

IMMER EINHUNDERT PROZENT

Informiert - Newsletter IV 2018



Sehr geehrte Damen und Herren,



Dr. Michael Hoheisel
Diplom-Kaufmann
Steuerberater

„Ich habe außer dem Sparbuch noch nie was gelesen!“ Unser Volksmusiker Heino gehört zu den Deutschen, die auch noch ihr Sparbuch schätzen. Über die Hälfte der deutschen Sparer verfügt über ein Sparvermögen von vier oder mehr Nettogehältern. Und hier trumpfen nicht die Schwaben auf, sondern die Hessen, die die höchsten Sparguthaben aufweisen. Während wir hier die Spitze in Europa bilden, so haben gleichzeitig 27 % der angeblich sparsamen Deutschen keinerlei Rücklagen und werden bei diesem Wert nur durch die Rumänen übertroffen. Statt auf größere Anschaffungen zu sparen, wird zunehmend das 0-Prozent-Finanzierungsangebot der Händler aufgegriffen. Schade, dass die Konsumfreude nie so lange anhält, wie die Freude der Finanzierungspartner.

Um auf die Tugend des Sparens aufmerksam zu machen, fand vor einigen Tagen der Weltspartag statt - inzwischen der 94ste. Viele von uns haben lebhaft Kindheitserinnerungen an den jährlichen Gang zur nächsten Sparkasse oder Bank. Bunte Kunststoffdosen, deren Schlüssel leider nie mit übergeben wurden, Radiergummis und Comic-Hefte vom freundlichen Schalterherren gegen den klappernden Inhalt der oft breitnasigen Vorjahresdose.

Heute alles arme Schweine? Ja, die aktuellen Zinsen wirken wirklich trostlos, aber das war auch in der Vergangenheit kaum anders. Aufgrund der Zinsen und der gleichzeitigen Inflation hat sich das Bank-Sparen langfristig noch nie wirklich gelohnt. Es geht schließlich darum, etwas auf die „hohe Kante“ zu legen. Der Spruch stammt aus dem Mittelalter: Ursprünglich gemeint waren Geheimfächer für Geld und Schmuck in alten Truhen oder herrschaftlichen Betten.

Noch heute lieben wir Deutschen unsere Münzen und wollen nach Umfragen auch daran festhalten. Immerhin, so schätzt die Bundesbank, verweilen rund 10 bis 20 Prozent der ausgegebenen Münzen in Sparschweinen, Kleingeldgläsern oder versteckt in Jackentaschen und in Ritzen der Autositze. Nur fünf bis zehn Prozent befinden sich in direktem Umlauf, da ein Großteil seinen Weg ins Ausland gefunden hat.

Solange wir zumindest noch Zugriff auf Hartgeld haben, erscheint es durchaus sinnvoll, dass dieses regelmäßig auch in die Schlitze unserer Kinder-Spardosen wandert, um ein zartes Klimpern gegen den steigenden Sofort-Konsum und für das Sparen erklingen zu lassen. Denn *„Reich wird man nicht durch das, was man verdient, sondern durch das, was man nicht ausgibt“* (Henry Ford).

Gerne informieren wir Sie heute im Folgenden über aktuelle Entwicklungen in der Rechtsprechung, die für Sie von Bedeutung sein können. Sollte ein Thema Ihr besonderes Interesse wecken, zögern Sie nicht, uns zu kontaktieren. Das Team von GKK PARTNERS steht Ihnen und Ihren Wünschen sehr gerne zur Verfügung.

Herzlichst



Dr. Michael Hoheisel
Diplom-Kaufmann
Steuerberater

Zurechnung von Dividenden beim Beteiligungsverkauf

Im Rahmen der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften werden vielfach Regelungen in Bezug auf die noch nicht ausgeschütteten Gewinne getroffen. Diese werden zivilrechtlich im Rahmen des Anteilskaufvertrags in der Regel noch dem veräußernden Gesellschafter zugerechnet. Sofern die tatsächliche Ausschüttung dieser Gewinne erst nach der Veräußerung der Anteile erfolgt, stellt sich die Frage, wem diese Dividendenzahlung steuerlich zuzurechnen ist. Gemäß der Regelung in § 20 Abs. 5 EStG sind Dividenden demjenigen zuzurechnen, der im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses Anteilseigner der Gesellschaft ist.

Insbesondere bei unterjährigen Anteilsverkäufen kann der Beschluss über die Ausschüttung der Gewinne des laufenden Wirtschaftsjahres tatsächlich erst nach Anteilsverkauf erfolgen, d. h. zu einem Zeitpunkt zu dem der Veräußerer nicht mehr Gesellschafter ist. Nach bisheriger überwiegender Auffassung waren daher solche Gewinnausschüttungen bereits dem Anteilserwerber steuerlich zuzurechnen. Beim Anteilsverkäufer stellen sie dann einen Kaufpreisbestandteil dar.

Im Sachverhalt des BFH-Urteils vom 13. März 2018 (IXR 35/16) hatten die beiden zu je 50 % beteiligten Gesellschafter A und B im Rahmen der Veräußerung der gesamten Beteiligung von A an B im Jahr 2007 vereinbart, dass die Gewinne des Jahres der Veräußerung dem Veräußerer A noch zu 50 % zustehen und diese vollständig als Dividende in 2008 an ihn ausgeschüttet werden. B verpflichtete sich, einen entsprechenden Gesellschafterbeschluss zu fassen.

Der BFH sah in diesem Fall bereits in der Regelung im Kaufvertrag einen wirksamen, vorgezogenen Gewinnverteilungsbeschluss, so dass die in 2008 zur Auszahlung gekommene Dividende noch dem veräußernden Gesellschafter A zuzurechnen war. Im Wesentlichen dürfte dieses Ergebnis darauf zurück zu führen sein, dass in der vorliegenden Konstellation alle Gesellschafter an der kaufvertraglich vereinbarten Gewinnverteilung beteiligt waren. Damit haben sich die Gesellschafter bereits im Kaufvertrag einstimmig auf eine von der Satzung abweichende Gewinnverteilung geeinigt. Der Zeitpunkt dieser Vereinbarung stellt dann auch den maßgeblichen Zeitpunkt des nach § 20 Abs. 5 EStG erforderlichen Gewinnverteilungsbeschlusses dar.

