

Schriften zum Steuerrecht

Band 134

**Entnahmeansprüche der Gesellschafter
von Personengesellschaften wegen
Einkommen- oder Körperschaftsteuer**

Von

Ole Cords



Duncker & Humblot · Berlin

OLE CORDS

Entnahmeansprüche der Gesellschafter von Personengesellschaften
wegen Einkommen- oder Körperschaftsteuer

Schriften zum Steuerrecht

Band 134

Entnahmeansprüche der Gesellschafter von Personengesellschaften wegen Einkommen- oder Körperschaftsteuer

Von

Ole Cords



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechtswissenschaftliche Fakultät
der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel
hat diese Arbeit im Wintersemester 2016/2017
als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten
© 2018 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: 3w+p GmbH, Ochsenfurt-Hohestadt
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-15147-9 (Print)
ISBN 978-3-428-55147-7 (E-Book)
ISBN 978-3-428-85147-8 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2016 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel als Dissertation angenommen. Ich habe sie neben meiner Tätigkeit als Rechtsanwalt bei Ehler Ermer & Partner (Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwälte) erarbeitet.

Ich danke Herrn Prof. Dr. Joachim Jickeli, meinem Doktorvater, der mir ein praxisnahes Thema ermöglicht, mich hervorragend unterstützt und das Erstgutachten sehr schnell erstellt hat. Herrn Prof. Dr. Michael Stöber danke ich für die schnelle Erstellung des Zweitgutachtens.

Gewidmet ist diese Dissertation meiner Familie. Ganz besonders herausheben muss ich dabei meine Eltern, Susanne Cords und Peter Brügge, die in jeder Lebenslage an meiner Seite gestanden haben. Trotz aller Hindernisse haben mir meine Eltern nicht nur das Abitur, sondern auch das Studium ermöglicht und dadurch den Grundstein für das Referendariat sowie für diese Dissertation gelegt. Meinen ungewöhnlichen Werdegang weiß ich mit jedem Lebensjahr mehr zu schätzen. Stellvertretend für alle weiteren (lebenden oder bereits verstorbenen) Familienmitglieder danke ich an dieser Stelle Anne, Dürken und Gisela sowie meiner Freundin Anna.

Herrn Rechtsanwalt Dr. Jan F. Reese und Herrn Rechtsanwalt Moritz Knebusch danke ich jeweils für die tolle Unterstützung.

Der Textteil dieser Dissertation ist auf dem Stand der Veröffentlichungen von Mai 2016.

Kiel, im Dezember 2016

Ole Cords

Inhaltsübersicht

A. Einleitung	17
B. Zivilrechtliche Grundstrukturen der Personengesellschaften	19
I. Offene Handelsgesellschaften	19
II. Kommanditgesellschaften	21
III. Partnerschaftsgesellschaften	23
IV. Gesellschaften bürgerlichen Rechts	24
C. Besteuerung der Tätigkeiten von Personengesellschaften	26
I. Einkommen- oder Körperschaftsteuer	26
II. Solidaritätszuschlag	33
III. Kirchensteuer	34
IV. Gewerbesteuer	34
V. Besteuerungsverfahren bei den Gesellschaftern	34
D. Gesetzliches Steuerentnahmerecht bei einer verbend tätigen Personengesellschaft	40
I. Begriff des Steuerentnahmerechts	40
II. Relevanz eines Steuerentnahmerechts	40
III. Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes	46
IV. Steuerentnahmerecht aus § 110 Abs. 1 Alt. 1 HGB bei Offener Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft und Partnerschaftsgesellschaft ...	48
V. § 110 Abs. 1 Alt. 2 HGB	61
VI. Steuerentnahmerecht gemäß §§ 713, 670 BGB bei der Gesellschaft bürgerlichen Rechts	62

