



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 -15  
[www.drsc.de](http://www.drsc.de) - [info@drsc.de](mailto:info@drsc.de)

Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die RIC-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte des RIC wieder. Die Standpunkte des RIC werden in den RIC Interpretationen, den RIC Anwendungshinweisen IFRS und in den Stellungnahmen (Comment Letters) des RIC ausgeführt. Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die RIC-Sitzung erstellt.

## RIC – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

<b>RIC-Sitzung:</b>	<b>38. / 15.01.2010 / 13:00 – 14:00 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>04 – Überarbeitung RIC 3 - Steuerklauseln</b>
<b>Thema:</b>	<b>Cover Note</b>
<b>Papier:</b>	<b>04_2_RIC_3(ueberarbeitet_Entwurf_2)</b>

### Entwurf 2 einer Überarbeitung des RIC 3 hinsichtlich der Behandlung von Steuerklauseln in Gesellschaftsverträgen

#### IAS 32.16A (d) – Keine weiteren Zahlungsverpflichtungen

“ ...  
(a) abgesehen von der vertraglichen Verpflichtung des Emittenten, das Instrument gegen flüssige Mittel oder einen anderen finanziellen Vermögenswert zurückzukaufen oder zurückzunehmen, ist das Instrument nicht mit der vertraglichen Verpflichtung verbunden, einem anderen Unternehmen flüssige Mittel oder einen anderen finanziellen Vermögenswert zu liefern oder mit einem anderen Unternehmen finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten zu potenziell nachteiligen Bedingungen auszutauschen, und stellt es keinen Vertrag dar, der nach Buchstabe b der Definition von finanziellen Verbindlichkeiten in eigenen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens erfüllt wird oder werden kann;“

**Fragestellung 8:** Verletzt das Entnahmerecht der Gesellschafter i.S.d. § 122 Abs. 1 HGB diese Bedingung?

20. Die Bedingung in IAS 32.16A (d) soll u.a. dazu beitragen, sog. „*structuring opportunities*“ die sich aus den Änderungen zu IAS 32 und IAS 1 ergeben könnten, einzuschränken. Bei deutschen Personengesellschaften, die dem gesetzlichen Regelmodell entsprechen, kann nicht von einer solchen unerwünschten Strukturierung ausgegangen werden.
21. Weder das gewinnunabhängige Kapitalentnahmerecht gemäß § 122 Abs. 1, 1. Fall HGB (welches gemäß § 169 Abs. 1 Satz 1 HGB nicht für Kommanditisten gilt), noch das Gewinnentnahmerecht gemäß § 122 Abs. 1, 2. Fall HGB führen im gesetzlichen Regelfall per se zu einem individuellen Auszahlungsanspruch der Gesellschafter. Vielmehr ist hierfür zunächst die Fassung des (kollektiven) Beschlusses über die Feststellung des Jahresabschlusses erforderlich. Darüber hinaus findet auch bei den Personenhandelsgesellschaften eine kollektive Gewinnverwendungsentscheidung statt. Zwar ist bei den, auch wenn bei Personenhandelsgesellschaften gesetzlich kein separater, expliziter



Gewinnverwendungsbeschluss vorgesehen, ~~wenn im Gesellschaftsvertrag in Übereinstimmung mit dem gesetzlichen Regelfall eine generell geltende Gewinnverwendungsentscheidung antizipiert ist. Dem steht jedoch nicht entgegen, dass zeitgleich mit der Feststellung des Jahresabschlusses eine ad-hoc Gewinnthesaurierung beschlossen werden kann ist.~~

22. Sofern im Gesellschaftsvertrag keine explizite Regelung zur Gewinnverwendung enthalten ist, steht es der Gesellschafterversammlung regelmäßig frei, zeitgleich mit der Feststellung des Jahresabschlusses eine ad-hoc Gewinnthesaurierung zu beschließen, ohne dass dies als Verstoß gegen vertragliche Verpflichtungen bzw. als Vertragsänderung zu interpretieren ist. Die Gesellschaft kann sich so einer Zahlungsverpflichtung dauerhaft entziehen.

Wird bei der Feststellung des Jahresabschlusses keine Rücklagenzuführung beschlossen, so ist darin implizit (konkulent) eine Bestätigung der vorweggenommenen Gewinnverwendungsentscheidung zu sehen. Demgemäß wird jeweils erst mit dem (kollektiven) Beschluss über die Feststellung des Jahresabschlusses und der Entscheidung zur Nicht-Thesaurierung ein individueller Gewinnauszahlungsanspruch entstehen. Der in diesem Falle entstandene Gewinnauszahlungsanspruch ist ab diesem Zeitpunkt als Fremdkapital auszuweisen.

Allerdings beschränkt sich das Entnahmerecht des Gesellschafters jeweils auf die Zeit bis zur Feststellung des Jahresabschlusses für das nachfolgende Geschäftsjahr. Es erlischt, wenn die Entnahme bis zu diesem Zeitpunkt nicht durchgeführt bzw. geltend gemacht wurde. Die nicht geltend gemachten Beträge verbleiben in solchen Fällen gemäß § 120 Abs. 2 HGB dauerhaft als Guthaben auf dem variablen Kapitalkonto des Gesellschafters. Sie unterliegen damit dem Entnahmeverbot des § 122 Abs. 2 HGB und sind ab diesem Zeitpunkt als Eigenkapital zu klassifizieren.

