

## Blitzlicht SONDERAUSGABE

### Steuern Recht Wirtschaft

Neuerungen III/2008

Sehr geehrte Damen und Herren,

noch im Jahr 2008 sollen die Änderungen im GmbH-Recht in Kraft treten. Außerdem arbeitet der Gesetzgeber an einer Reform des Handelsbilanzrechts. Zu beiden Gesetzesänderungen haben wir Ihnen eine Auswahl der Neuerungen zusammengestellt.

Das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts wird voraussichtlich nach der Sommerpause verabschiedet, so dass noch einige Monate Zeit verbleiben, um sich mit den Neuerungen vertraut zu machen. Für die meisten mittelständischen Unternehmen wird zukünftig sowohl eine Handels- als auch eine Steuerbilanz zu erstellen sein.

Das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) enthält eine Reihe von Neuerungen. So wird es statt der Mini-GmbH mit einem Stammkapital von nur 10.000 € für Existenzgründer eine haftungsbeschränkte Unternehmersgesellschaft geben.

Sollten Sie zur Umsetzung der Informationen oder zu sonstigen Themen Fragen haben, sprechen Sie uns bitte an. Wir beraten Sie gerne!

### Handelsbilanzrecht wird reformiert

Ende Mai hat die Bundesregierung den Gesetzentwurf zur Modernisierung des Bilanzrechts verabschiedet. Die Änderungen im Handelsbilanzrecht sollen den Unternehmen eine gleichwertige, aber einfachere und kostengünstigere Alternative zu den International Financial Reporting Standards (IFRS) bieten. Dazu wird das Informationsniveau des handelsrechtlichen Jahresabschlusses angehoben. Dennoch soll dieser Grundlage des Gläubigerschutzes, der Gewinnausschüttung und der steuerlichen Gewinnermittlung bleiben. Die Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Einzelabschlusses für die Besteuerung gerät jedoch zunehmend ins Wanken, weil Handelsrecht und Steuerrecht vermehrt voneinander abweichen.

Die im Mittelstand übliche Erstellung einer Einheitsbilanz dürfte daher nur noch schwer realisierbar sein. Zu-

künftig wird neben der Handelsbilanz eine gesonderte Steuerbilanz aufzustellen sein oder der Ausweis der steuerlichen Werte erfolgt in einer Nebenrechnung. Es gibt bereits Überlegungen, die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz aufzugeben und ein eigenständiges Steuerbilanzrecht zu beschließen.

Der Bundestag berät das Gesetz nach der Sommerpause. Der größte Teil der neuen Vorschriften soll nach dem gegenwärtigen Stand erstmals auf Geschäftsjahre Anwendung finden, die im Kalenderjahr 2009 beginnen. Von den umfassenden, geplanten Änderungen des Handelsbilanzrechts sind folgende besonders zu beachten:

### Handelsrechtliche Buchführungs- und Bilanzierungspflicht

Unterschreiten Einzelkaufleute in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren bestimmte Schwellenwerte (500.000 € Umsatz und 50.000 €

KATHARINA SPANN

vereidigte Buchprüferin – Steuerberaterin  
Rechtsbeistand – landw. Buchstelle

DR. MICHAEL SPANN

Rechtsanwalt - Steuerberater  
Fachanwalt für Steuerrecht

DIPL.-OEC. PETER BERGGOLD

Wirtschaftsprüfer – Steuerberater  
Prüfer für Qualitätskontrolle (§ 57a Abs. 3 WPO)

in Gesellschaft bürgerlichen Rechts

Jahresüberschuss pro Geschäftsjahr), werden sie von der Verpflichtung zur Buchführung und Bilanzierung nach den handelsrechtlichen Vorschriften befreit. Für steuerliche Zwecke kann der Gewinn dann in der Regel per Einnahmenüberschussrechnung ermittelt werden. Es ist jedoch zu überlegen, insbesondere zur Selbstinformation und zur Dokumentation freiwillig Bücher zu führen und zu bilanzieren.