VII. Steuerentnahmerecht aus § 110 Abs. 1 HGB analog	62
VIII. Steuerentnahmerecht kraft gesellschaftsrechtlicher Treuepflicht	65
IX. Ungeklärte Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen eines Steuerentnahmerechts	74
X. Gewerbesteuer bei der sogenannten Zedragesellschaft	84
XI. Wiederaufleben der Haftung des Kommanditisten durch Steuerentnahme	85
XII. Verspätungszuschlag, Zinsen und Säumniszuschläge	87
XIII. Zusammenfassung	89
E. Vertragliche Gestaltung von Steuerklauseln	91
I. Steuerklauseln ohne ausdrückliche Regelung	91
II. Steuergeneralklausel	92
III. Überlegungen zur Aufnahme und Ausgestaltung einer Steuerklausel	94
IV. Beispiele für die Ausgestaltung von Steuerklauseln	101
F. Steuerentnahmerecht in der Insolvenz der Personengesellschaft	109
I. Positive Einkünfte	109
II. Schuldner der Einkommen- oder Körperschaftsteuer	109
III. Gesetzliches Steuerentnahmerecht der Gesellschafter	113
IV. Gesellschaftsvertragliche Steuerentnahmerechte in der Insolvenz	124
V. Verspätungszuschlag, Zinsen und Säumniszuschläge	125
G. Zusammenfassung	126
Literaturverzeichnis	131
Sachverzeichnis	136

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung	17
B. Zivilrechtliche Grundstrukturen der Personengesellschaften	19
I. Offene Handelsgesellschaften	19
1. Voraussetzungen der Offenen Handelsgesellschaft	19
2. Rechtsfähigkeit der Gesellschaft und Gesellschafterhaftung	20
3. Aufwendungsersatz, Gewinnanspruch und Entnahmerechte	20
II. Kommanditgesellschaften	21
1. Voraussetzungen der Kommanditgesellschaft	21
2. Rechtsfähigkeit der Gesellschaft und Gesellschafterhaftung	21
3. Aufwendungsersatz, Gewinnanspruch und Entnahmerechte	22
III. Partnerschaftsgesellschaften	23
1. Voraussetzungen der Partnerschaftsgesellschaft	23
2. Rechtsfähigkeit der Gesellschaft und Gesellschafterhaftung	23
3. Aufwendungsersatz, Gewinnanspruch und Entnahmerechte	24
IV. Gesellschaften bürgerlichen Rechts	24
1. Voraussetzungen der Gesellschaft bürgerlichen Rechts	24
2. Rechtsfähigkeit der Gesellschaft und Gesellschafterhaftung	25
3. Aufwendungsersatz, Gewinnanspruch und Entnahmerechte	25
C. Besteuerung der Tätigkeiten von Personengesellschaften	26
I. Einkommen- oder Körperschaftsteuer	26
1. Einkommensteuer bei den Gesellschaftern	26
a) Grundstrukturen des Einkommensteuergesetzes	26
b) Gewerbliche Tätigkeit der Personengesellschaft oder gewerblich geprägte Personengesellschaft	28
c) Selbständige Tätigkeit der Personengesellschaft	30
d) Land- und fortwirtschaftliche Tätigkeit der Personengesellschaft	30
e) Andere Tätigkeiten der Personengesellschaft	30
2. Körperschaftsteuer bei den Gesellschaftern	33
II. Solidaritätszuschlag	33

