden Kurs ist die Lektüre weiterer Literatur nicht erforderlich.

Wenn die Lektüre weiterer Literatur auch nicht notwendig ist, so bietet sie doch die Möglichkeit, den allein aus Platzgründen „abgemagerten“ Text des vorliegenden Moduls sinnvoll zu ergänzen. Dem an dem Fach „Steuern“ interessierten Leser seien die auf Seite 10 aufgeführten Bücher des Autors empfohlen. Die genannten Bücher enthalten zahlreiche Übungsbeispiele mit ausführlichen Lösungsmustern.

Kapitel I: Grundlagen

1 Einführung und Problemstellung

Unternehmern stehen zur Durchführung ihrer wirtschaftlichen Aktivitäten unterschiedliche Unternehmensrechtsformen zur Verfügung. Ziel dieses Moduls ist es, Entscheidungskriterien für die Wahl der Rechtsform zu entwickeln. Hierbei sollen sowohl nichtsteuerliche als auch steuerliche Aspekte berücksichtigt werden. Der Begriff des Unternehmers – und damit auch der des von ihm betriebenen Unternehmens – wird im Schrifttum unterschiedlich definiert. Klargestellt sei, dass eine Definition aus wissenschaftstheoretischer Sicht nicht richtig oder falsch sein kann, sondern nur zweckmäßig oder unzweckmäßig. Da es in diesem Modul um die Wahl der Rechtsform eines Unternehmens geht und damit um einen rechtlichen Begriff, erscheint es zweckmäßig, hier auf die für das deutsche Recht verbindliche Definition des § 14 BGB zurückzugreifen. Nach dessen Absatz 1 ist Unternehmer „... eine natürliche oder juristische Person oder eine rechtsfähige Personengesellschaft, die bei Abschluss eines Rechtsgeschäfts in Ausübung ihrer gewerblichen oder selbständigen beruflichen Tätigkeit handelt“. Das Unternehmen umfasst dann die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers.

Ziel des Moduls

Definition des Unternehmers

Die Vorteilhaftigkeit einer Rechtsformwahl wird stets von einer Reihe steuerlicher und nichtsteuerlicher Faktoren bestimmt. Besonders problematisch ist die Berücksichtigung langfristiger steuerlicher Einflussfaktoren. Der Grund liegt in dem schnellen Wandel des Steuerrechts. Im Rahmen dieses Moduls werden hieraus folgende Konsequenzen gezogen:

Wandel des Steuerrechts

- Sämtliche Steuerwirkungen werden auf der Grundlage des derzeitigen Rechts (Stand November 2022) ermittelt.
- Soweit sich gravierende Rechtsänderungen abzeichnen oder diese für nicht unwahrscheinlich zu halten sind, werden deren Auswirkungen auf die Vorteilhaftigkeit der Rechtsformwahl bzw. des Rechtsformwechsels analysiert.

2 Rechtsformen

Unternehmen können in unterschiedlichen Rechtsformen geführt werden, die sich in verschiedenartiger Weise zu Gruppen zusammenfassen lassen. Im Rahmen dieses Moduls soll auf der Grundlage des deutschen Rechts grundsätzlich zwischen folgenden *Gruppen* unterschieden werden:

Gruppen von Unternehmen

1. Personenunternehmen,
2. Kapitalgesellschaften,
3. Mischformen zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften,
4. sonstigen Rechtsformen.

Die *Personenunternehmen* lassen sich untergliedern in

Personenunternehmen

- Einzelunternehmen,
- Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GbR),
- offene Handelsgesellschaften (OHG),
- Kommanditgesellschaften (KG) und
- Partnerschaftsgesellschaften.

Zu den *Kapitalgesellschaften* zählen die

Kapitalgesellschaften

- Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH), einschließlich der Unternehmergesellschaften (UG),
- Aktiengesellschaften (AG) und
- Kommanditgesellschaften auf Aktien (KGaA).

Als *Mischformen* zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften lassen sich

Mischformen

- die GmbH & CoKG und GmbH & CoOHG,
- die AG & CoKG und AG & CoOHG sowie
- die Betriebsaufspaltung nennen.