### Wirtschaftliche Zurechnung

Im Gesetz wird erstmals das allgemeine Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung kodifiziert. Vermögensgegenstände sind demnach nur in die Bilanz aufzunehmen, soweit sie dem Eigentümer auch wirtschaftlich zuzurechnen sind. Damit wird zunächst auf das rechtliche Eigentum abgestellt. Darüber hinaus müssen die betreffenden Vermögensgegenstände dem Unternehmen auch wirtschaftlich zuzurechnen sein. Ansonsten würde das Vermögen in der Bilanz zu hoch ausgewiesen, was der Gläubigerschutzfunktion zuwider läuft. Die wirtschaftliche Zurechnung ist in jedem Einzelfall anhand der Verteilung der Chancen und Risiken zu beurteilen, die aus dem zu bilanzierenden Vermögensgegenstand erwachsen. Mit dem Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung soll keine Änderung des bisherigen Rechtszustands verbunden sein, so dass insbesondere die von der Rechtsprechung aufgestellten Beurteilungskriterien und die steuerlichen Leasingerlasse weiterhin ihre Gültigkeit behalten.

### Entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert

Der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert wird im Wege einer Fiktion zum zeitlich begrenzt nutzbaren Vermögensgegenstand erhoben und ist damit zu aktivieren. Er unterliegt der planmäßigen bzw. der außerplanmäßigen Abschreibung. In steuerlicher Hinsicht ist der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Fir-

menwert ebenfalls zu aktivieren und über einen Zeitraum von 15 Jahren abzuschreiben.

## Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände

Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (z. B. Patente oder Know-how) unterliegen nach aktueller Rechtslage einem Aktivierungsverbot. Zukünftig sind die Unternehmen verpflichtet, die auf die Entwicklungsphase entfallenden Herstellungskosten in der Handelsbilanz zu aktivieren. Die auf die Forschungsphase entfallenden Herstellungskosten sind weiterhin von der Aktivierung ausgeschlossen. Dies gilt ebenso für Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben worden sind. Um den Gläubigerschutz zu gewährleisten, wird die Aktivierungspflicht der immateriellen Vermögensgegenstände mit einer Gewinnausschüttungssperre gekoppelt. Im Steuerrecht sind die Aufwendungen für Forschung und Entwicklung weiterhin aufwandswirksam zu erfassen, da immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens steuerlich nur zu aktivieren sind, wenn sie entgeltlich erworben wurden.

## Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit

Um den Gleichlauf zwischen Handels- und Steuerbilanz und damit die Aufstellung einer Einheitsbilanz zu gewährleisten, musste der Ansatz steuerlicher Passivposten bzw. die Vornahme steuerlicher Abschreibungen, die regelmäßig subventionspolitisch motiviert waren, auch handelsrechtlich berücksichtigt werden. Dies hat zu Verzerrungen der Handelsbilanz geführt, welche die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Unternehmen nicht mehr zutreffend dargestellt hat. Nunmehr wird dieser Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit aufgehoben. Die Ausübung von steuerlichen Wahlrechten, die von den handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften abweichen, sind im

handelsrechtlichen Jahresabschluss nicht mehr nachzuvollziehen. Im Gegenzug dürfen steuerliche Wahlrechte nur noch ausgeübt werden, wenn die Wirtschaftsgüter, die nicht mehr den handelsrechtlich maßgeblichen Wert haben, für die steuerliche Gewinnermittlung in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden.

## Ansatz und Bewertung von Rückstellungen

Änderungen beim Ansatz und bei der Bewertung von Rückstellungen werden zu unterschiedlichen Ansätzen in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz führen:

Das bisherige Wahlrecht zur Bildung von Aufwandsrückstellungen wird aufgehoben. Steuerlich sind die Aufwandsrückstellungen bereits unzulässig, weil das bestehende handelsrechtliche Wahlrecht zu einem steuerlichen Passivierungsverbot führt.

Rückstellungen sind zukünftig mit dem Erfüllungsbetrag, d. h. unter Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen, anzusetzen. Zudem sind Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr abzuzinsen. Es wird auf den durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre unter Berücksichtigung der Restlaufzeit der Rückstellung abgestellt. Die Höhe des Marktzinssatzes veröffentlicht die Deutsche Bundesbank auf ihren Internetseiten. Steuerlich bleibt es bei der Festsetzung eines fixen Abzinsungszinssatzes von 5,5 % sowie der Maßgeblichkeit der Wertverhältnisse am Bilanzstichtag. Künftige Preis- und Kostensteigerungen dürfen also nicht berücksichtigt werden.

