

# Risiken durch das BiMoG – Gefahr für Ausschüttung und Vertragsgestaltungen

Beeinflussung des Ausschüttungsvolumens

WP/StB Karl Petersen

München, 26. Oktober 2010

## Agenda

1. Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB
2. Abführungssperre nach § 301 Satz 1 AktG
3. Haftung des Kommanditisten
4. Gefahr der Nichtigkeit
5. Fazit

## Agenda

1. Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB
2. Abführungssperre nach § 301 Satz 1 AktG
3. Haftung des Kommanditisten
4. Gefahr der Nichtigkeit
5. Fazit

## 1. Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB

---

- Gründe für die Ausschüttungssperre
  - mit BilMoG kamen Posten in die Bilanz, die mit Unsicherheit behaftet sind und deren tatsächliche Realisierung noch aussteht
    - Problem der Objektivierbarkeit der Werte
  - Spannungsverhältnis: zunehmende Informationsfunktion versus traditionelle HGB-Bilanzierungsprinzipien (insb. Vorsichts- und Realisationsprinzip)
- außerbilanzielle Ausschüttungssperre betrifft
  - selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des AV (1)
  - Beträge i.S.v. § 246 Abs. 2 HGB (2)
  - aktive latente Steuern, soweit > als passive latente Steuern (3)

## 1. Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB

---

- Funktionsweise der Ausschüttungssperre
  - übersteigen die frei verfügbaren Rücklagen den ausschüttungsgesperreten Betrag, steht dieser Überhang zur Ausschüttung zur Verfügung
  - Höhe der Ausschüttungssperre richtet sich nach dem Bilanzansatz
  - unerheblich, ob es sich um erfolgswirksame, erfolgsneutrale oder saldierte Effekte handelt
  - Folgezeit: Fortführung der ausschüttungsgesperreten Beträge in einer Nebenrechnung
  - Verminderung des gesperrten Betrags bei Realisierung der Beträge z.B. durch Veräußerung sowie Abschreibungen

## 1. Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB

---

- frei verfügbare Rücklagen umfassen
  - andere Gewinnrücklagen
  - satzungsmäßige Rücklagen, soweit sie gem. Satzung bzw. Gesellschaftsvertrag zur Ausschüttung verwendet werden dürfen
  - frei verfügbare Kapitalrücklagen i.S.v. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB
  
- Anwendungsbereich: Kapitalgesellschaften

## 1. Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB

---

- selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (1)
  - Ausschüttungssperre betrifft insgesamt in der Bilanz angesetzte Beträge
    - abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern
  - aktivierte Entwicklungskosten i.S.d. § 255 Abs. 2a HGB sind mit Unsicherheit und Risiken behaftet (z.B. Wertermittlung, Schätzung der Nutzungsdauer) --> Ausschüttungssperre als Korrektiv
  - Änderung des Buchwerts der aktivierten immateriellen Vermögensgegenstände muss für Zwecke der Ausschüttungssperre nachvollzogen werden
    - Fortführung der Nebenrechnung in Folgejahren

## 1. Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB

---

- Zeitwertbewertung von Deckungsvermögen (2)
  - Ausschüttungssperre betrifft Beträge aus der Zeitwertbewertung von Vermögensgegenständen des Deckungsvermögens, soweit beizulegender Zeitwert am Bilanzstichtag die historischen Anschaffungskosten übersteigt
    - abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern
  - keine Verrechnung des Zeitwerts des Deckungsvermögens mit den entsprechenden Schulden (abweichend zum Bilanzansatz)
  - Betrachtung einzelner Vermögensgegenstände, d.h. keine Kompensation positiver und negativer Effekte
    - Erhöhung bzw. Verminderung der Beträge in der Nebenrechnung in Folgejahren



## 1. Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB

---

- zu verrechnende passive latente Steuern
  - Subtraktion der auf die ausschüttungsgesperreten Beträge abgegrenzten passiven latenten Steuern
  - tatsächlicher Ausweis der latenten Steuern nicht maßgebend, sondern Einbezug in die Berechnung der gesamten zukünftigen Steuerbe- bzw. -entlastung
  - mit ursprünglicher Bildung der passiven latenten Steuern wurde Jahresüberschuss bereits gemindert
    - Korrektur der ausschüttungsgesperreten Beträge um passive latente Steuern verhindert Doppelberücksichtigung
  - Folgejahre: zu korrigierende passive latente Steuern orientieren sich an den zugrunde liegenden Bilanzwerten

## 1. Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB

---

- Aktivierung latenter Steuern (3)
  - Ausschüttungssperre betrifft den Betrag, um den die ausgewiesenen aktiven latenten Steuern die passiven latenten Steuern übersteigen
  - unerheblich, ob Aktivierung erfolgswirksam oder erfolgsneutral vorgenommen wurde sowie ob Brutto- oder Nettoausweis der latenten Steuern erfolgt
  - bei Verrechnung der aktiven und passiven latenten Steuern gilt: nur Berücksichtigung der passiven latenten Steuern, die nicht bereits mit Beträgen gem. § 268 Abs. 8 HGB (immaterielle Vermögensgegenstände bzw. Deckungsvermögen) verrechnet wurden
  - Fortführung des ausschüttungsgesperreten Betrags in einer Nebenrechnung in Folgejahren