III. Kirchensteuer	34
IV. Gewerbesteuer	34
V. Besteuerungsverfahren bei den Gesellschaftern	34
1. Einkommen- oder Körperschaftsteuervorauszahlungen	35
2. Gesonderte Feststellung sowie Einzelveranlagung der Gesellschafter	35
3. Änderung von Steuerbescheiden	36
a) Ausgewählte Rechtsgrundlagen	36
b) Außenprüfung	37
4. Zinsen	38
5. Verspätungszuschlag und Säumniszuschläge	38
D. Gesetzliches Steuerentnahmerecht bei einer verbend tätigen Personengesellschaft	40
I. Begriff des Steuerentnahmerechts	40
II. Relevanz eines Steuerentnahmerechts	40
1. Gesetzliches Vollausschüttungsprinzip	41
a) Steuervorauszahlungen und Gewinnauszahlungsanspruch	41
b) Steuerlicher Mehrgewinn	42
aa) Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG)	42
bb) Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG)	43
c) Gewinnanteil des Kommanditisten ohne Gewinnauszahlungsanspruch	43
2. Abweichung des Gesellschaftsvertrages von den gesetzlichen Vorschriften	45
a) Abweichung vom gesetzlichen Vollausschüttungsprinzip	45
b) Gewinnanteil ohne Gewinnauszahlungsanspruch	45
3. Festsetzung von Zinsen	46
III. Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes	46
1. Urteil vom 29.03.1996, II ZR 263/94	46
2. Beschluss vom 26.04.2010, II ZR 69/09	47
3. Ergebnis	48
IV. Steuerentnahmerecht aus § 110 Abs. 1 Alt. 1 HGB bei Offener Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft und Partnerschaftsgesellschaft	48
1. Ansichten für ein Steuerentnahmerecht	48
2. Tatbestandsvoraussetzungen	49
a) Wortlaut	49
aa) Aufwendungen	49
bb) In Gesellschaftsangelegenheiten	49
cc) Für erforderlich halten	50

dd) Zwischenergebnis	50
b) Systematische Betrachtung	50
aa) § 707 BGB	50
bb) Vermögen der Personengesellschaft oder Vermögen des Gesellschafters	51
cc) §§ 713, 667 Alt. 2 BGB bei verlustbedingtem Steuervorteil des Gesellschafters	51
dd) §§ 163, 222, 227 AO	53
ee) Zwischenergebnis	53
c) Teleologische Betrachtung	53
d) Vergleich zur Haftung der Gesellschafter für Gewerbesteuer	55
e) Verfassungskonforme Auslegung	56
f) Zwischenergebnis	57
3. Rechtsfolgen von § 110 Abs. 1 Alt. 1 HGB	57
a) Verbindlichkeit der Personengesellschaft	58
b) Anwendung auf ein Steuerentnahmerecht	58
aa) Verschiebung von Anteilen am Gewinn- und Verlust sowie Erhöhung der Steuerlast durch Aufwendungsersatz	58
bb) § 264c Abs. 3 HGB	59
c) Abweichende Rechtsfolgen von § 110 Abs. 1 Alt. 1 HGB bei einem Steuerentnahmerecht	60
4. Zusammenfassung und Zwischenergebnis	60
V. § 110 Abs. 1 Alt. 2 HGB	61
VI. Steuerentnahmerecht gemäß §§ 713, 670 BGB bei der Gesellschaft bürgerlichen Rechts	62
VII. Steuerentnahmerecht aus § 110 Abs. 1 HGB analog	62
1. Ansichten für eine analoge Anwendung von § 110 Abs. 1 HGB	62
2. Analogievoraussetzungen	63
a) Planwidrige Gesetzeslücke	63
b) Rechtliche Vergleichbarkeit	64
c) Rechtsfolgengleichheit	64
3. Ergebnis	65
VIII. Steuerentnahmerecht kraft gesellschaftsrechtlicher Treuepflicht	65
1. Gesellschaftsrechtliche Treuepflicht	65
2. Auffassungen für ein Steuerentnahmerecht aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht	66
3. Argumente gegen ein generelles oder regelmäßiges Steuerentnahmerecht	66