Insbesondere in Situationen in denen eine Dividende anders besteuert wird als ein Veräußerungsgewinn (z.B. im Auslandssachverhalt) ergibt sich durch diese Rechtsprechung zwar Gestaltungspotential. Allerdings enthält die BFH-Entscheidung keine allgemeinen Hinweise darauf, welche Voraussetzungen notwendig sind, um bereits den Kaufvertrag als abweichende Gewinnverteilungsabrede steuerlich anzuerkennen. Sofern alle Gesellschafter am Kaufvertrag beteiligt sind (z. B. beim Verkauf durch den Alleingesellschafter), sollte man sich aber auf die Rechtsprechung berufen können.

Dr. Michael Hoheisel
Diplom-Kaufmann
Steuerberater

Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG rückwirkend anzuwenden

Mit der Regelung des § 8c Abs. 1a KStG (sog. Sanierungsklausel) verfolgte der Gesetzgeber die Absicht, den Untergang von Verlusten im Zuge der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 8c Abs. 1 KStG zu verhindern, wenn es sich um einen Be-teiligungserwerb zum Zwecke der Sanierung der Kapitalgesellschaft handelt.

Auf Grund eines Beschlusses der EU-Kommission aus dem Jahr 2011, wonach es sich bei der Sanierungsklausel um eine unionsrechtswidrige staatliche Beihilfe handeln soll, war die Regelung aber ab Einführung zunächst suspendiert und bis zur einer Entscheidung über ihren Beihilfecharakter nicht anzuwenden.

Mit den Entscheidungen vom 28. Juni 2018 hat der EuGH nunmehr den Beschluss der EU-Kommission aus dem Jahr 2011 für nichtig erklärt. Eine unionsrechtswidrige staatliche Beihilfe liegt vor, wenn es sich dabei um eine selektive, von der allgemeinen Steuerregelung abweichende und damit den Wettbewerb verfälschende Regelung handelt. Entgegen der Ansicht der EU-Kommission, die den Untergang der Verluste nach § 8c Abs. 1 KStG als den Regelfall betrachtet hat und die Sanierungsklausel als unzulässige Ausnahme wertete, hat der EuGH dies nun umgekehrt gesehen. Demnach stellt der eigentlich gebotene Verlustvortrag den Regelfall dar und der Verlustuntergang nach § 8c Abs. 1 KStG die Ausnahmeregelung. Bei der Sanierungsklausel handelt es sich demnach um eine Rückausnahme, die unionsrechtlich unschädlich sei.

Dem Urteil folgend beabsichtigt der Gesetzgeber die rückwirkende Anwendung der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG für alle Anteilsübertragungen nach dem 31. Dezember 2007 gesetzlich festzuschreiben. Sofern die Voraussetzungen für eine Sanierung in diesem Sinne vorliegen und die zugrundeliegenden Steuerbescheide noch verfahrensrechtlich änderbar und noch nicht bestandskräftig sind, lebt die Regelung damit automatisch wieder auf und die Verlustvorträge der Gesellschaft können weiter genutzt werden.

Dr. Michael Hoheisel
Diplom-Kaufmann
Steuerberater

Keine Abfärbung durch gewerbliche Verluste

Vermögensverwaltende Personengesellschaften sind in der täglichen Praxis nicht mehr wegzudenken und finden vor allem im Immobilienbereich Anwendung. Grundsätzlich sind solche Gesellschaften steuerlich vollständig transparent und die Wirtschaftsgüter - insbesondere Immobilien - der Gesellschaft werden unmittelbar, anteilig den Gesellschaftern zugerechnet (§ 39 Abs. 2 AO). Bei natürlichen Personen stellen diese dann steuerliches Privatvermögen dar mit der Folge, dass Veräußerungsgewinne nach Ablauf der 10-jährigen Mindesthaltedauer steuerfrei vereinnahmt werden können. Allerdings ist zu beachten, dass eine zusätzliche originäre gewerbliche Tätigkeit der Personengesellschaft neben der vermögensverwaltenden Vermietung zu einer sog. gewerblichen „Infektion“ der Gesellschaft führen kann. Die gewerblichen Einkünfte infizieren alle anderen ursprünglich nicht gewerblichen Einkünfte der Gesellschaft als gewerbliche Einkünfte und haben insbesondere die Verstrickung der Wirtschaftsgüter als steuerliches Betriebsvermögen zur Folge, so dass eventuelle Veräußerungsgewinne zukünftig unabhängig von Fristen und Haltedauern der Besteuerung unterliegen würden.

Eine solche Infektion kann durch die eine Vermietung der Immobilie im Rahmen einer – in der Praxis oftmals unerkannten – Betriebsaufspaltung erfolgen, indem bspw. die Immobilie ganz oder teilweise an eine GmbH überlassen wird, die mehrheitlich den Gesellschaftern der Personengesellschaft gehört. Dabei ist es grundsätzlich unerheblich, ob die Überlassung der Immobilie entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt, d. h. allein durch die rein faktische Nutzung der Immobilie durch die GmbH der Gesellschafter, kann sich eine Betriebsaufspaltung ergeben.

In einer aktuellen Entscheidung hat der BFH (vom 12. April 2018 - IV R 5/15) eine solche Rechtsfolge in Bezug auf die Infektion der Einkünfte eingeschränkt. Demnach kann sich eine Infektion nur dann ergeben, wenn aus der Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit der Personengesellschaft positive gewerbliche Einkünfte erzielt werden. Dagegen führen negative Einkünfte nicht zu einer Umqualifizierung der übrigen vermögensverwaltenden Einkünfte der Personengesellschaft. Ob positive gewerbliche Einkünfte gegeben sind, sei auf Basis der im jeweiligen Veranlagungszeitraum erzielten Einkünfte zu beantworten.

Insbesondere in Betriebsaufspaltungsfällen kann diese Rechtsprechung positiv genutzt werden. So führen Gewinnausschüttungen der Betriebs-GmbH zwar zu „infizierenden“ gewerblichen Einkünften, da deren Anteile notwendiges (Sonder-) Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft darstellen. Wurde jedoch - wie im Urteilsfall - in den Streitjahren auf Gewinnausschüttungen verzichtet, kann durch das Ausschüttungsverhalten der Betriebs-GmbH die Abfärbewirkung gestaltet werden.