# 1. Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB

## ■ Schema zur Berechnung des maximalen Ausschüttungsbetrags

Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag gem. Gewinn- und Verlustrechnung
./. Verpflichtende Dotierung gebundener Rücklagen
+ Frei verfügbare Rücklagen
+ Gewinnvortrag
./. Verlustvortrag
= Maximaler Ausschüttungsbetrag vor Beachtung des § 268 Abs. 8 HGB
./. Gesperrter Betrag gem. § 268 Abs. 8 HGB
Betrag aus der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens
./. hierauf gebildete passive latente Steuern
+ Betrag aus der Zeitwertbewertung von Deckungsvermögen
./. hierauf gebildete passive latente Steuern
+ Betrag aus der Aktivierung latenter Steuern
./. sonstige passive latente Steuern
= Maximaler Ausschüttungsbetrag unter Beachtung des § 268 Abs. 8 HGB

## 1. Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB

---

- Konsequenzen aus der Ausschüttungssperre
  - nicht ausschüttungsfähiger Betrag wird in die Rücklagen eingestellt oder als Gewinn vorgetragen (Entscheidung fällt mit dem Gewinnverwendungsvorschlag bzw. -beschluss)
  - Behandlung frei gewordener vormals ausschüttungsgesperrter Beträge:
    - Entscheidung über Auflösung der frei verfügbaren Rücklagen liegt bei den für die Auf- und Feststellung zuständigen Organen
    - als Bestandteil des Gewinnvortrags unterliegen diese Beträge automatisch der Entscheidungskompetenz der Aktionäre bzw. Gesellschaftern bei ihrem Gewinnverwendungsbeschluss

## 1. Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB

---

- Beispiel zur Berechnung der Ausschüttungssperre: Daten
  - Jahresüberschuss: 2.400 TEUR
  - selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens i.H.v. 400 TEUR; passive latente Steuern: 120 TEUR
  - Gewinn aus der Zeitwertbewertung des Deckungsvermögens i.H.v. 200 TEUR; passive latente Steuern: 60 TEUR
  - sonstige passive latente Steuern: 50 TEUR
  - aktive latente Steuern (insb. aus einer Drohverlustrückstellung und der Bewertung der Pensionsrückstellungen): 160 TEUR
  - aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge: 150 TEUR

# 1. Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB

## ■ Beispiel zur Berechnung der Ausschüttungssperre

Jahresüberschuss		2.400 TEUR
Aktivierte Beträge nach § 248 Abs. 2 HGB	400 TEUR	
./. darauf abgegrenzte passive latente Steuern	./. 120 TEUR	
		<u>./. 280 TEUR</u>
Zeitwertbewertung nach § 246 Abs. 2 HGB	200 TEUR	
./. darauf abgegrenzte passive latente Steuern	./. 60 TEUR	
		<u>./. 140 TEUR</u>
Angesetzte aktive latente Steuern	310 TEUR (160 TEUR+150 TEUR)	
./. sonstige passive latente Steuern	./. 50 TEUR	
		<u>./. 260 TEUR</u>
Ausschüttungssperre		680 TEUR
Maximaler Ausschüttungsbetrag unter Beachtung des § 268 Abs. 8 HGB		<u>1.720 TEUR</u>

## Agenda

1. Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB
2. Abführungssperre nach § 301 Satz 1 AktG
3. Haftung des Kommanditisten
4. Gefahr der Nichtigkeit
5. Fazit

## 2. Abführungssperre nach § 301 Satz 1 AktG

---

- Abführungssperre nach § 301 Satz 1 AktG i.V.m. § 268 Abs. 8 HGB
  - Abführung der in § 268 Abs. 8 HGB genannten Beträge nur möglich, soweit die frei verfügbaren Rücklagen abzgl. eines Verlustvortrags und zuzgl. eines Gewinnvortrags den insgesamt angesetzten Beträgen mindestens entsprechen
  - Regelung zur Abführungssperre greift auch für bestehende Ergebnisabführungsverträge mit eventuell abweichenden Vereinbarungen zur Berechnung des abzuführenden Gewinns
- keine Änderung der Verlustausgleichsverpflichtung des § 302 AktG durch das BilMoG



## 2. Abführungssperre nach § 301 Satz 1 AktG

- Organschaftsverhältnisse
  - Vorliegen und tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags als wesentliche Voraussetzung für Anerkennung der ertragsteuerlichen Organschaft
    - Ansatz der Steuerlatenzen beim Organträger
  - Bruttomethode: keine Abgrenzung latenter Steuern bei Ermittlung des ausschüttungsgesperren Betrags bei der Organgesellschaft
  - Nettomethode: Einbeziehung der beim Organträger abgegrenzten latenten Steuern in die Ermittlung der ausschüttungsgesperren Beträge bei Organgesellschaft --> sinnvolle Vorgehensweise
    - Problem: Informationslage bei Organgesellschaft
  - Steuerumlageverträge: notwendige Informationen sind bekannt

