

# Steuerrecht / Corporate

## Steuerliche Auswirkungen der Modernisierung des GmbH-Rechts durch das MoMiG

Peter M. Schäffler und Daniel Gebert

Das am 1. November 2008 in Kraft getretene Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (**MoMiG**) enthält insbesondere Änderungen im Gesellschafts- und Insolvenzrecht. Über die wesentlichen Änderungen im GmbH-Recht hatten wir bereits mit separatem Newsletter vom November 2008 („Reform des GmbH-Rechts durch das MoMiG in Kraft getreten“; Download unter: [www.luther-lawfirm.com](http://www.luther-lawfirm.com) → Publikationen/Newsletter/Corporate & Commercial) informiert. Zwar wurden durch das MoMiG keine Vorschriften der Steuergesetze geändert, doch bereits jetzt zeigt sich, dass verschiedene zivil-, gesellschafts- oder insolvenzrechtlich motivierte Regelungen des MoMiG auch das Steuerrecht maßgeblich beeinflussen. Nachfolgende Darstellung gibt einen Überblick über wesentliche steuerliche Auswirkungen der GmbH-Reform.

### 1. Verlegung des Verwaltungssitzes (= Ort der Geschäftsleitung) ins Ausland

Das MoMiG eröffnet zivilrechtlich die Möglichkeit, den Verwaltungssitz (der im Wesentlichen dem steuerlichen Begriff der Geschäftsleitung entspricht) ins Ausland zu verlegen. Satzungssitz und Verwaltungssitz/Ort der Geschäftsleitung können somit künftig auseinanderfallen. Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht ermöglicht dies beispielsweise ausländischen Unternehmen, ihre deutschen Tochtergesellschaften in der Rechtsform der GmbH künftig aus dem Ausland zu führen, ohne sich dem Risiko einer Löschung auszusetzen.

Diese gesellschaftsrechtliche Regelung wurde jedoch nicht mit dem Steuerrecht abgestimmt. So droht bei einer Verlegung der Geschäftsleitung ins Ausland aus steuerlicher Sicht die Aufdeckung und damit Besteuerung der in dem Gesellschaftsvermögen enthaltenen stillen Reserven. Dies wäre beispielsweise der Fall, wenn

- infolge der Verlagerung der Geschäftsleitung ins Ausland das Besteuerungsrecht Deutschlands im Hinblick auf den Gewinn aus der Veräußerung oder der Nutzung einzelner Wirtschaftsgüter der GmbH ausgeschlossen oder beschränkt wird, oder
- die Geschäftsleitung in einen Staat außerhalb der Europäischen Union und des Europäischen Wirtschaftsraums („Drittstaat“) verlegt wird, mit dem Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen hat, das dem OECD-Musterabkommen entspricht.

Des Weiteren eröffnet die freie Wahl des Verwaltungssitzes deutschen Unternehmen künftig die Möglichkeit, nur im Ausland operativ tätige Tochtergesellschaften in der Rechtsform der GmbH zu führen. Dies kann beispielsweise dadurch erreicht werden, dass eine GmbH nach deutschem Recht gegründet wird, anschließend ihren Verwaltungssitz in den jeweiligen ausländischen Staat verlagert und sodann die operative Tätigkeit aufnimmt. Auch insoweit können jedoch steuerliche Zusatzbelas-



tungen drohen: Eine derartige „ausländische“ Tochter-GmbH wäre aufgrund ihres Satzungssitzes in Deutschland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Behandelt der jeweilige ausländische Staat die GmbH aufgrund des dortigen Verwaltungssitzes der Gesellschaft ebenfalls als unbeschränkt steuerpflichtig, droht im schlimmsten Fall - bei Nichtexistenz eines DBA - eine Doppelbesteuerung des Einkommens. Jedoch auch im Fall der Anwendbarkeit eines DBA bestünde das Risiko, dass im Ergebnis immer die höhere Steuer der beiden Staaten gezahlt wird, und damit im Ergebnis eine höhere Steuerlast entsteht, als dies bei einer Gesellschaft der Fall wäre, die „nur“ in einem der Staaten unbeschränkt und in dem anderen Staat lediglich beschränkt steuerpflichtig wäre.