Dr. Michael Hoheisel
Diplom-Kaufmann
Steuerberater

Werbungskosten für Homeoffice bei Vermietung an Arbeitgeber - Rechtsprechungsänderung

Immer öfter verlagern Arbeitgeber die Arbeitsplätze und die Arbeitsleistungen teilweise in den häuslichen Bereich ihrer Mitarbeiter. Sofern der Arbeitgeber mit dem Mitarbeiter einen Heimbüro-Mietvertrag abschließt, können die daraus resultierenden Einnahmen beim Arbeitnehmer Arbeitslohn oder Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung darstellen. Bei der Qualifikation als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung können dann Werbungskosten geltend gemacht werden. Voraussetzung für die Zuordnung der Mietzahlungen zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist, dass das Arbeitszimmer vorrangig im betrieblichen Interesse des Arbeitgebers genutzt wird und dieses Interesse über die Entlohnung des Arbeitnehmers sowie über die Erbringung der jeweiligen Arbeitsleistung hinausgeht. Damit das Homeoffice zu einer solchen betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers wird, ist es notwendig, dass der Arbeitgeber aus betrieblichen Gründen eine von den privaten Wohnräumen des Arbeitnehmers getrennte Räumlichkeit von seinem Arbeitnehmer anmietet und ihm anschließend zur Ausübung beruflicher Tätigkeiten wieder überlässt.

Bislang galt sowohl nach der Rechtsprechung als auch nach Ansicht der Finanzverwaltung (BMF 13. Dezember 2005, BStBl I 2006, 4), dass bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit der Homeoffice-Räume davon auszugehen ist, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften, d. h. auch langfristige Werbungskostenüberschüsse konnten beim Arbeitnehmer mit anderen, positiven Einkünften verrechnet werden. Mit der Entscheidung vom 17. April 2018 (IX R 9/17) ändert der BFH allerdings seine bisherige Rechtsprechung und folgt nun der gegenteiligen Auffassung.

Vermietet der Steuerpflichtige eine Einliegerwohnung als Homeoffice an seinen Arbeitgeber für dessen betriebliche Zwecke, kann er Werbungskosten nur geltend machen, wenn eine objektbezogene Prognose die erforderliche Überschusserzielungsabsicht belegt. Nach der BFH-Rechtsprechung wird bei der Vermietung zu gewerblichen Zwecken die Absicht des Steuerpflichtigen, auf Dauer einen Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben erzielen zu wollen, nicht vermutet. Die zweckentfremdete Vermietung von Wohnraum an den Arbeitgeber zu dessen betrieblichen Zwecken hat der BFH nun erstmals als Vermietung zu gewerblichen Zwecken beurteilt.

Um in Zukunft Werbungskostenüberschüsse geltend zu machen, muss durch den Arbeitnehmer eine objektbezogene Überschussprognose, wie sie grundsätzlich für alle Gewerbeimmobilien gefordert wird, durchgeführt werden. Bei entsprechenden Ausgestaltungen droht somit auf Basis dieser Rechtsprechung, dass Verluste aus der Vermietung steuerlich nicht mehr anerkannt werden.

Dr. Michael Hoheisel
Diplom-Kaufmann
Steuerberater

Grunderwerbsteuer bei Mitveräußerung beweglicher Gegenstände

Bei dem Verkauf einer Immobilie werden auch Einrichtungsgegenstände, z. B. Küchen, Schränke, Möbel, Markisen, mitveräußert. Nachdem der Erwerb von beweglichen Gegenständen nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt, sollte aus steuerlichen Gründen der Kaufpreis auf die Immobilie und diese Einrichtungsgegenstände aufgeteilt werden. Zwar bestehen hinsichtlich der Zuordnung eines anteiligen Kaufpreises zu diesen Gegenständen gewisse Spielräume, die auch von Seiten der Finanzverwaltung zumeist akzeptiert werden. Allerdings sollte man diese nicht zu sehr ausnutzen und es empfiehlt sich hier eine halbwegs realistische Zuordnung auf Basis des tatsächlichen Zeitwerts der beweglichen Gegenstände vorzunehmen.

Zwar urteilten die Richter des Bundesfinanzhofes schon im Jahr 2009, dass das Finanzamt grundsätzlich die vereinbarten und bezahlten Anschaffungskosten für Grundstück, Gebäude und erworbene Gegenstände der Besteuerung zu Grunde zu legen hat. Doch erst Ausnahmen bestätigen die Regel. Bei einem Hausverkauf mit Kaufpreisaufteilung muss das Finanzamt die vereinbarte Aufteilung nicht berücksichtigen, wenn die Kaufpreise nur zum Schein bestimmt wurden, um hierdurch lediglich Grunderwerbsteuer zu sparen. Bestehen Anhaltspunkte für einen steuerlichen Gestaltungsmissbrauch, muss das Finanzamt darlegen und gegebenenfalls nachweisen, dass die vereinbarten Entgelte oder auch ihre Aufteilung nicht angemessen sind.

In einem aktuellen Urteil des Finanzgericht Köln, stellten die Richter zudem klar, dass weder die amtlichen Abschreibungstabellen noch Preislisten von Verkaufsplattformen für gebrauchte und ausgebaute Gegenstände geeignete Mittel sind für die Ermittlung des angemessenen Wertes der gemeinsam mit dem Grundstück verkauften Gegenstände. Im konkreten Fall wurden eine unstreitig gebrauchte, aber hochwertige und gepflegte Einbauküche mit dazugehörigen elektrischen Geräten sowie zwei Markisen verkauft. Da die normative Nutzungsdauer bereits abgelaufen war, wollte das Finanzamt die vereinbarten 9.500 Euro dem Grundstückspreis zuordnen und der Grunderwerbsteuer unterwerfen. Doch die Kläger hatten Erfolg und das Finanzamt musste den Grunderwerbsteuerbescheid korrigieren.

Sonja Kapfhammer
Master of Science
Steuerberaterin

Betriebsausgabenabzug für Aufwendungen eines Jubiläums-Wochenendes

Das Finanzgericht Münster hat mit Urteil vom 9. November 2017 entschieden, dass Aufwendungen für eine gemeinsame Jubiläumsveranstaltung eines Vereins und einer GmbH überwiegend als abzugsfähige Betriebsausgaben anzuerkennen sind.

Der Kläger ist ein Verein, der gewerbliche Einkünfte erzielt und den Zweck verfolgt, den Zusammenhalt unter kleinen und mittelständischen Betrieben zu fördern. Die Klägerin ist eine GmbH, die Betreuungsleistungen insbesondere für Mitglieder des Vereins erbringt. Im Jahr 2012 veranstalteten beide Kläger über ein Wochenende eine Jubiläumsfeier zum 25-jährigen Bestehen des Vereins. Neben der Vorstandssitzung des Vereins und der Mitgliederversammlung gab es noch eine Beachparty, eine Jubiläumsveranstaltung mit Vorträgen, einen Jubiläumsmarkt mit Gewinnspiel sowie eine Schifffahrt mit Dinner-Bufferet und der Möglichkeit, ein EM-Fußballspiel anzusehen. Die rund 450 Teilnehmer setzten sich aus Vereinsmitgliedern, externen Geschäftspartnern sowie 11 Arbeitnehmern zusammen. Die Kosten in Höhe von rund EUR 240.000,00 teilten sich die beiden Kläger und machten sie als Betriebsausgaben geltend.