4. Auswirkungen der gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht auf die Gewinnverwendung	67
a) Urteil des Bundesgerichtshofs zur Bilanzaufstellung, Bilanzfeststellung und zur Gewinnverwendung („Otto“)	67
b) Systematisierung auf der Grundlage des Urteils des Bundesgerichtshofs („Otto“)	68
aa) Einstimmigkeits- und Vollausschüttungsprinzip	68
bb) Einstimmigkeitsprinzip und im Gesellschaftsvertrag konkret geregelte Gewinnverwendung	69
cc) Allgemeine Mehrheitsklauseln ohne Gewinnverwendungsregelung ..	69
(1) Bestimmbarkeit der Höhe der Gewinnverwendung in Mehrheitsklausel	70
(2) Mehrheitsklausel muss keinen bestimmaren Rahmen der Entscheidung über die Ergebnisverwendung enthalten	70
(3) Stellungnahme	71
dd) Unbegrenzte Gewinnverwendungsklausel mit zugelassener Mehrheitsentscheidung	73
5. Steuerentnahmerecht außerhalb der Gewinnverwendung	73
IX. Ungeklärte Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen eines Steuerentnahmerechts	74
1. Negative Tatbestandsvoraussetzungen	74
a) Kein Gewinnauszahlungsanspruch des Gesellschafters	74
b) Periodenbezogenheit des Gewinnanteils	75
c) Berücksichtigung zivilrechtlicher Mehrgewinne	76
d) Berücksichtigung anderer Entnahmeansprüche	76
e) Zwischenergebnis und Zusammenfassung	77
2. Berechnung der Höhe des Steuerentnahmerechts	77
a) Andere steuerbare positive Einkünfte des Gesellschafters	77
b) Berücksichtigung von Freibeträgen, Sonderausgaben, abziehbaren Aufwendungen und außergewöhnlichen Belastungen	78
c) Andere negative Einkünfte des Gesellschafters	79
d) Frühere negative Einkünfte aus dem Gewinnanteil	80
e) Kombinationssachverhalte	81
3. Steuervorauszahlungen	82
4. Kirchensteuer	82
5. Ehegatten- oder Lebenspartnersplitting	83
6. Sonderbetriebsvermögen	83
7. Zusammenfassung	84
X. Gewerbesteuer bei der sogenannten ZebraGesellschaft	84

XI. Wiederaufleben der Haftung des Kommanditisten durch Steuerentnahme	85
1. Voraussetzungen für das Wiederaufleben der Haftung des Kommanditisten	85
2. Ansicht gegen das Wiederaufleben der Haftung durch Steuerentnahme	86
3. Ansicht für die Möglichkeit des Wiederauflebens durch Steuerentnahme . . .	86
4. Stellungnahme	87
XII. Verspätungszuschlag, Zinsen und Säumniszuschläge	87
1. Verspätungszuschlag	87
2. Zinsen	88
3. Säumniszuschläge	88
XIII. Zusammenfassung	89
E. Vertragliche Gestaltung von Steuerklauseln	91
I. Steuerklauseln ohne ausdrückliche Regelung	91
II. Steuergeneralklausel	92
1. Vorteile einer Steuergeneralklausel	92
2. Nachteile einer Steuergeneralklausel	93
III. Überlegungen zur Aufnahme und Ausgestaltung einer Steuerklausel	94
1. Erster Schritt: Entscheidung für oder gegen einen Steuerentnahmeanspruch	94
a) Erforderlichkeit eines Steuerentnahmeanspruchs	94
b) Wille der Gesellschafter	95
2. Zweiter Schritt: Verhältnis des Steuerentnahmeanspruchs zu den Gewinn-	
und Kontenregelungen	95
a) Verhältnis zu den Gewinnregelungen	95
aa) Gewinnermittlung	95
bb) Verhältnis zum Gewinnanteil bzw. zur Gewinnverwendung	96
b) Einbindung in die Kontenregelung	98
3. Dritter Schritt: Kriterien für die Ausgestaltung	98
a) Berechnungsmethoden	98
b) Gegenstand der Personengesellschaft	99
c) Gesellschafterstruktur (Aufwand und Offenlegung)	99
aa) Größe des Gesellschafterkreises	99
bb) Verhältnisse der Anteile am Gewinn- und Verlust	99
cc) Rechtsform der Gesellschafter	100
dd) Beispiel Familiengesellschaft	100
d) Steuerliche Nebenleistungen	100