Die Änderungen der handelsrechtlichen Rückstellungsbewertung werden eine deutliche Erhöhung der Pensionsrückstellungen zur Folge haben. Die dadurch erforderlichen Zuführungen dürfen allerdings über einen Zeitraum von 15 Jahren angesammelt werden. Abweichend vom Grundsatz der Einzelbewertung, nach dem jede Pensionsrückstellung einschließlich des individuellen Abzinsungszinssatzes einzeln zu bewerten ist, darf auf alle Pensionsrückstellungen pauschal ein durchschnittlicher Markt-

zinssatz angewendet werden. Die Restlaufzeit der Rückstellung wird auf 15 Jahre angesetzt. Steuerlich bleibt es bei den umfassenden Spezialregelungen zur Rückstellungsbewertung, insbesondere beim Rechnungszinssfuß von 6 %.

## Einschränkung der außerplanmäßigen Abschreibung

Das bisher bestehende Wahlrecht, handelsrechtliche Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung vorzunehmen, wird aufgehoben. Wie bisher müssen außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen werden, wenn bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt. Ist die Wertminderung voraussichtlich nicht dauerhaft, dürfen nur noch Finanzanlagen außerplanmäßig abgeschrieben werden. Fällt der Grund für die außerplanmäßige Abschreibung weg, greift zukünftig das umfassende und rechtsformunabhängige Wertaufholungsgebot. Dies galt bisher nur für Kapitalgesellschaften. Auswirkungen auf das Steuerrecht bestehen nicht, da dies bereits das Prinzip der umfassenden und rechtsformunabhängigen Wertaufholung verfolgt.

## Herstellungskosten

Durch die Aufhebung von Aktivierungswahlrechten wird die handelsrechtliche Herstellungskostenuntergrenze an die steuerliche Untergrenze angeglichen. Neben den Materialeinzelkosten, den Fertigungseinzelkosten und den Sonderkosten der Fertigung zählen zukünftig die Materialgemeinkosten, die Fertigungsgemeinkosten und der Werteverzehr des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlasst ist, zu den aktivierungspflichtigen Herstellungskosten. Kosten, die unabhängig von der Erzeugnismenge anfallen, können in die Herstellungskosten eingerechnet werden, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Dies betrifft die angemessenen Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung. Vertriebskosten und

Forschungskosten dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.

## Anhebung der Schwellenwerte in den drei Größenklassen

Unternehmen werden durch Schwellenwerte in eine der drei Größenklassen – kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaft – eingestuft. Diese Schwellenwerte werden um 20 % erhöht. Von maßgeblicher Bedeutung sind die Größenklassen für die Inanspruchnahme verschiedener Befreiungen und Erleichterungen bei der Rechnungslegung bzw. der Offenlegung von Jahresabschlüssen.

■ Als klein sind künftig solche Kapitalgesellschaften zu klassifizieren, die nicht mehr als 4.840.000 € Bilanzsumme (bisher 4.015.000 €), 9.680.000 € Umsatzerlöse (bisher 8.030.000 €) bzw. 50 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt aufweisen. Von den Kriterien muss eine Kapitalgesellschaft mindestens zwei erfüllen, um als klein klassifiziert zu werden.

■ Als mittelgroß sind künftig solche Kapitalgesellschaften zu klassifizieren, die nicht mehr als 19.250.000 € Bilanzsumme (bisher 16.060.000 €), 38.500.000 € Umsatzerlöse (bisher 32.120.000 €) bzw. 250 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt aufweisen.

## Steuerabgrenzung und Ausschüttungssperre

In Bezug auf aktive latente Steuern haben Kapitalgesellschaften bisher ein Aktivierungswahlrecht. Zukünftig sind neben den passiven latenten Steuern auch die aktiven latenten Steuern in der Handelsbilanz auszuweisen. Dies betrifft nur mittelgroße und große Kapitalgesellschaften. Kleine Kapitalgesellschaften sind davon befreit. Der Ausweis der aktiven latenten Steuern ist an eine Ausschüttungssperre gekoppelt. Bei der Aktivierung der latenten Steuern sind steuerliche Verlustvorträge nur insoweit zu berücksichtigen, als eine Verlustverrechnung innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwarten ist.

## GmbH-Reform vom Bundestag verabschiedet

Am 26. Juni 2008 hat der Deutsche Bundestag das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) beschlossen. Nach Zustimmung des Bundesrates soll das Gesetz im Oktober/November 2008 in Kraft treten.

Ziel des Gesetzes ist die Beschleunigung von Unternehmensgründungen, die Erhöhung der Attraktivität der GmbH als Rechtsform sowie die Bekämpfung von Missbräuchen.

