

Betriebs Berater

4|2017

Recht | Wirtschaft | Steuern

23.1.2017 | 72. Jg.
Seiten 129–192

DIE ERSTE SEITE

Alexander R. Zumkeller, MBA, RA

Das Weißbuch des BMAS – und was kommt jetzt?

WIRTSCHAFTSRECHT

Daniel Friedemann Fritz, RA

Besser Sanieren in Deutschland? Wesentliche Aspekte der Einpassung der Europäischen Insolvenzverordnung in das deutsche Recht | 131

Armineh Gharibian, RAin

Die neuen Regeln der ICC-Schiedsgerichtsordnung für mehr Transparenz und Effizienz von Schiedsverfahren | 136

STEUERRECHT

Prof. Dr. Jens Blumenberg, StB, und **Wulf Kring**, RA/StB

Erste Umsetzung von BEPS in nationales Recht | 151

Carolin Selig-Kraft, LL.M.

Steuerliche Fallstricke bei der Restrukturierung von Gesellschafter-Geschäftsführer-Pensionszusagen | 159

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

Dr. Martin Bünning, RA/StB

Einschränkungen der Buchwertverknüpfung bei Einbringungen nach § 21 und § 24 UmwStG | 171

ARBEITSRECHT

Tim Wybitul, RA/FAArbR, und **Lukas von Gierke**

Checklisten zur DSGVO – Teil 2: Pflichten und Stellung des Datenschutzbeauftragten im Unternehmen | 181

BMF: Änderung des § 253 HGB durch das Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften – Auswirkung auf die Anerkennung steuerlicher Organschaften

BMF, Schreiben vom 23.12.2016 – IV C 2 – S 2770/16/10002

Volltext des Schreibens: [BB-ONLINE BBL2017-178-1](#)
unter [www.betriebs-berater.de](#)

HGB § 253; AktG § 301

BB-Kommentar

„Späte Sicherheit“

PROBLEM

Die durch das Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften vom 11.3.2016 in § 253 Abs. 6 S. 2 HGB eingeführte Ausschüttungssperre führte zu der Frage, ob damit im Fall eines Gewinnabführungsvertrags auch eine Abführungssperre verbunden ist. Zu dieser für die Anerkennung der steuerlichen Organschaft wichtigen Rechtsfrage äußert sich nun das BMF mit Schreiben vom 23.12.2016.

ZUSAMMENFASSUNG

In der aktuellen Niedrigzinssituation führt die Berechnungsmethode des für Rückstellungen maßgeblichen allgemeinen Rechnungszinses (§ 253 Abs. 2 S. 1 HGB), die eine Durchschnittsbildung über die Marktzinssätze der vorangehenden sieben Jahre beinhaltet, zu immer niedrigeren Rechnungszinsen und damit zu ansteigenden Rückstellungen. Um diese v. a. hinsichtlich der Pensionsrückstellungen als schädlich angesehene Entwicklung zu verlangsamen und das aktuelle Bilanzbild der Unternehmen zu verbessern, wurde im Rahmen des o.g. Gesetzes eigens für Pensionsrückstellungen eine abweichende Zinsfestlegung getroffen. Der Durchschnitt wird bei Altersversorgungsverpflichtungen nun über zehn statt über sieben Jahre gebildet, was derzeit zu einem höheren Rechnungszins und folglich zu niedrigeren Pensionsrückstellungen als bei Anwendung des allgemeinen Rechnungszinses führt. Der Gesetzgeber sah diese Änderung aber nur als bilanzielle Erleichterung und den allgemeinen Rechnungszins weiter als den eigentlich angemessenen Zinssatz an, was zu einigen ergänzenden Regelungen in § 253 Abs. 6 HGB führte. Nach diesen muss der Unterschiedsbetrag (Abstockungsgewinn) zwischen der mit dem neuen Rechnungszins berechneten Pensionsrückstellung und einer fiktiv mit dem allgemeinen Rechnungszins berechneten Rückstellung in jedem Geschäftsjahr ermittelt und im Anhang oder unter der Bilanz angegeben werden.