IV. Beispiele für die Ausgestaltung von Steuerklauseln	101
1. Allgemeine Beispielsregelungen	101
a) § 1 – Gesellschaftskapital, Gesellschafterkonten	101
b) § 2 – Gewinn und Verlust	102
c) § 3 – Allgemeine Steuerklausel	102
2. Konkrete Steuerklausel: Anknüpfung an die tatsächliche Steuerlast	104
3. Konkrete Steuerklausel: Ausschließliche Besteuerung des steuerlichen Gewinnanteils	106
4. Pauschalierte Steuerklausel	107
F. Steuerentnahmerecht in der Insolvenz der Personengesellschaft	109
I. Positive Einkünfte	109
II. Schuldner der Einkommen- oder Körperschaftsteuer	109
1. Steuergesetze	110
2. Insolvenzordnung	110
a) § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO	110
aa) Ansichten für eine Masseverbindlichkeit	111
bb) Ansichten gegen eine Masseverbindlichkeit	111
cc) Stellungnahme	112
b) § 55 Abs. 2 S. 1 oder Abs. 4 InsO	112
c) § 38 InsO	112
III. Gesetzliches Steuerentnahmerecht der Gesellschafter	113
1. Ansichten für ein Steuerentnahmerecht	113
a) § 110 Abs. 1 Alt. 1 HGB unter Berücksichtigung vorangegangener Verlustzuweisungen	113
b) § 110 Abs. 1 HGB unter eingeschränkter Berücksichtigung vorangegangener Steuerersparnisse	114
c) Gesetzliches Schuldverhältnis	114
d) Urteile des Bundesgerichtshofes vom 16.04.2013 und 05.04.2016	115
2. Steuerrechtliche Lösungen	116
a) Ausgleich vorinsolvenzrechtlicher Verluste	116
b) Verringerung der persönlichen Haftung	116
3. Stellungnahme	117
a) Praktische Relevanz	117
b) Keine Haftungsreduzierung beim persönlich haftenden Kommanditisten	118
c) Systematische Überlegungen	119
aa) § 80 Abs. 1 InsO	119
bb) § 735 BGB	119

cc) Steuerentnahmerecht zulasten des persönlich haftenden Gesellschafters	120
dd) §§ 163, 222, 227 AO	120
(1) Schutz der Gesellschafter	120
(2) Eingeschränkte Anwendbarkeit von §§ 163, 222, 227 AO bei Existenz eines Steuerentnahmerechts	121
ee) Ersatzanspruch bei Steuervorteilen des Gesellschafters	121
ff) Freigabe von Vermögensgegenständen	121
d) Verfassungskonforme Auslegung	123
e) Ergebnis	123
IV. Gesellschaftsvertragliche Steuerentnahmerechte in der Insolvenz	124
1. Keine Durchsetzbarkeit von vertraglichen Entnahmerechten	124
2. Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs	124
3. Stellungnahme	124
V. Verspätungszuschlag, Zinsen und Säumniszuschläge	125
G. Zusammenfassung	126
Literaturverzeichnis	131
Sachverzeichnis	136

A. Einleitung

Die Offene Handelsgesellschaft (OHG), die Kommanditgesellschaft (KG), die Partnerschaftsgesellschaft (PartG) und die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) können zivilrechtlich jeweils selbst Träger von Rechten und Pflichten sein. Steuerlich sind aber allein die Gesellschafter Schuldner der Einkommen- oder der Körperschaftsteuer, obwohl die Besteuerungsgrundlage tatsächlich auf Ebene der Personengesellschaft geschaffen wird. Die Besteuerung der Gesellschafter erfolgt unabhängig davon, ob und in welcher Höhe zivilrechtliche Gewinne an sie ausgeschüttet werden. Es kann sogar die Situation eintreten, dass die Personengesellschaft zivilrechtlich keinen Gewinn macht, den Gesellschaftern aber steuerlich Gewinne zugewiesen werden.

Vor diesem Hintergrund haben die Gesellschafter regelmäßig ein Interesse daran, von der Personengesellschaft zeitnah die Beträge zu erhalten, die sie für die Einkommen- oder Körperschaftsteuer bzw. für die Steuervorauszahlungen benötigen. Erschwert wird eine Regelung dadurch, dass die tatsächliche Steuerbelastung bei jedem Gesellschafter zum Beispiel wegen unterschiedlicher Steuersätze oder anderer Einkünfte unterschiedlich sein kann.