Die wichtigsten Regelungen im Überblick:

### Beschleunigung von Unternehmensgründungen

#### Erleichterung der Kapitalaufbringung und Übertragung von Gesellschaftsanteilen

■ Als Einstiegsvariante zur normalen GmbH wird insbesondere für Existenzgründer eine sog. haftungsbeschränkte Unternehmergesellschaft eingeführt. Dabei handelt es sich nicht um eine neue Rechtsform, sondern um eine GmbH, die zunächst ohne Mindeststammkapital gegründet werden kann, bei der das Mindeststammkapital dann aber durch Reduzierung der Gewinnausschüttungen nach und nach angespart werden soll.

■ Jeder Geschäftsanteil muss nur noch auf einen Betrag von mindestens einem Euro lauten (bislang muss die Stammeinlage mindestens 100 € betragen und darf nur in Einheiten aufgeteilt werden, die durch 50 teilbar sind). Damit können Geschäftsanteile künftig leichter aufgeteilt, zusammengelegt und übertragen werden.

■ Gesellschafter können künftig auch mit einer „verdeckten Sacheinlage“ ihre Verpflichtung gegenüber der Gesellschaft erfüllen. Das Gesetz sieht vor, dass der Wert der geleisteten Sache auf die Bareinlageverpflichtung des Gesellschafters angerechnet wird. Die Anrechnung erfolgt

erst nach Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister. Weiß der Geschäftsführer also von der geplanten verdeckten Sacheinlage, so darf er in der Handelsregisteranmeldung nicht versichern, die Bareinlage sei erfüllt.

### Einführung von Musterprotokollen

Für unkomplizierte Standardgründungen (u. a. Bargründung, höchstens drei Gesellschafter) werden zwei beurkundungspflichtige Musterprotokolle als Anlage zum GmbH-Gesetz zur Verfügung gestellt. Bei Verwendung des Musterprotokolls, in dem Gesellschaftsvertrag, Geschäftsführerbestellung und Gesellschafterliste in einem Dokument vereint werden, fallen zukünftig erheblich geringere Notargebühren an.

### Beschleunigung der Registereintragung

■ Bei Gesellschaften, deren Unternehmensgegenstand genehmigungspflichtig ist, wird das Eintragsverfahren vollständig von der verwaltungsrechtlichen Genehmigung abgekoppelt. Dementsprechend sind keine Genehmigungsurkunden mehr beim Registergericht einzureichen.

■ Bei Gründung von Ein-Personen-GmbHs wird künftig auf die Stellung besonderer Sicherheitsleistungen verzichtet.

■ Bei der Gründungsprüfung kann das Gericht nur noch dann Nachweise verlangen, wenn es bezüglich der ordnungsgemäßen Kapitalaufbringung erhebliche Zweifel hat. Bei Sacheinlagen wird die Werthaltigkeitskontrolle auf die Frage beschränkt, ob eine „nicht unwesentliche“ Überbewertung vorliegt.

### Erhöhung der Attraktivität der GmbH als Rechtsform

#### Verlegung des Verwaltungssitzes ins Ausland

Zum Ausgleich von Wettbewerbsnachteilen gegenüber EU-Auslandsgesellschaften soll es deutschen Gesellschaften ermöglicht werden, einen Verwaltungssitz zu wählen, der nicht notwendig mit dem Satzungssitz übereinstimmt. Deutsche Konzerne können danach zukünftig ihre Auslandstöchter in der Rechtsform der vertrauten GmbH führen.

## Mehr Transparenz bei Gesellschaftsanteilen

Nach dem Vorbild des Aktienregisters gilt künftig nur derjenige als Gesellschafter, der in die Gesellschafterliste eingetragen ist. Durch die damit transparentere Struktur der Anteileigner können Geschäftspartner der GmbH lückenlos und einfach nachvollziehen, wer hinter der Gesellschaft steht. Veräußerer und Erwerber von Gesellschaftsanteilen erhalten den Anreiz, die Gesellschafterliste aktuell zu halten.

## Gutgläubiger Erwerb von Gesellschaftsanteilen

Die Gesellschafterliste dient künftig auch als Anknüpfungspunkt für einen gutgläubigen Erwerb von Geschäftsanteilen. Wer einen Geschäftsanteil erwirbt, kann darauf vertrauen, dass die in der Gesellschafterliste verzeichnete Person auch wirklich Gesellschafter ist. Ist eine unrichtige Eintragung in der Gesellschafterliste für mindestens drei Jahre unbeanstandet geblieben, so gilt der Inhalt der Liste dem Erwerber gegenüber als richtig. Entsprechendes gilt für den Fall, dass die Eintragung zwar weniger als drei Jahre unrichtig, die Unrichtigkeit dem wahren Berechtigten aber zuzurechnen ist.