Das Finanzamt behandelte Aufwendungen in Höhe von etwa EUR 140.000,00 als nicht abziehbare Geschenke bzw. Bewirtungsaufwendungen.

Dagegen findet laut dem Urteil des Finanzgerichts Münster das Betriebsausgabenabzugsverbot für Geschenke (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG) hinsichtlich des größten Teils der Aufwendungen keine Anwendung. Die Gäste haben für die auf der Veranstaltung an sie erbrachten Leistungen konkrete Gegenleistungen in Form ihrer Anwesenheit und des fachlichen Austauschs erbracht. Demgegenüber kam dem Rahmenprogramm lediglich eine untergeordnete Bedeutung zu. Dies ergibt sich gem. Finanzgericht daraus, dass laut Aussagen von Zeugen bei den Gesprächen während der gesamten Veranstaltung berufliche Themen, nicht aber die Feier als solche im Vordergrund gestanden hätten. Danach waren lediglich geringfügige Aufwendungen für eine Fotobox und einen Tischkicker (insgesamt ca. EUR 1.800,00) als nicht abziehbare Geschenke anzusehen. Die Bewirtungskosten sind i. H. v. 70 % beziehungsweise, soweit sie auf eigene Arbeitnehmer entfielen, in vollem Umfang abzugsfähig.

Insgesamt kommt es bei der Frage der Abziehbarkeit von Ausgaben für Veranstaltungen entscheidend darauf an, ob nach den Verhältnissen des Einzelfalls eine unbedeutende private Mitveranlassung vorliegt, die den vollständigen Betriebsausgabenabzug eröffnet oder aufgrund einer nur unbedeutenden beruflichen Mitveranlassung der Abzug insgesamt ausgeschlossen ist. Liegen sowohl berufliche als auch private Veranlassungsbeiträge von nicht lediglich untergeordneter Bedeutung vor, ist der beruflich veranlasste Teil zum Abzug zugelassen. Dieser ist ggf. im Schätzungswege zu ermitteln.

Clemens Hirsch
Master of Arts
Steuerberater

Berücksichtigung von Absagen im Rahmen der Ermittlung des geldwerten Vorteils bei Betriebsfeiern

Die diesjährigen Weihnachtsfeiern sind schon in Planung. Wie jedes Jahr stellt sich die Frage der steuerlichen Behandlung und deren Auswirkung in der Lohnabrechnung. Das Thema der steuerlichen Behandlung ist grundsätzlich eindeutig in § 40 EStG geregelt. Dennoch bleiben weiterhin Einzelfragen unklar.

Das Finanzgericht Köln hatte sich mit der Behandlung von Mitarbeitern zu beschäftigen, die zugesagt haben, aber am Ende nicht teilnehmen können, und ob das eine Auswirkung auf die teilnehmenden Mitarbeiter haben kann.

Nach § 19 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören zu den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit Zuwendungen des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer und dessen Begleitpersonen anlässlich von Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter (Betriebsveranstaltungen). Voraussetzung ist, dass die Teilnahme an der Veranstaltung allen Mitarbeitern des Betriebs bzw. zumindest eines Teilbetriebs oder einer Abteilung offen steht.

Es sind dabei alle Aufwendungen des Arbeitgebers inkl. Umsatzsteuer zu berücksichtigen unabhängig davon, ob sie einzelnen Arbeitnehmern individuell zurechenbar sind oder ob es sich um den rechnerischen Anteil an den Kosten der Betriebsveranstaltung handelt, die der Arbeitgeber gegenüber Dritten für den äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung aufwendet.

Gemäß dem BMF-Schreiben vom 14. Oktober 2015 ist bei der Verteilung der Kosten auf die tatsächlich anwesenden Teilnehmer abzustellen (Arbeitnehmer und Begleitpersonen). Die Kosten für Begleitpersonen sind dem jeweiligen Mitarbeiter zuzurechnen.

Soweit die Aufwendungen, die dem einzelnen Mitarbeiter zuzurechnen sind, jedoch je Betriebsveranstaltung nicht die Höhe von EUR 110 übersteigen, entsteht kein steuerpflichtiger Arbeitslohn (Freibetrag). Der Freibetrag kann pro Mitarbeiter und Jahr auf zwei Betriebsveranstaltungen angewandt werden.

In dem, dem Urteil zugrunde liegenden Sachverhalt, klagte eine GmbH, die als Teil ihrer Weihnachtsfeier 2016 einen gemeinsamen Kochkurs organisierte, zu dem alle 30 Betriebsangehörigen eingeladen worden waren. Jedem Teilnehmer stand frei, unbegrenzt Speisen und Getränke zu verzehren. Von den ursprünglich angemeldeten 27 Arbeitnehmern sagten zwei kurzfristig ab. Dies reduzierte die bereits veranschlagten Kosten in Höhe von EUR 3.052,35 (für die benötigten Lebensmittel und Getränke) durch den beauftragten Veranstalter allerdings nicht.

Im Rahmen der Lohnversteuerung ordnete die GmbH jedem der tatsächlichen Teilnehmer die Kosten zu, die bei ursprünglich angemeldeten 27 Arbeitnehmern auf

jede Person entfallen wären. Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Arbeitslohns unter Berücksichtigung des Freibetrags von EUR 110 errechnete die GmbH daher einen steuerpflichtigen Betrag von EUR 76,25 (EUR 3.052,35 / 27 Anmeldungen bzgl. Freibetrag EUR 110 x 25 Teilnehmer).

Das Finanzamt dagegen verlangte, dass ausschließlich auf die tatsächlich teilnehmenden 25 Arbeitnehmer abzustellen sei (vgl. oben BMF Schreiben v. 14. Oktober 2015), sodass sich ein höherer zu versteuernder Betrag ergab. Das Finanzamt ermittelte einen steuerpflichtigen Betrag in Höhe von EUR 302,35 (EUR 3.052,35 / 25 Anmeldungen abzgl. Freibetrag EUR 110 x 25 Teilnehmer). Hiergegen klagte die GmbH mit Erfolg.

