

Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Fi/Ze
Tel.: +49 30 240087-43
Fax: +49 30 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

2. Mai 2016

Geplantes BMF-Schreiben zur Frage einer Abführungssperre infolge der Neuregelung des § 253 Abs. 6 HGB durch das Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften

Sehr geehrte Damen und Herren,

mit dem oben genannten Gesetz ist u. a. in § 253 Abs. 2 HGB geregelt worden, dass der für die Abzinsungen von Altersvorsorgeverpflichtungen anzuwendende Zinssatz auf der Basis eines 10-Jahresdurchschnitts zu ermitteln ist, statt wie bisher auf der Basis eines 7-Jahresdurchschnitts. Diese Änderung ist verpflichtend anzuwenden für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2015 enden, kann aber wahlweise auch bereits für Geschäftsjahre berücksichtigt werden, die nach dem 31. Dezember 2014 begonnen und vor dem 1. Januar 2016 geendet haben.

Aus der Umstellung des Zinssatzes ergeben sich Entlastungsbeträge, die nach § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB ausschüttungsgesperrt sind, sofern die frei verfügbaren Rücklagen zuzüglich Gewinnvortrag und abzüglich Verlustvortrag diesen nicht mindestens entsprechen. Besteht ein Gewinnabführungsvertrag, stellt sich die Frage, ob in Höhe eines ausschüttungsgesperrten Betrags dann ein abführungsgesperrter Betrag gegeben ist oder die Entlastungsbeträge ohne Einschränkungen an das herrschende Unternehmen abgeführt werden können.

Gegen das Bestehen einer Abführungssperre spricht der Gesetzeswortlaut, weil die Ausschüttungssperre in § 253 Abs. 6 HGB und damit nicht in dem von § 301 AktG bereits in Bezug genommenen § 268 Abs. 8 HGB geregelt und auch in § 301 AktG selbst kein Verweis auf § 253 Abs. 6 Satz. 2 HGB aufgenommen wurde. In ihrer Stellungnahme vom 12. Februar 2016 an den Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz des deutschen Bundestages hat die Bundessteuerberaterkammer darauf hingewiesen, dass in dieser Hinsicht noch Regelungsbedarf bestehen könnte.

Für das Bestehen einer Abführungssperre spräche hingegen der mit § 253 Abs. 6 HGB und der darin angeordneten Ausschüttungssperre verfolgte Gesetzeszweck. Ausweislich der Beschlussempfehlung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz wurde die *Ausschüttungssperre* vorgesehen, weil sich der betreffende Ertrag ausschließlich aus einer geänderten gesetzlichen Vorgabe und nicht aus der Geschäftstätigkeit selbst ergebe und die Neuregelung der Abmilderung der Niedrigzinsphase und nicht der Einschränkung des Vorsichtsprinzips nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB oder der Fähigkeit, die Vorsorgeversprechen zu erfüllen, diene (vgl. BT-Drs. 18/7584, S. 149). Mit denselben Erwägungen ließe sich auch eine Abführungssperre rechtfertigen, ohne welche die Entlastungsbeträge das Vermögen des abhängigen und hinsichtlich der Pensionen verpflichteten Unternehmens verlassen und darüber hinaus auch dem Vermögen des herrschenden Unternehmens – im Wege einer Ausschüttung durch dieses – entzogen werden können.

In der Fachliteratur wird diese Problematik bereits kontrovers diskutiert (vgl. Zwirner, StuB 3/2016, S. 207 ff., Freiberg, StuB 7/2016, S. 257 ff., Walter, GmbHR 7/2016, S. 354 ff., Zwirner, DStR 16/2016, S. 929 ff.).

Aus steuerlicher Sicht kommt der zutreffenden handelsrechtlichen Behandlung erhebliche Bedeutung für die Frage der „Durchführung des Gewinnabführungsvertrags“ zu. Angesichts der Gefahr, dass eine steuerliche Organschaft – ggf. auch mit einer *ex tunc*-Wirkung – nicht mehr anerkannt wird, wenn nicht der „ganze Gewinn“ oder ein den Höchstbetrag i. S. d. § 301 AktG übersteigender Gewinn von der Organgesellschaft an den Organträger abgeführt wird, benötigt die Praxis angesichts der laufenden Jahresabschlussarbeiten schnell eine Klarstellung, ob der nach § 253 Abs. 6 HGB ausschüttungsgespernte Betrag auch einer Abführungssperre unterliegt oder nicht. Vor diesem Hintergrund begrüßen wir ausdrücklich die Ankündigung eines zeitnahen BMF-Schreibens zu dieser Frage.

Wir möchten an dieser Stelle außerdem dringend dafür plädieren, in dieses BMF-Schreiben eine Nichtbeanstandungsregelung für alle die Fälle aufzunehmen, in denen innerhalb einer Organschaft vor Veröffentlichung des BMF-Schreibens eine Entscheidung über die Behandlung des ausschüttungsgespernten Betrags getroffen werden muss. Diese Fälle gibt es durchaus.

Aus der Praxis sind uns Fälle vorgetragen worden, in denen Unternehmen auf die optionale Anwendung der Neuregelung im Jahresabschluss, für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2014 begonnen und vor dem 1. Januar 2016 geendet haben, allein deshalb verzichtet haben, weil die obige Fragestellung ungeklärt ist; andere wiederum waren auf die vom Gesetzgeber ja auch gewollte Entlastung angewiesen. Unternehmen mit abweichendem Wirtschaftsjahr, bei denen das Geschäftsjahr beispielsweise am 31. Januar 2016 geendet hat, *müssen* die Neuregelung nunmehr bereits anwenden, ohne die steuerrechtlichen Konsequenzen genau abschätzen zu können. Der Jahresabschluss ist dabei – mit Ausnahme der kleinen Kapitalgesellschaft – nach § 264 Abs. 1 HGB innerhalb der ersten drei Monate des Geschäftsjahres für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen.

Die ersten Abschlüsse, bei denen diese Fragestellung virulent wird, dürften damit spätestens zum 30. April 2016 aufzustellen sein.

Der Gesetzestext selbst enthält, wie vorstehend ausgeführt, keine Abführungssperre, die Gesetzesbegründung lässt jedoch auch eine andere Lösung zu. Wenn ein Unternehmen sich heute für die eine oder die andere vertretbare Lösung entscheiden muss, darf nicht im Rahmen einer zukünftigen Außenprüfung eine nach dann vorliegenden Kenntnissen unzutreffende Entscheidung dazu führen, die ertragsteuerliche Organschaft für das betreffende Wirtschaftsjahr oder gar rückwirkend für mehrere Jahre zu versagen.

Wir bitten Sie daher dringend, eine entsprechende Nichtbeanstandungs- bzw. Übergangsregelung in das BMF-Schreiben mit aufzunehmen.

Mit freundlichen Grüßen

i. V.
Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

i. A.
Dr. Carola Fischer
Referentin