Nach Darstellung der zivilrechtlichen (dazu B.) und der steuerlichen (dazu C.) Grundstrukturen wird die Frage behandelt, ob die Gesellschafter auch ohne eine ausdrückliche oder stillschweigende Vereinbarung ein (gesetzliches) Steuerentnahmerecht haben (dazu D.).

Im Anschluss daran wird beispielhaft untersucht, welche Regelungen die Gesellschafter einer Personengesellschaft im Gesellschaftsvertrag durch sogenannte Steuerklauseln treffen könnten (dazu E.).

Abschließend wird die Frage erörtert, ob den Gesellschaftern für den Zeitraum nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Personengesellschaft Entnahmerechte wegen der Einkommen- oder Körperschaftsteuer bzw. wegen der Steuervorauszahlungen zustehen (dazu F.).

Die vorliegende Arbeit behandelt dabei nicht nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb¹, die in der Literatur² regelmäßig im Zusammenhang mit Entnahmen zur Begleichung der persönlichen Steuerschulden der Gesellschafter herangezogen werden, sondern

¹ Vgl. insbesondere §§ 2 Abs. 1 Nr. 2, 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG.

² *Priester*, in: MüKo-HGB, Bd. 2, § 122 Rn. 58; *Wertenbruch*, in: Handbuch Personengesellschaften, Rn. 637; *Schmidt*, in: Fachanwalt für Steuerrecht, 193, 194 f.; weitergehend *Meyer*, in: Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip, 500 ff.

stellt auch auf die anderen Einkunftsarten des EStG³ sowie auf das KStG ab. Außerdem werden auch steuerliche Nebenleistungen, wie zum Beispiel die Verzinsung von Steuernachforderungen, berücksichtigt.

³ § 2 Abs. 1 Nr. 1, 3–7 EStG: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Einkünfte aus Kapitalvermögen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 EStG.

B. Zivilrechtliche Grundstrukturen der Personengesellschaften

I. Offene Handelsgesellschaften

1. Voraussetzungen der Offenen Handelsgesellschaft

Eine OHG ist gemäß § 105 Abs. 1 HGB eine Gesellschaft, deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinsamer Firma gerichtet ist, wenn bei keinem der Gesellschafter die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern auf einen bestimmten Betrag beschränkt ist. Ein Handelsgewerbe ist nach § 1 Abs. 2 HGB jeder Gewerbebetrieb, der nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert.

Wenn der Zweck der Gesellschaft unter den übrigen Voraussetzungen des § 105 Abs. 1 HGB nur auf den Betrieb eines Gewerbes gerichtet ist, das nach Art bzw. Umfang keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, oder die Gesellschaft nur eigenes Vermögen verwaltet, besteht gemäß § 105 Abs. 2 S. 1 HGB eine OHG, wenn die Firma des Unternehmens in das Handelsregister eingetragen ist. Eine OHG ist von allen Gesellschaftern nach §§ 106, 108 HGB zum Handelsregister anzumelden. Im Unterschied zu § 105 Abs. 1 HGB wirkt die auf die Anmeldung folgende Eintragung in das Handelsregister im Falle des § 105 Abs. 2 S. 1 HGB konstitutiv.¹

Auch ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung im HGB werden vom Gewerbebegriff keine künstlerischen, wissenschaftlichen und freiberuflichen Tätigkeiten erfasst.² Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes können Steuerberater bzw. Wirtschaftsprüfer aber zur Berufsausübung eine OHG gründen, wenn sie zumindest Treuhandeltätigkeiten von untergeordneter Bedeutung ausüben wollen, weil § 27 Abs. 2 WiPrO und § 49 Abs. 2 StBerG Spezialvorschriften zu § 105 Abs. 1 und § 2 HGB seien.³

¹ Roth, in: Baumbach-HGB, § 105 Rn. 12, § 123 Rn. 14; § 123 Abs. 1 und 2 HGB.

² Schmidt, Handelsrecht, § 9 II Rn. 17 ff.

³ BGH, Beschl. v. 15.07.2014, II ZB 2/13, BGHZ 202, 92, 95 ff.