Laut dem Kölner Finanzgericht sei es nicht nachvollziehbar, warum den Feiernden die vergeblichen Aufwendungen des Arbeitgebers für sog. „No-Shows“ zuzurechnen seien. Unter diesen „No-Show-Kosten“ sind Kosten zu verstehen, die auf die zwar angemeldeten, aber nicht teilnehmenden Arbeitnehmer entfallen. Dies gilt laut dem Urteil insbesondere im vorliegenden Streitfall, da die feiernden Mitarbeiter keinen Vorteil durch die Absage ihrer beiden Kollegen gehabt hätten. Schließlich habe nach dem Veranstaltungskonzept jeder Teilnehmer nach seinem Belieben unbegrenzt Speisen und Getränke konsumieren dürfen.

Zu beachten ist jedoch, dass das Finanzamt die zugelassene Revision beim BFH eingelegt hat (Az. VI R 31/18). Damit steht eine finale Entscheidung zu der Berechnung noch aus.

Grundsätzlich können sich Arbeitgeber in der Ermittlung des geldwerten Vorteils aufgrund einer Betriebsveranstaltung durchaus auf das Urteil des Finanzgerichts berufen und sog. „No-Shows“ zwar bei der Verteilung der Gesamtkosten nicht aber bei der Berechnung des geldwerten Vorteils berücksichtigen.

Es bleibt jedoch das Risiko, dass der BFH im Rahmen der Revision nicht das Finanzgericht, sondern die Sichtweise der Finanzverwaltung bestätigt. Damit verbundene spätere Nachzahlungen gehen zu Lasten des Arbeitgebers.

Sonja Kapfhammer
Master of Science
Steuerberaterin

Neue Heubeck Tafeln zur Bewertung von Pensionsrückstellungen

Am 20. Juli 2018 hat die HEUBECK AG erstmals die neuen Richttafeln RT 2018 G veröffentlicht. Nachdem Korrekturen erforderlich wurden, erschienen schließlich mit Datum 5. Oktober 2018 die aktuell gültigen, neuen Richttafeln. Die bislang geltenden Richttafeln RT 2005 G werden durch die neuen Richttafeln ersetzt. Auf Basis der neuen Richttafeln ist ein Anstieg der Pensionsrückstellungen in den Bilanzen zu erwarten. Grund hierfür ist insbesondere die gegenüber den zuletzt vor 13 Jahren aktualisierten Richttafeln aus dem Jahr 2005 weiter gestiegene durchschnittliche Lebenserwartung in Deutschland.

Das Thema betrifft alle Unternehmen, die in ihren Bilanzen Pensionsrückstellungen bilden, sowie Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung. Werden die Versorgungsverpflichtungen bislang schon auf der Grundlage bestandsspezifischer Tafeln bewertet, kann der Anpassungsbedarf geringer ausfallen oder sogar vollständig entfallen.

Mit Schreiben vom 19. Oktober 2018 hat nun das Bundesministerium der Finanzen (BMF) zur Anwendung der neuen Richttafeln RT 2018 G Stellung genommen. Mit diesem BMF-Schreiben werden die Heubeck Richttafeln 2018 als mit den anerkannten versicherungsmathematischen Grundsätzen im Sinne von § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG übereinstimmend anerkannt. Das BMF hat klargestellt, dass die neuen Richttafeln für die Bewertung von Pensionsrückstellungen grundsätzlich erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 20. Juli 2018 (Tag der Veröffentlichung der neuen Richttafeln) enden, anzuwenden sind. Für Wirtschaftsjahre, die vor dem 30. Juni 2019 enden, können aber alternativ auch noch weiterhin die Richttafeln 2005 G angewendet werden, d. h. erst für ab dem 30. Juni 2019 endende Wirtschaftsjahre ist die Anwendung der neuen Richttafeln verpflichtend. Der Übergang hat einheitlich für alle Pensionsverpflichtungen und alle sonstigen versicherungsmathematisch zu bewertenden Bilanzposten des Unternehmens zu erfolgen.

Der Unterschiedsbetrag, der auf der erstmaligen Anwendung der Heubeck-Richttafeln 2018 G beruht, ist laut BMF-Schreiben auf mindestens drei Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt der jeweiligen Pensionsrückstellung zuzuführen (Verteilungszeitraum). Diese Verteilung gilt bei positiven als auch bei negativen Unterschiedsbeträgen gleichermaßen. Dabei sind im Jahr der erstmaligen Anwendung (Übergangsjahr) sowie in den beiden Folgejahren Besonderheiten zu beachten. Die Grundsätze der Verteilung gelten auch bei einem Übergang des Dienstverhältnisses im Übergangsjahr und Folgejahr auf einen neuen Arbeitgeber aufgrund gesetzlicher Bestimmungen (z. B. nach § 613a BGB). Die im BMF-Schreiben enthaltene Billigkeitsregel erlaubt, dass der Unterschiedsbetrag für sämtliche Pensionsverpflichtungen eines Betriebes insgesamt als Differenz zwischen den Teilwerten nach den Heubeck-Richttafeln 2018 G und den bisherigen Rechnungsgrundlagen am Ende des Übergangsjahres und die beiden folgenden Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt wird.

Die Grundsätze dieses Schreibens gelten entsprechend für andere Verpflichtungen, die nach den Grundsätzen des § 6a EStG zu bewerten sind (z. B. Vorruhestandsleistungen).

Sandra Markgraf
Dipl.-Betriebswirtin (FH)
Steuerberaterin

Rückstellungen aus Arbeitsverhältnissen

Rückstellungen aus dem Personalbereich haben in den letzten Jahren, aufgrund Mitarbeitermotivation, -bindung sowie flexibler Arbeitsmodelle einerseits und notwendiger Personal- und Restrukturierungsmaßnahmen andererseits, zunehmend an Bedeutung gewonnen. Obwohl grundsätzlich in einem laufenden Arbeitsverhältnis die gegenseitigen Verpflichtungen des Arbeitgebers und des Arbeitnehmers ausgeglichen sind, bestehen zum Bilanzstichtag eine Reihe von Verpflichtungen für den Arbeitgeber gegenüber seinen Arbeitnehmern. Mit der Bildung von Rückstellungen zum Bilanzstichtag werden die wirtschaftlich verursachten Aufwendungen den Perioden verursachungsgerecht zugeordnet, deren finanzielle Belastung erst in zukünftigen Rechnungslegungszeiträumen zu erwarten ist.