### Praxishinweis

Ob und, wenn ja, in welchem Umfang die Verlagerung des Verwaltungssitzes/Ortes der Geschäftsleitung einer GmbH ins Ausland zu ungewollten Steuernachteilen führen kann, ist jeweils insbesondere davon abhängig, (i) um welchen ausländischen Staat es sich handelt, (ii) ob mit diesem Staat ein DBA besteht und (iii) welche Wirtschaftsgüter sich im Vermögen der GmbH befinden. Vor der Sitzverlagerung sollte daher eine Prüfung möglicher nachteiliger Steuerfolgen anhand der konkreten Umstände des Einzelfalls vorgenommen werden.

## 2. Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)

Durch das MoMiG wurde die „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“ eingeführt. Dabei handelt es sich um eine GmbH, die nicht über ein Stammkapital von EUR 25.000,00 verfügen muss, sondern bereits mit einem Stammkapital ab EUR 1,00 gegründet werden kann. Steuerlich gelten für die neue Unternehmergesellschaft grundsätzlich die gleichen Regeln wie für jede andere GmbH auch.

Demnach könnte beispielsweise künftig die gewerbliche Prägung einer Kommanditgesellschaft (KG) durch Einsetzung einer haftungsbeschränkten Unternehmergesellschaft als einzige persönlich haftende Gesellschafterin (Komplementärin) erreicht werden. Die „gewerbliche Prägung“ führt dazu, dass eine KG für Steuerzwecke auch dann als Gewerbebetrieb behandelt wird, wenn sie selbst keine gewerbliche Tätigkeit ausübt (Gewerbebetrieb kraft Rechtsform), was in bestimmten Konstellationen aus steuerlicher Sicht gewollt sein kann.

Durch Einsatz einer haftungsbeschränkten Unternehmergesellschaft anstelle einer „normalen“ GmbH kann demnach die gewerbliche Prägung künftig auf einfache Weise mit geringem Kapitaleinsatz erreicht werden. Es entsteht eine sog. „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) & Co. KG“ anstelle der bekannten „GmbH & Co KG“. Voraussetzung für eine derartige Gestaltung ist jedoch, dass die Komplementärin keine wesentliche eigene Kapitalausstattung benötigt.

### Praxishinweis

Bisher konnte mit einer „Limited & Co. KG“ zwar ebenfalls mit geringem Kapitalaufwand eine gewerbliche Prägung erreicht werden. Ein wesentlicher Nachteil der „Limited & Co. KG“ ist jedoch die Berücksichtigung von zwei unterschiedlichen Gesellschaftsrechtsordnungen - englisches Gesellschaftsrecht für die Limited neben deutschem Gesellschaftsrecht für die Kommanditgesellschaft. Dieser Nachteil entfällt, wenn anstelle der Limited eine haftungsbeschränkte Unternehmergesellschaft die persönlich haftende Gesellschafterin der KG wird.

## 3. Vereinfachte GmbH-Gründung / Musterprotokoll

Die GmbH kann nach dem MoMiG in einem vereinfachten Verfahren gegründet werden, wenn sie höchstens drei Gesellschafter und nur einen Geschäftsführer hat. In diesem Fall ist das in der Anlage zum GmbH-Gesetz bestimmte Musterprotokoll zu verwenden, wobei darüber hinaus keine vom Gesetz abweichenden Bestimmungen getroffen werden dürfen. Aus steuerlicher Sicht ist jedoch zu beachten, dass die Verwendung des Musterprotokolls nachteilige Auswirkungen haben kann.

Insbesondere besteht insoweit das Risiko einer sog. verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) im Hinblick auf die im Zusammenhang mit der GmbH-Gründung anfallenden Kosten. Nach dem Gründungsprotokoll darf die Gesellschaft nur Gründungskosten in Höhe von bis zu maximal 300 Euro übernehmen, während höhere Kosten von den Gesellschaftern zu tragen sind. Entstehen höhere Kosten und werden diese entgegen dem Musterprotokoll von der Gesellschaft getragen, liegt demnach grundsätzlich eine vGA vor.

Eine vGA hätte zur Folge, dass in deren Höhe sowohl der GmbH der steuerliche Betriebsausgabenabzug versagt wird als auch dem Gesellschafter

steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen zugerechnet werden.

#### 4. Verdeckte Sacheinlage

Erbringt ein Gesellschafter statt der geschuldeten Bareinlage bei wirtschaftlicher Betrachtung eine Sacheinlage unter Umgehung der Sachgründungsvorschriften (verdeckte Sacheinlage), wird nach dem MoMiG nunmehr der eingebrachte Gegenstand auf die Bareinlagepflicht angerechnet. Der Gesellschafter unterliegt nur noch Differenzhaftung und muss die Einlage nicht wie bisher zweimal erbringen.