Dieser Unterschiedsbetrag unterliegt ferner einer Ausschüttungssperre (§ 253 Abs. 6 S. 2 HGB), die vorschreibt, dass Gewinne nur ausgeschüttet werden dürfen, „wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags mindestens dem Unterschiedsbetrag“ entsprechen. Im Konzern besteht allerdings häufig auf Grund eines Gewinnabführungsvertrags eine Verpflichtung, den gesamten Gewinn an ein anderes Unternehmen abzuführen. Daher sieht der – auch auf die GmbH anzuwendende – § 301 AktG vor, dass ausschüttungsgesperrte Beträge nicht abgeführt zu

werden brauchen, nennt dabei aber explizit nur die in § 268 Abs. 8 HGB geregelten Ausschüttungssperren, nicht jedoch die neue Ausschüttungssperre des § 253 Abs. 6 S. 2 HGB. Fraglich war nun, ob der Abstockungsgewinn im Falle eines Gewinnabführungsvertrags entsprechend dem Gesetzeswortlaut abgeführt werden muss oder ob nicht analog zu § 301 AktG eine Abführungssperre angenommen werden muss, was aus der Gesetzesbegründung und der entsprechenden Behandlung anderer ausschüttungsgesperrter Beträge durchaus geschlossen werden könnte. Von der korrekten Durchführung des Gewinnabführungsvertrags hängt insbesondere die Anerkennung der steuerlichen Organschaft ab (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG), so dass der Interpretation des § 301 AktG beträchtliche Bedeutung zukommt.

Das BMF schließt sich in seinem Schreiben vom 23.12.2016 der Auffassung an, dass der Gesetzgeber auf die Einführung einer Abführungssperre für den Abstockungsgewinn verzichtete, indem er § 301 AktG bei der Änderung der Methode für die Berechnung des Rechnungszinses und der Einführung der Ausschüttungssperre für den Abstockungsgewinn bewusst nicht anpasste, und dass daher auch Gewinne, die durch die Neuregelung der Rechnungszinsfestlegung entstehen, abgeführt werden müssen. Die pauschale Einstellung des Abstockungsgewinns in eine Rücklage sei durch die Änderung des § 253 HGB allein nicht gerechtfertigt. Allerdings könne die Bildung einer Rücklage nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 KStG in Frage kommen, „wenn dies im Einzelfall bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründbar“ sei. Wenn die Voraussetzungen für die Bildung einer solchen Rücklage nicht vorliegen, werde jedoch „eine vor dem 23. Dezember 2016 unterlassene Abführung nicht beanstandet, wenn die Abführung des entsprechenden Abstockungsgewinns spätestens in dem nächsten nach dem 31. Dezember 2016 aufzustellenden Jahresabschluss nachgeholt“ werde.

PRAXISFOLGEN

Obwohl sich das BMF inoffiziell bereits im Frühjahr entsprechend geäußert hatte, benötigte die Abfassung des Schreibens noch überraschend viel Zeit, in der sich Unternehmen mit Gewinnabführungsverträgen darüber im Unklaren befanden, ob sie zur Abführung der Abstockungsgewinne verpflichtet sind oder ob sie die Abführung unterlassen müssen. Da die Regelung zur Ausschüttungssperre bereits ab dem Bilanzstichtag 31.1.2016 gilt, wahlweise sogar schon früher (Art. 75 Abs. 6, 7 EGHGB), mussten manche Unternehmen bereits eine Entscheidung dazu treffen. Man kann mit guten Gründen fordern, dass der Abstockungsgewinn analog zur gesetzlich geregelten Ausschüttungssperre besser auch nicht abgeführt werden sollte. Das BMF richtet sich aber nach dem Wortlaut der gesetzlichen Regelungen und verlangt seine Abführung, gewährt jedoch wegen der bisher bestehenden Unsicherheiten die Möglichkeit, eine vor dem 23.12.2016 bereits unterlassene Abführung zum nächsten Jahresabschluss nachzuholen. Um die Anerkennung der steuerlichen Organschaft nicht zu gefährden, sollten Unternehmen sich besser dieser Auffassung anschließen.

Dr. Günter Hainz ist Geschäftsführer der H²B Aktiare GmbH, München. Als IVS-Sachverständiger für betriebliche Altersversorgung berät er deutsche und internationale Unternehmen zu ihren Pensionszusagen und ähnlichen Verpflichtungen.