In keinem anderen Bereich weichen die handelsrechtlichen Vorgaben von den steuerlichen Vorschriften soweit ab wie im Kontext von Personalarückstellungen. Aus diesem Grund werden nachstehend relevante Rückstellungen aus Arbeitsverhältnissen näher betrachtet, die unter den sonstigen Rückstellungen in der Bilanz auszuweisen sind:

Erfolgsprämien

Werden Arbeitnehmern **Gratifikationen, Boni, Tantieme** oder andere **Gewinnbeteiligungen** vor dem Bilanzstichtag zugesagt, ist in Handels- und Steuerbilanz eine Rückstellung zu bilden, sofern die versprochene Leistung ein zurückliegendes Verhalten des Arbeitnehmers abgelten soll. Bei Erfolgsprämien, die an zukünftige Leistungen des Arbeitnehmers und / oder Gewinne des Unternehmens anknüpfen, fehlt es dagegen an der wirtschaftlichen Verursachung, so dass die Bildung von Rückstellungen unzulässig ist. Ertragsabhängige Zuwendungen sind insofern anzusetzen, als dass der zugrunde gelegte Ertrag im abgelaufenen Geschäftsjahr bereits erzielt wurde. Bei Gratifikationen, die nur unter der Voraussetzung weiterer Betriebszugehörigkeit zu zahlen sind, ist bei der Bewertung ein Fluktuationsabschlag vorzunehmen. Beträgt der Zeitraum zwischen Zusage und Auszahlung einer Erfolgsprämie mehr als zwölf Monate, ist des Weiteren eine Abzinsung vorzunehmen.

Beispiel:

Die Alpha GmbH sagt allen zum Bilanzstichtag angestellten Mitarbeitern eine Prämie von insgesamt 1 % des Umsatzes des Geschäftsjahres zu (Gesamtprämie = 1 Mio. Euro). Die Erfolgsprämie wird jedoch erst nach fünf Jahren weiterer Betriebszugehörigkeit ausgezahlt.

*Es ist sowohl das Abzinsungsgebot als auch die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme durch Berücksichtigung der Fluktuation zu beachten. Ausgehend von einem Fluktuationsabschlag von 2,5 % ergibt sich ein Erfüllungsbetrag von 975.000 Euro (1 Mio Euro \cdot 0,025 * 1 Mio Euro). Anschließend ist dieser Betrag noch*

entsprechend der Restlaufzeit abzuzinsen (Zinssatz im Beispiel: 2,5 %): 975.000 Euro / (1 + 0,025)⁵ = 962.903 Euro.

In der Steuerbilanz ist nach den für Verbindlichkeiten geltenden Grundsätzen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen, so dass sich hier ein Rückstellungsbedarf von 975.000 Euro / (1 + 0,055)⁵ = 746.005 Euro ergibt.

Jubiläumszuwendungen

Dienstjubiläumszuwendungen sind Geld oder geldwerte Sachleistungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer, die diese bei Erreichen einer bestimmten Dauer der Zugehörigkeit zum Unternehmen erhalten. Wenn zum Bilanzstichtag hinreichend wahrscheinlich ist, dass der Arbeitnehmer bis zu seinem Dienstjubiläum im Unternehmen verbleibt und somit die Zuwendung zu leisten ist, so ist hierfür in der Handels- wie Steuerbilanz eine Rückstellung zu bilden. Die Verpflichtung zur Leistung wird dabei in den Jahren wirtschaftlich verursacht, in denen der Arbeitnehmer seine Arbeitsleistung erbracht hat. Somit sind Rückstellungen in dem Umfang zu bilden, wie die vertraglichen Anspruchsvoraussetzungen durch die vergangene Betriebszugehörigkeit bis zum Bilanzstichtag erfüllt sind. D. h. Rückstellungen für Dienstjubiläumszuwendungen werden rätierlich bis zum Zeitpunkt der Auszahlung angesammelt.

In der Handelsbilanz sind für sämtliche rechtsverbindlich zugesagten Leistungen aus Anlass von Dienstjubiläen Rückstellungen zu bilden. Bei der Bewertung ist der Wahrscheinlichkeit des vorzeitigen Ausscheidens von Arbeitnehmern durch einen anhand betrieblicher Erfahrungswerte oder eines pauschal ermittelten Fluktuationsabschlags Rechnung zu tragen. Kostensteigerungen und Abzinsung sind zudem zu berücksichtigen.

Für die Steuerbilanz sieht § 5 Abs. 4 EStG dagegen besondere Voraussetzungen für den Ansatz solcher Rückstellungen vor:

- Das Dienstverhältnis hat zum Bilanzstichtag mindestens zehn Jahre bestanden,
- das Jubiläum setzt mindestens das Bestehen eines 15-jährigen Dienstverhältnisses voraus,
- die Zusage der Jubiläumszuwendung wurde schriftlich erteilt und
- der Zuwendungsberechtigte hat seine Anwartschaft nach dem 31. Dezember 1992 erworben.

Darüber hinaus sind für die Bewertung der zugesagten Leistungen nach Steuerrecht die Wertansätze am Bilanzstichtag maßgebend (Stichtagsprinzip!). Lohnsteigerungen dürfen im Rahmen der Bewertung nur dann berücksichtigt werden, wenn diese bereits am Bilanzstichtag feststehen.

Urlaubstage/Urlaubsgeld

Für die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Gewährung von Urlaub unter Fortzahlung des Arbeitslohns bzw. Barabgeltung der nicht genommenen Urlaubstage ist in der Handels- und Steuerbilanz eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Denn wirtschaftlich verursacht ist der Urlaubsanspruch durch die erbrachte Tätigkeit des Arbeitnehmers im abgelaufenen Jahr.

Die Bewertung von Urlaubsrückstellungen erfolgt nach den allgemeinen Grundsätzen. Sie sind mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen, der sich nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung i.S. von § 253 Abs. 1 S. 2 HGB ergibt. Die Höhe der Rückstellung berechnet sich durch Division des Jahresarbeitsentgelts durch die durchschnittlichen Urlaubstage, multipliziert mit der Anzahl der noch nicht genommenen Urlaubstage. Für die Berechnung sind daher das Jahresarbeitsentgelt sowie die Jahresarbeitstage relevant, deren Definition jedoch in Handels- und Steuerrecht unterschiedlich sind.