Dieses Entnahmeverbot gilt für persönlich haftende Gesellschafter sowie Kommanditisten, sofern und soweit für diese § 169 Abs. 1 Satz 2, 2. Halbsatz HGB eingreift. Besteht ein solches Entnahmeverbot für sie nicht, können Kommanditisten aufgrund eines festgestellten Jahresabschlusses für sie bestehende und nicht-thesaurierte Gewinnanteile regelmäßig jederzeit entnehmen, ohne dass es einer Zustimmung der übrigen Gesellschafter bedarf. In diesen Fällen sind die nicht gesperrten Beträge als Fremdkapital auszuweisen.

- ~~23.~~ Die Gesellschafter können jedoch von der Bestätigung der vorweggenommenen Gewinnverwendungsentscheidung in jedem Einzelfall abweichen und im Rahmen der Feststellung des Jahresabschlusses zeitgleich eine Gewinnthesaurierung beschließen. In diesen Fällen sind die Gewinnbeträge im Sinne des IAS 32 weiterhin als Eigenkapital der Personenhandelsgesellschaft zu klassifizieren.

23. Sofern dagegen eine Nichtthesaurierung im Gesellschaftsvertrag explizit vorgesehen ist, kann sich die Gesellschaft der Zahlungsverpflichtung zwar ebenfalls dauerhaft durch wiederholt gefasste anderslautende Gesellschafterbeschlüsse entziehen, jedoch ist ein solches fortdauerndes Vorgehen als Vertragsänderung zu interpretieren. Da die Beurteilung des Kriteriums des IAS 32.16A (d) auf Basis des bestehenden Gesellschaftsvertrags



zu erfolgen hat, sind in diesem Fall die Gesellschafteranteile vollständig als Fremdkapital auszuweisen.

24. Das Recht zur Entnahme der auf den Gesellschafter entfallenden persönlichen Steuern in Bezug auf den ihm zuzurechnenden Gewinnanteil ~~stellt gemäß dem unter Tz. 22 dargestellten Fall (antizipierte Gewinnausschüttung) einen Teilbetrag des als Fremdkapital ausgewiesenen Gewinnanspruchs dardes Geschäftsjahres~~ ist, sofern kein explizit im Gesellschaftsvertrag formulierter Entnahmeanspruch besteht, entsprechend dem Recht der Gesellschafter zur Gewinnentnahme zu behandeln. Insoweit gelten die Ausführungen in Tz. 21 und 22.

25. Für den Fall, dass einem Gesellschafter ein Recht zur ~~Sofern dagegen ein explizit im Gesellschaftsvertrag formulierter Anspruch auf Entnahme der auf den Gesellschafter entfallenden~~ persönlichen Steuern auf den ihm zuzurechnenden Gewinnanteil eingeräumt wurde und der Gesellschafter von diesem Recht Gebrauch macht, kommt es nicht zu einer vollständigen Thesaurierung des Gewinns. besteht, sind Steuerklauseln nur dann als unschädlich hinsichtlich der Bedingung des IAS 32.16A (d) anzusehen, wenn ein resultierender Zahlungsanspruch unmittelbar oder mittelbar von einem Gesellschafterbeschluss abhängt:

- Der Zahlungsanspruch hängt unmittelbar von einem Gesellschafterbeschluss ab, wenn das Recht zur Entnahme der auf den Gesellschafter entfallenden persönlichen Steuern explizit unter dem Vorbehalt eines Gesellschafterbeschlusses steht.
- Der Zahlungsanspruch hängt mittelbar von einem Gesellschafterbeschluss ab, wenn das Recht zur Entnahme der auf den Gesellschafter entfallenden persönlichen Steuern an eine Gewinnausschüttung anknüpft und diese ihrerseits einen (impliziten) Gesellschafterbeschluss voraussetzt (Tz. 22).

In solchen allen anderen Fällen ist der Gewinnanteil entsprechend aufzuteilen und nur die nicht zur Ausschüttung vorgesehenen Gewinnanteile als Eigenkapital auszuweisen, in denen ein Steuerentnahmerecht im Gesellschaftsvertrag explizit vorgesehen ist, ist die Bedingung des IAS 32.16A (d) verletzt.

256. Sind ~~wie oben dargestellt~~ aufgrund des Kapital- oder Gewinnentnahmerechts (Tz. 22) bzw. des Steuerentnahmerechts (Tz. 24 und 25) Beträge infolge eines (impliziten) Gesellschafterbeschlusses ab diesem Zeitpunkt als Fremdkapital zu klassifizieren, so bleibt dies für das Instrument selbst und dessen Klassifizierung als Eigenkapital unbeachtlich - eine Verletzung der Regelung des IAS 32.16A (d) liegt insoweit nicht vor.