## Agenda

1. Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB
2. Abführungssperre nach § 301 Satz 1 AktG
3. Haftung des Kommanditisten
4. Gefahr der Nichtigkeit
5. Fazit

### 3. Haftung des Kommanditisten

---

- Wiederaufhebung der Kommanditistenhaftung nach § 172 Abs. 4 Satz 3 HGB
  - grundsätzlich: Haftung auf Betrag der Einlage begrenzt
  - Wiederaufhebung der Außenhaftung, wenn Kapitalanteil unter den Betrag der geleisteten Einlage sinkt
  - Beträge i.S.d. § 268 Abs. 8 HGB dürfen bei Berechnung des Kapitalanteils zur Feststellung, ob eine Gewinnentnahme die Haftung wieder aufleben lässt, nicht berücksichtigt werden
    - Risiken und Unsicherheiten werden nicht von den Gläubigern der Gesellschaft getragen
  - maßgebend sind ausschüttungsgesperrte Beträge zu dem Zeitpunkt, zu dem Gewinnentnahme des Gesellschafters erfolgt

## Agenda

1. Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB
2. Abführungssperre nach § 301 Satz 1 AktG
3. Haftung des Kommanditisten
4. Gefahr der Nichtigkeit
5. Fazit

## 4. Gefahr der Nichtigkeit

---

- fehlerhafte Berechnung der relevanten Beträge i.S.d. § 268 Abs. 8 HGB kann zur Nichtigkeit des betreffenden Gewinnausschüttungsbeschlusses führen
  - zudem persönliche Regresspflichten für verantwortliche Personen möglich
- zutreffende Ermittlung des ausschüttbaren bzw. abführungspflichtigen Betrags von großer Bedeutung
- hoher Dokumentationsaufwand
- Gefahr einer fehlerhaften Anhangberichterstattung
- über die Jahre immer komplexer werdende Nebenrechnung erforderlich

## Agenda

1. Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB
2. Abführungssperre nach § 301 Satz 1 AktG
3. Haftung des Kommanditisten
4. Gefahr der Nichtigkeit
5. Fazit

## 5. Fazit

---

- Ausschüttungssperre als Ausfluss des Vorsichtsprinzips sowie des Gläubigerschutzes
- große Bedeutungszunahme der Thematik „Ausschüttungssperre“ bzw. „Abführungssperre“
- wachsendes Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz zieht wachsende Bedeutung latenter Steuern nach sich und damit die Berücksichtigung der außerbilanziellen Ausschüttungssperre
- Anhangangaben nach § 285 Nr. 28 HGB, um Entwicklung der ausschüttungsgesperren Beträge nachvollziehbar zu machen
- erheblicher Mehraufwand für die Bilanzierenden
- Gefahr der Nichtigkeit von Gewinnausschüttungsbeschlüssen steigt

- Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!
- Haben Sie noch Fragen?
  - Karl Petersen, Dipl.-Kfm., WP, StB
  - [karl.petersen@kleeberg.de](mailto:karl.petersen@kleeberg.de)
  
  - Telefon: 089 55 983-0
  - Telefax: 089 55 983-280
  
  - Weitere Informationen unter:
    - [www.kleeberg.de](http://www.kleeberg.de)





---

## Disclaimer

Die vorliegende Publikation dient der Information unserer Mandanten und Kunden sowie der interessierten Öffentlichkeit. Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert und zusammengestellt. Wir übernehmen dennoch keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Hinweise. Alle Angaben beziehen sich auf den Stand zum Zeitpunkt der Manuskriptfertigstellung. Aufgrund künftiger Entwicklungen können Änderungen eintreten. Wir übernehmen keine Verpflichtung, hierüber zu informieren. Die in diesem Dokument gegebenen Informationen beruhen auf Quellen, die wir für zuverlässig halten, jedoch nicht einer neutralen Prüfung unterzogen haben. Die Herausgeber/Autoren übernehmen keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der hierin enthaltenen Informationen. Die in dieser Untersuchung vertretenen Meinungen stellen ausschließlich die Auffassungen der Herausgeber/Autoren dar und können sich jederzeit ändern; solche Meinungsänderungen müssen nicht publiziert werden.

## Copyright-Vermerk

© 10/2010. Herausgeber dieses Werks ist die Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München. Wir weisen darauf hin, dass das Urheberrecht sämtlicher Texte und Grafiken in diesem Werk bei uns als Herausgeber und ggf. bei den Autoren liegt. Die begründeten Urheberrechte bleiben umfassend vorbehalten. Jede Form der Vervielfältigung z. B. auf drucktechnischem, elektronischem, optischem, photo-mechanischem oder ähnlichem Wege – auch auszugsweise – bedarf der ausdrücklichen, schriftlichen Einwilligung des Herausgebers und ggf. des Autors. Es ist Dritten nicht gestattet, das Werk – auch auszugsweise – zu vervielfältigen.