Handelsrechtlich gehören insbesondere Bruttoarbeitslohn, Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung, ein etwaiges Urlaubsgeld sowie weitere lohnabhängige Lohnnebenkosten (bspw. Berufsgenossenschaft) und fest zugesagte Sondervergütungen (Tantiemen, Zuführungen zu Pensions- oder Jubiläumsrückstellungen) zur Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Urlaubsentgelts. Auch ein 13. Monatsgehalt und Weihnachtsgeld sind dann mitzuberücksichtigen, wenn diese jährlich einen festen Bestandteil der Bezüge darstellen. Die Finanzverwaltung zählt dagegen das Weihnachtsgeld ebenso wenig zu den berücksichtigungsfähigen Sondervergütungen wie auch Tantiemen und die Zuführungen zu Pensions- und Jubiläumsrückstellungen. Zukünftige Änderungen der Lohnbestandteile sowie Gehaltssteigerungen sind handelsrechtlich, nicht jedoch steuerrechtlich zu berücksichtigen (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. f EStG).

Auch bei der Berechnung der Jahresarbeitstage ergeben sich Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz. Während handelsrechtlich die tatsächlichen Arbeitstage (= Anzahl der Ist-Arbeitstage ./. Urlaubstage und erwarteter Krankheitstage) heranzuziehen sind, werden steuerrechtlich die regulären Arbeitstage ohne Berücksichtigung der Urlaubstage des Folgejahres herangezogen.

In der Praxis wird häufig vereinfacht handelsrechtlich mit 220 Tagen und steuerrechtlich mit 250 Tagen gerechnet.

Überstunden/Arbeitszeitkonten

Soweit Arbeitnehmer bis zum Bilanzstichtag Überstunden geleistet haben und der Ausgleich im neuen Wirtschaftsjahr erfolgt, befindet sich der Arbeitgeber im Erfüllungsrückstand und hat hierfür handels- wie steuerrechtlich eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Der Erfüllungsrückstand ist wie im Fall der

Urlaubsrückstellung zu bewerten, insb. sind die Sozialabgaben des Arbeitgebers mit einzubeziehen. Eine Saldierung des Erfüllungsrückstandes des Arbeitgebers mit Leistungsrückständen anderer Arbeitnehmer ist nach dem Grundsatz der Einzelbewertung nicht zulässig.

Abfindungen / Freistellungsvereinbarungen

Für Abfindungszahlungen (bspw. im Zusammenhang mit der Beendigung von Arbeitsverhältnissen oder im Rahmen von Sozialplanverpflichtungen) sind handelsrechtlich Rückstellungen zu bilden, wenn diese zum Bilanzstichtag aufgrund einer rechtlichen oder faktischen Verpflichtung bestehen oder hinreichend wahrscheinlich sind. Steuerrechtlich sind Rückstellungen für Abfindungszahlungen aus Aufhebungsverträgen zumindest dann verpflichtend anzusetzen, wenn der Aufhebungsvertrag zum Stichtag wirksam geschlossen wurde. Voraussetzung hierfür ist aufgrund des Schriftformerfordernisses die beiderseitige Unterschrift. Ohne schriftlichen Vertrag zum Bilanzstichtag verneint die Rechtsprechung eine Rückstellungsbildung im Hinblick auf den Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Verträge.

Trifft ein Arbeitgeber bei Kündigung eines Arbeitsvertrags die Entscheidung, auf die Arbeitsleistung eines Arbeitnehmers bis zum Ablauf der Kündigungsfrist zu verzichten (sog. Freistellung), steht für die Zeit der Kündigungsfrist der Leistung des Arbeitgebers keine Leistung des Arbeitnehmers entgegen. Der Arbeitgeber ist unter diesen Umständen verpflichtet, handelsrechtlich für die Zeit der Freistellung eine Drohverlustrückstellung zu bilden, die steuerrechtlich aufgrund § 5 Abs. 4a EStG nicht angesetzt werden kann.

Stefan Schmittner
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater
CISA, CVA

Neuer DRS 26 „Assoziierte Unternehmen“

Auf seiner Sitzung am 17. Juli 2018 hat der HGB-Fachausschuss des DRSC den DRS 26 „Assoziierte Unternehmen“ verabschiedet. Dieser wird den bisherigen DRS 8 „Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss“ ersetzen.

Der DRS 26 konkretisiert künftig die Kriterien für das Vorliegen eines assoziierten Unternehmens gem. § 311 HGB. Darüber hinaus sieht der neue Standard Regelungen zur Anwendung der Equity-Methode zur Bewertung von Beteiligungen an assoziierten Unternehmen im handelsrechtlichen Konzernabschluss vor und behandelt damit in Verbindung stehende Zweifelsfragen.

Weiterhin finden sich Ausführungen zu den Anhangangaben, die für assoziierte Unternehmen bzw. bei der Anwendung der Equity-Methode in einem Konzernabschluss zu beachten sind.

Einstufung als assoziiertes Unternehmen nach § 311 HGB

Die Einordnung eines Unternehmens als assoziiertes Unternehmen erfordert, dass eine Beteiligung nach § 271 Abs. 1 HGB besteht und tatsächlich ein maßgeblicher Einfluss auf die Geschäfts- und Finanzpolitik ausgeübt wird. Der maßgebliche Einfluss kann dabei auch widerlegbar vermutet werden. Diese widerlegbare Vermutung erfolgt bei einem (direkt oder indirekt gehaltenen) Stimmrechtsanteil von mindestens 20 %. Bei einem Stimmrechtsanteil von weniger als 20 % wird demgegenüber vermutet, dass kein maßgeblicher Einfluss vorliegt. Diese sog. negative Assoziierungsvermutung (Stimmrechte < 20 %) stellt nur einen Indikator dar, da hierbei zusätzlich zu prüfen ist, ob unter Berücksichtigung der Gesamtumstände nicht doch ein maßgeblicher Einfluss ausgeübt wird.

Das Vorliegen eines maßgeblichen Einflusses ist in diesem Zusammenhang im jeweiligen Einzelfall unter Würdigung der Gesamtumstände zu beurteilen. Dabei sind auch faktische Einflussmöglichkeiten, die sich beispielsweise aus der Gesellschafterstruktur ergeben, mit einzubeziehen. Als Indiz für einen maßgeblichen Einfluss gilt dabei etwa die Zugehörigkeit eines Konzernvertreters zu einem, die Geschäftspolitik bestimmenden, Organ des assoziierten Unternehmens.