## Sicherung des Cash-Pooling

Cash-Pooling ist ein Instrument zum Liquiditätsausgleich zwischen den Unternehmensteilen im Konzern, wobei Mittel von den Tochtergesellschaften an die Muttergesellschaft zu einem Cash-Management geleitet werden. Im Gegenzug erhalten die Tochtergesellschaften Rückzahlungsansprüche gegen die Muttergesellschaft. Zukünftig kann eine Leistung der Gesellschaft an einen Gesellschafter dann nicht als verbotene Auszahlung von Gesellschaftsvermögen gewertet werden, wenn ein reiner Aktivtausch vorliegt, also der Gegenleistungs- oder Rückerstattungsanspruch der Gesellschaft gegen den Gesellschafter die Auszahlung deckt und zudem vollwertig ist. Eine entsprechende Regelung soll auch im Bereich der Kapitalaufbringung gelten, wobei hier allerdings der Rückgewähranspruch nicht nur vollwertig, sondern liquide sein muss. Zudem ist das Hin- und Herzahlen in der Anmeldung der Gesellschaft offen zu legen.

## Deregulierung des Eigenkapitalersatzrechts

Im Rahmen der erheblichen Vereinfachung und grundlegenden Deregulierung des Eigenkapitalersatzrechts wird es eine Unterscheidung zwischen „kapitalersetzenden“ und „normalen“ Gesellschafterdarlehen nicht mehr geben. Hat ein Gesellschafter der GmbH Vermögenswerte zur Nutzung überlassen, kann er künftig seinen Aussonderungsanspruch während der Dauer des Insolvenzverfahrens, höchstens für eine Zeit von einem Jahr ab dessen Eröffnung, nicht geltend machen. Dem Gesellschafter wird dafür ein finanzieller Ausgleich zugebilligt.

## Bekämpfung von Missbräuchen

■ Zu Beschleunigung der Rechtsverfolgung gegenüber Gesellschaften muss zukünftig in das Handelsregister eine **inländische Geschäftsanschrift** eingetragen werden. Dies gilt auch für Aktiengesellschaften, Einzelkaufleute, Personengesellschaften sowie Zweigniederlassungen. Wenn unter dieser Anschrift eine Zustellung faktisch unmöglich ist, wird die Möglichkeit verbessert, gegenüber juristischen Personen eine öffentliche Zustellung im Inland zu bewirken.

■ Im Falle der Führungslosigkeit der Gesellschaft werden die Gesellschafter verpflichtet, bei Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung einen **Insolvenzantrag** zu stellen. Hat die Gesellschaft keinen Geschäftsführer mehr, muss jeder Gesellschafter bei Kenntnis vom Insolvenzgrund oder von der Führungslosigkeit an deren Stelle Insolvenzantrag stellen.

■ Das an Geschäftsführer gerichtete **Verbot von Zahlungen** nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit bzw. nach Feststellung der Überschuldung wird erweitert. Es gilt zukünftig auch für Zahlungen, mit denen Geschäftsführer Beihilfe zur Ausplünderung der Gesellschaft durch die Gesellschafter

leisten und dadurch die Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft herbeiführen.

■ Die bisherigen **Ausschlussgründe für Geschäftsführer** werden um Verurteilungen wegen Insolvenzverschleppung, falscher Angaben und unrichtiger Darstellung sowie Verurteilungen auf Grund allgemeiner Straftatbestände mit Unternehmensbezug erweitert. Das gilt auch bei Verurteilungen wegen vergleichbarer Straftaten im Ausland. Außerdem haften künftig Gesellschafter, die vorsätzlich oder grob fahrlässig einer Person, die nicht Geschäftsführer sein kann, die Führung der Geschäfte überlassen, der Gesellschaft für Schäden, die diese Person der Gesellschaft zuzügelt.



### Impressum

**Herausgeber und Druck**  
DATEV eG, 90329 Nürnberg

**Herausgeber und Redaktion**  
Deutsches Steuerberaterinstitut e.V.  
Littenstraße 10, 10179 Berlin

Diese fachlichen Informationen können den zugrundeliegenden Sachverhalt oftmals nur verkürzt wiedergeben und ersetzen daher nicht eine individuelle Beratung durch Ihren Steuerberater.

Dieser Informationsbrief ist urheberrechtlich geschützt. Jede vom Urheberrecht nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf der schriftlichen Zustimmung der Herausgeber.