Bei der *GmbH & CoKG* handelt es sich um eine KG, deren üblicherweise einzige Komplementärin eine GmbH ist. Entsprechend handelt es sich bei der GmbH & CoOHG um eine OHG, bei der mindestens ein Gesellschafter eine GmbH ist. Für die Unternehmen bietet die GmbH & CoOHG i. d. R. keinen erkennbaren Vorteil gegenüber der GmbH & CoKG, hingegen aber den erheblichen Nachteil, dass üblicherweise zumindest eine natürliche Person mit ihrem Privatvermögen voll haftet. Nachfolgend soll deshalb lediglich die GmbH & CoKG, nicht hingegen die GmbH & CoOHG behandelt werden.

GmbH & CoKG

Bei der AG & CoKG sowie bei der AG & CoOHG handelt es sich um Gebilde, die der GmbH & CoKG bzw. der GmbH & CoOHG entsprechen. An die Stelle der GmbH tritt hier lediglich eine AG als Vollhafterin. Auch diese beiden Rechtsformen weisen i. d. R. keine Vorteile auf, die die GmbH & CoKG nicht ebenfalls gewährt. Auf sie soll deshalb ebenfalls nicht weiter eingegangen werden.

Bei einer *Betriebsaufspaltung* handelt es sich um die Aufspaltung eines einheitlichen Unternehmens in zwei oder mehrere rechtlich selbständige Betriebe. Üblicherweise findet eine Aufspaltung in ein Personenunternehmen und in eine GmbH statt. Da das Personenunternehmen üblicherweise lediglich wichtiges Anlagevermögen an die GmbH vermietet oder verpachtet, wird es auch als Besitz-Personenunternehmen bezeichnet. Die GmbH führt i. d. R. den Geschäftsbetrieb. Sie wird deshalb auch Betriebs-GmbH genannt.

Betriebsaufspaltung

Als *sonstige Rechtsformen* kommen vor allem

Sonstige Rechtsformen

- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (Genossenschaften),
- wirtschaftliche Vereine,
- Stiftungen des privaten Rechts,
- Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (VVaG) und
- Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts in Betracht.

Neben den bisher angesprochenen Rechtsformen deutschen Rechts gibt es zwei Rechtsformen, die auf *EU-Recht* beruhen. Hierbei handelt es sich um

Auf EU-Recht beruhende Rechtsformen

- die Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV) und
- die Europäische Aktiengesellschaft oder – wie sie in lateinischer Sprache bezeichnet wird – die Societas Europaea (SE).

Darüber hinaus gibt es noch eine unüberschaubare Fülle von *Gesellschaftsformen ausländischen Rechts*, die ebenfalls im Inland tätig werden können. Regelrecht in Mode gekommen war vor einigen Jahren die private limited (Ltd.) nach englischem Recht.

Rechtsformen ausländischen Rechts

3 Einige empirische Daten

...

Kapitel II: Auswahlkriterien nichtsteuerlicher Art

1 Einführung und Rechtsfähigkeit

Im Schrifttum werden viele Faktoren genannt, die die Wahl der Rechtsform beeinflussen. Zu nennen sind in diesem Zusammenhang insbesondere:

Auswahl möglicher Einflussfaktoren auf die Wahl der Rechtsform

- die mögliche Zahl der Unternehmer bzw. Gesellschafter,
- das Mindesteigenkapital und der Haftungsumfang,
- die Möglichkeiten der Finanzierung, der Überlassung von Wirtschaftsgütern, der Ausschüttung und der Kapitalrückzahlung,
- die Möglichkeiten der Bildung stiller Gesellschaften,
- die Regelungen über die Leitung des Unternehmens und die Beteiligung von Arbeitnehmern,
- die Sicherung des Fortbestands des Unternehmens und Nachfolgeregelungen,
- Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten,
- Flexibilität beim Wechsel der Rechtsform und
- Probleme bei einem Verkauf des Unternehmens oder der Anteile.