Anwendung der Equity-Methode dem Grunde nach

Beteiligungen an assoziierten Unternehmen nach § 311 HGB sind grundsätzlich nach der Equity-Methode zu bewerten, sofern sie nicht von untergeordneter Bedeutung für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sind. Weiterhin kann unter Umständen und bei einer entsprechenden Inanspruchnahme von Wahlrechten die Equity-Methode auch bei der Bewertung von Beteiligungen an Tochter- und Gemeinschaftsunternehmen zur Anwendung kommen.

Beispielsweise bei nach § 296 HGB nicht vollkonsolidierten Tochterunternehmen findet die Equity-Methode Verwendung, wenn erhebliche und andauernde Beschränkungen der Rechte eine tatsächliche Ausübung eines beherrschenden Einflusses auf die Geschäfts- und Finanzpolitik des Tochterunternehmens unmöglich machen. Dagegen kommt etwa bei zur Weiterveräußerung erworbenen Anteilen an Tochterunternehmen eine Anwendung der Equity-Methode im Regelfall nicht in Betracht.

Bewertung nach der Equity Methode

Ausgangsbasis für die Bewertung nach der Equity-Methode ist nach § 312 HGB der jeweils letzte verfügbare Jahres- oder Konzernabschluss des assoziierten Unternehmens; der jeweilige Stichtag muss nicht zwingend mit dem Konzernabschlussstichtag des Mutterunternehmens übereinstimmen.

In der Praxis stellte sich häufig die Frage, ob diese grundlegenden Abschlüsse bei Einbeziehung bereits festgestellt oder gebilligt sein müssen. Hierzu stellt der DRS 26 wie folgt klar: Eine Feststellung oder Billigung des Jahres- oder Konzernabschlusses des assoziierten Unternehmens ist nicht zwingend erforderlich ist. Vielmehr kann der zugrundeliegende Abschluss bereits dann bei der Equity-Bewertung Verwendung finden, wenn er dem Mutterunternehmen zugänglich ist und alle wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen verbindlich getroffen wurden und bei bestehender Prüfungspflicht auch die wesentlichen Prüfungshandlungen abgeschlossen sind.

Der Abschluss, der bei der Equity-Bewertung zugrunde gelegt wird, braucht zudem nicht an die einheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden des Konzerns des Mutterunternehmens angepasst werden.

Zu beachten ist jedoch, dass die Verwendung des letzten verfügbaren Jahres- oder Konzernabschlusses im Zeitablauf stetig angewendet werden muss.

Bei der erstmaligen Anwendung der Equity-Methode sind die Anteile an einem assoziierten Unternehmen zu ihren (Konzern-) Buchwerten anzusetzen (DRS 26.33) und in einer Nebenrechnung mit dem anteiligen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens zu verrechnen. Hieraus ermittelt sich der sog. Unterschiedsbetrag 1. In einer Nebenrechnung ist der Unterschiedsbetrag 1 unter Berücksichtigung von latenten Steuern auf die darin enthaltenen stillen Reserven und Lasten sowie den verbleibenden Geschäfts- oder Firmenwert (altern. passiven Unterschiedsbetrag), dem sog. Unterschiedsbetrag 2, aufzuteilen. Hierbei wird klargestellt, dass die Aufdeckung von stillen Reserven und Lasten nicht auf den Unterschiedsbetrag 1 begrenzt ist. Dies hat zur Folge, dass sich ein positiver Unterschiedsbetrag 1 durch die Aufdeckung von stillen Reserven und Lasten auch in einen passiven Unterschiedsbetrag wandeln kann.

In den Folgejahren ist der Equity-Wertansatz um die anteiligen Eigenkapitalveränderungen zu erhöhen bzw. zu vermindern, wobei auch die aufgedeckten stillen Reserven und Lasten sowie ein ggf. verbleibender Geschäfts- oder Firmenwert oder passiver Unterschiedsbetrag fortgeführt werden. Zur Veranschaulichung der Vorgehensweise der Fortschreibung des Equity-Wertansatzes dient in der Anlage des DRS 26 ein exemplarisches Schema.

Für den Fall, dass die Equity-Fortschreibung zu einem negativen Wert führt, ist die Beteiligung an dem assoziierten Unternehmen in der Konzernbilanz mit einem Erinnerungswert anzusetzen. Eine Ausnahme stellt hierbei eine bestehende Verlustausgleichsverpflichtung dar, für die bereits im Jahresabschluss des Gesellschafters entsprechende Rückstellungen angesetzt werden müssen.

Ferner enthält der neue DRS 26 Regelungen im Hinblick auf Kapitalmaßnahmen beim assoziierten Unternehmen. Die Effekte aus verhältnismäßigen Kapitalmaßnahmen sind zum Zeitpunkt der Kapitalmaßnahme erfolgsneutral im Equity-Wert zu berücksichtigen. Bei Änderungen des zuzurechnenden anteiligen Eigenkapitals aufgrund von nicht-verhältnismäßigen Kapitalmaßnahmen ist dagegen der Teil des Änderungsbetrags, der nicht auf Einlagen des beteiligten Unternehmens beruht, zum Zeitpunkt der Kapitalmaßnahme erfolgswirksam im Equity-Wert zu berücksichtigen.

Der Regelungsinhalt des DRS 26 erstreckt sich weiterhin auf statuswahrende Auf- und Abstockungen von Anteilen an assoziierten Unternehmen sowie Vorgaben zum Wechsel der Konsolidierungsmethode.

Erstanwendung DRS 26

Der DRS 26 ist erstmalig für die Aufstellung gesetzlich vorgeschriebener sowie freiwilliger Konzernabschlüsse mit einem Geschäftsjahresbeginn nach dem 31. Dezember 2019 verpflichtend anzuwenden. Eine vorzeitige, vollumfängliche Anwendung wird nach der Bekanntmachung des BMJV empfohlen.

Für die Fortschreibung bestehender Equity-Werte sind die Neuregelungen des DRS 26 dabei prospektiv anzuwenden. Eine rückwirkende Anpassung bisheriger Equity-Wertansätze ist nicht zulässig.

Impressum

Die in dieser Mandanteninformation enthaltenen Beiträge sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand verfasst. Eine Haftung kann trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden. Die Ausführungen dienen ausschließlich der allgemeinen Information und können daher eine qualifizierte, fachliche Beratung im Einzelfall weder ganz noch teilweise ersetzen. GKK PARTNERS steht Ihnen dazu gerne zur Verfügung.

Redaktionelle Auswahl, Bearbeitung und Kontakt: Dr. Michael Hoheisel, Sonja Kapfhammer, Clemens Hirsch und Stefan Schmittner.