Diese gesellschaftsrechtliche „Besserstellung“ der verdeckten Sacheinlage ändert jedoch nichts an deren steuerlichen Konsequenzen. Unverändert führt eine verdeckte Sacheinlage von steuerverstricktem Vermögen beim Einlegenden grundsätzlich zur Aufdeckung der in dem eingelegten Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven und damit zu einer steuerpflichtigen Gewinnrealisierung.

##### Praxishinweis

Ist eine steuerpflichtige Realisierung der in dem Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven nicht gewollt, sollte auch künftig eine verdeckte Sacheinlage von Betriebsvermögen oder steuerverstricktem Privatvermögen vermieden werden.

#### 5. Nachträgliche Anschaffungskosten

Hat ein Gesellschafter seiner GmbH ein Darlehen gewährt und fällt die Darlehensforderung aufgrund von Zahlungsschwierigkeiten der Gesellschaft aus, führt dies beim Gesellschafter unter bestimmten Voraussetzungen in Höhe der ausgefallenen Forderung zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung. Gleiches gilt grundsätzlich, wenn der Gesellschafter aus einer für die Gesellschaft übernommenen Bürgschaft in Anspruch genommen wird.

Nachträgliche Anschaffungskosten wären im Fall der steuerpflichtigen Veräußerung der Beteiligung oder Auflösung der GmbH steuerlich vorteilhaft, da sie einen Veräußerungsgewinn mindern bzw. einen Veräußerungsverlust erhöhen würden.

Maßgeblich für eine Beurteilung der ausgefallenen Forderung als nachträgliche Anschaffungskosten war bisher insbesondere, dass das Darlehen bzw.

die Bürgschaft aus zivilrechtlicher Sicht eigenkapitalersetzenden Charakter hatte.

Der eigenkapitalersetzende Charakter wurde bisher beispielsweise bejaht, wenn im Zeitpunkt der Darlehensgewährung die Gesellschaft entweder bereits konkursreif war, oder wenn die Konkursreife zwar noch nicht eingetreten, die Rückzahlung des Darlehens aber angesichts der finanziellen Situation der Gesellschaft in dem Maße gefährdet war, dass ein ordentlicher Kaufmann das Risiko einer Kreditgewährung zu denselben Bedingungen wie der Gesellschafter nicht mehr eingegangen wäre (sog. Krise). Gleiches gilt, wenn das Darlehen in der Krise von dem Gesellschafter hätte abgezogen werden können, aber in Kenntnis der „Krisensituation“ weiter gewährt wurde.

Nach dem MoMiG werden die Rechtsfiguren des eigenkapitalersetzenden Darlehens und der eigenkapitalersetzenden Bürgschaft aufgegeben. Auf die Qualifizierung „kapitalersetzend“ wird zivilrechtlich künftig ebenso verzichtet wie auf den Begriff der „Krise“. Nach dem MoMiG ist vielmehr künftig jedes Gesellschafterdarlehen bei Eintritt der Insolvenz nachrangig. Demnach entfallen die wesentlichen Anknüpfungsmerkmale der bisherigen steuerlichen Beurteilung.

Nicht geklärt ist, welche steuerlichen Konsequenzen sich aus dieser zivilrechtlichen Änderung ergeben. Denkbar ist, dass steuerlich auch zukünftig der Umfang nachträglicher Anschaffungskosten in Anlehnung an die bisherige – durch das MoMiG überholte – Zivilrechtslage bestimmt wird. In Betracht kommt jedoch auch, dass die steuerlichen Voraussetzungen für nachträgliche Anschaffungskosten neu zu bestimmen sind und in Anlehnung an die Neuregelung durch das MoMiG der Ausfall einer Gesellschafterforderung künftig stets zu nachträglichen Anschaffungskosten führt.

##### Praxishinweis

Da denkbar ist, dass sich die steuerliche Behandlung als nachträgliche Anschaffungskosten auch künftig danach beurteilt, ob das Darlehen nach der Rechtslage vor dem MoMiG als eigenkapitalersetzend anzusehen gewesen wäre, sollte sicherheits halber bei Abschluss des Darlehensvertrags weiterhin eine Bestimmung in den Vertrag aufgenommen werden, wonach das Darlehen auch in der Krise in der Gesellschaft zu belassen ist bzw. nicht abgezogen werden darf.