Auf diese Kriterien bei Wahl der Rechtsform soll nachfolgend eingegangen werden.

Nicht als Entscheidungskriterium bei der Wahl der Rechtsform wird üblicherweise die *persönliche Eignung* der Unternehmer für einzelne Rechtsformen genannt. Gerade diesem Kriterium kommt aber nach Einschätzung des Autors ein außerordentlich hoher Stellenwert zu. Auf die sich in diesem Zusammenhang ergebenden Probleme soll deshalb am Ende dieses Kapitels eingegangen werden.

Persönliche Eignung

Im älteren Schrifttum wurde häufig die Rechtsfähigkeit einer Gesellschaft, d. h. deren Fähigkeit, Trägerin von Rechten und Pflichten zu sein und aktiv unter ihrem eigenen Namen Rechtsgeschäfte abschließen zu können, als wichtiges Auswahlkriterium genannt. Dieses Kriterium dürfte inzwischen so gut wie irrelevant geworden sein. Der Grund liegt darin, dass der BGH während der vergangenen Jahrzehnte nach und nach allen für das Wirtschaftsleben wichtigen Gesellschaftsformen das Recht zuerkannt hat, als Gesellschaft Träger von Rechten und Pflichten sein zu können. Einige Gesellschaftsformen besitzen damit zwar nicht kraft Gesetzes, wohl aber aufgrund höchstrichterlicher Rechtsprechung Rechtsfähigkeit. Das hat z. B. zur Folge, dass eine GbR im eigenen Namen ein Grundstück erwerben und es be-
leihen kann.

Rechtsfähigkeit als Auswahlkriterium kaum noch von Bedeutung

2 Unternehmer- bzw. Gesellschafterkreis

Je nach der *Mindestzahl der natürlichen Personen*⁷, die gemeinsam ein Unternehmen betreiben wollen, sind die einzelnen Rechtsformen unterschiedlich gut geeignet. So gibt es einzelne Rechtsformen, die lediglich einen *einzigsten Unternehmer* bzw. *Gesellschafter* voraussetzen. Das gilt für das Einzelunternehmen, die GmbH, die AG, die GmbH & CoKG und die Betriebsaufspaltung. Eine Einpersonen-

Mindestzahl von Gesellschaftern

⁷ Eine natürliche Person ist jeder lebende Mensch. Hiervon zu unterscheiden sind die juristischen Personen. Hierzu zählen die Kapital-, nicht hingegen die Personengesellschaften. Sie besitzen kraft Gesetzes eine eigene Rechtspersönlichkeit.

GmbH & CoKG ergibt sich dann, wenn dieselbe Person zugleich sowohl einziger Gesellschafter der Komplementär-GmbH als auch alleiniger Kommanditist der KG wird. Eine Einpersonen-Betriebsaufspaltung entsteht dann, wenn dieselbe Person Einzelunternehmer des Besitz-Personenunternehmens und zugleich einziger Gesellschafter der Betriebs-GmbH ist. Einfache Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG) hingegen können nur betrieben werden, wenn mindestens *zwei Personen* Gesellschafter werden.

Rechtliche Beschränkungen hinsichtlich der *Höchstzahl* der Personen, die sich an einem Unternehmen beteiligen können, bestehen nicht. Die meisten Unternehmensformen werden aber bei sehr hohen Gesellschafterzahlen unpraktikabel. Ausnahmen ergeben sich im Wesentlichen lediglich hinsichtlich der Rechtsformen der AG und der SE. Diese eignen sich auch für sehr hohe Gesellschafterzahlen. So gibt es eine Reihe von Publikumsaktiengesellschaften mit jeweils mehreren hunderttausend Aktionären.

Rechtlich keine Höchstzahl von Gesellschaftern

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass die Zahl der (potentiellen) Unternehmer bzw. Gesellschafter i. d. R. nur bei Einpersonen-Unternehmen als Einflussfaktor auf die Wahl der Rechtsform anzusehen ist.

3 Mindesteigenkapital und Haftung

3.1 Grundsätzliches

...