## Verfasser

### München



Peter M. Schäffler  
Rechtsanwalt  
Steuerberater  
Partner

[peter.schaeffler@luther-lawfirm.com](mailto:peter.schaeffler@luther-lawfirm.com)

Telefon: +49 (89) 23714 17379  
Telefax: +49 (89) 23714 110

### München



Daniel Gebert  
Rechtsanwalt  
Steuerberater  
Certified Public  
Accountant (CPA)  
Senior Associate

[daniel.gebert@luther-lawfirm.com](mailto:daniel.gebert@luther-lawfirm.com)

Telefon: +49 (89) 23714 17378  
Telefax: +49 (89) 23714 110

Als zentraler Kontakt für allgemeine Fragen zu unserem Beratungsfeld Steuerrecht steht Ihnen Dr. Eberhard Kalbfleisch, Telefon +49 (6196) 592 27003, [eberhard.kalbfleisch@luther-lawfirm.com](mailto:eberhard.kalbfleisch@luther-lawfirm.com) und Ulrich Siegemund, Telefon +49 (6196) 592 16364, [ulrich.siegemund@luther-lawfirm.com](mailto:ulrich.siegemund@luther-lawfirm.com) zur Verfügung.

### Broschüre „Mergers & Acquisitions im Lichte des MoMiG“

Mit dem Inkrafttreten des MoMiG am 1. November 2008 sind zahlreiche kapitalgesellschaftsrechtliche Grundsatzfragen neu geordnet worden. Insbesondere das GmbH-Recht hat weitreichende Änderungen erfahren. Das MoMiG hat auch erhebliche Einflüsse auf Unternehmenskäufe.

Zu den Auswirkungen des MoMiG auf M&A-Transaktionen gibt Luther eine kostenfreie Mandantenbroschüre heraus, die wir Ihnen gerne zusenden. Bitte mailen Sie uns an unter [contact@luther-lawfirm.com](mailto:contact@luther-lawfirm.com).

### Copyright

Alle Texte dieses Newsletters sind urheberrechtlich geschützt. Gerne dürfen Sie Auszüge unter Nennung der Quelle nach schriftlicher Genehmigung durch uns nutzen. Hierzu bitten wir um Kontaktaufnahme.

### Impressum

Verleger: Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Anna-Schneider-Steig 22, 50678 Köln, Telefon +49 (221) 9937 0, Telefax +49 (221) 9937 110, [contact@luther-lawfirm.com](mailto:contact@luther-lawfirm.com)

V.i.S.d.P.: Eike Fietz, Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Karlstraße 10-12, 80333 München., Telefon +49 (89) 23714 21173, Telefax +49 (89) 23714 110, [eike.fietz@luther-lawfirm.com](mailto:eike.fietz@luther-lawfirm.com).

Andrea Metz, Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Mergenthalerallee 10-12, 65760 Eschborn/Frankfurt am Main, Telefon +49 (6196) 592 28077, Telefax +49 (6196) 592 110, [andrea.metz@luther-lawfirm.com](mailto:andrea.metz@luther-lawfirm.com)

### Haftungsausschluss

Obgleich dieser Newsletter sorgfältig erstellt wurde, wird keine Haftung für Fehler oder Auslassungen übernommen. Die Informationen dieses Newsletters stellen keinen anwaltlichen oder steuerlichen Rechtsrat dar und ersetzen keine auf den Einzelfall bezogene anwaltliche oder steuerliche Beratung. Hierfür stehen unsere Ansprechpartner an den einzelnen Standorten zur Verfügung.

[www.luther-lawfirm.com](http://www.luther-lawfirm.com)

Die Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH beschäftigt in Deutschland rund 280 Rechtsanwälte und Steuerberater und berät in allen Bereichen des Wirtschaftsrechts. Zu den Mandanten zählen mittelständische und große Unternehmen sowie die öffentliche Hand. Luther unterhält Büros an 13 deutschen Standorten sowie in Brüssel, Budapest, Istanbul, Shanghai und Singapur und gehört dem internationalen Kanzleiverbund PMLG sowie Taxand, dem weltweiten Netzwerk unabhängiger Steuerberatungspraxen, an.

Berlin, Dresden, Düsseldorf, Eschborn/Frankfurt a. M., Essen, Hamburg, Hannover, Köln, Leipzig, Mannheim, München, Nürnberg, Stuttgart | Brüssel, Budapest, Istanbul, Shanghai, Singapur

