

Nachrichten



TOP-Thema:

Steht die umsatzsteuerliche
Organschaft auf der Kippe?



Thomas Niemann

Sehr geehrte
Leserinnen und Leser!

In letzter Zeit gab es von der umsatzsteuerlichen Organschaft Erfreuliches insoweit zu vermelden, dass auch Personengesellschaften Organgesellschaften sein können. Lesen Sie im Top-Thema dieser März-Ausgabe, warum nun die gesamte **umsatzsteuerliche Organschaft vor dem Aus** steht. Dies hätte für den Fiskus enorme Steuerausfälle zur Folge; umgekehrt könnten Unternehmen mit einer umsatzsteuerlichen Organschaft davon profitieren.

In der Rubrik Steuern folgt ein Beitrag zu einem aktuellen BFH-Urteil, nach dem künftig die **Gewinnverwendung bei Kapitalgesellschaften nicht mehr einheitlich** durchgeführt werden muss, sondern für einzelne Gesellschafter eine Ausschüttung und für andere eine Thesaurierung beschlossen werden kann. Anschließend haben wir für Sie aufgearbeitet, unter welchen Voraussetzungen die Entnahme bzw. Verwendung von selbst erzeugtem Strom steuerfrei ist. Danach geht es um **Steueränderungen**. In **Deutschland** wurden bereits zahlreiche Änderungen zur Entlastung von Geringverdienern und Arbeitnehmern aufgelegt, um die Belastungen aus gestiegenen Energiekosten und Inflation abzumildern. Weitere Steueränderungen sind zur Eindämmung der Folgen der Corona-Pandemie geplant, insbesondere die betragsmäßige und zeitliche Ausdehnung des Verlustrücktags. Anschließend folgt ein Gastbeitrag unserer **französischen** PKF-Kollegen über die

Reduzierung des dortigen **Körperschaftsteuersatzes**.

In der Rubrik Rechnungslegung und Finanzen wird die **IBOR-Reform** beleuchtet. Durch die Abschaffung des LIBOR verfügen Produkte auf der LIBOR-Basis dann eventuell über keinen gültigen Referenzzinssatz mehr, woraus sich **Bilanzierungs- und Bewertungsfragen nach HGB und IFRS** ergeben.

Wenn Gesellschafter aus Familienunternehmen ausscheiden, sind regelmäßig **Fortsetzungsklauseln** aus dem **Gesellschaftsvertrag** zu beachten, deren Wirkungen unter der Rubrik Recht analysiert werden. Bei einem Ausscheiden durch Tod kann es zu **erheblichen erbschaftsteuerlichen Belastungen** kommen, auch wenn die Nachfolger Familienangehörige sind.

Bei den die Fachbeiträge auflockernden Illustrationen setzen wir unsere Reise durch die deutschen PKF-Standorte mit einem Besuch in Braunschweig fort.

Eine informative Lektüre wünscht Ihnen

Ihr Thomas Niemann
Steuerberater



Altstadtrathaus

Titelfoto: Braunschweiger Dom St. Blasii

TOP-Thema

Steht die umsatzsteuerliche Organschaft auf der Kippe?

Inhalt

Steuern

Steht die umsatzsteuerliche Organschaft auf der Kippe? 4

Einkünfte aus Kapitalvermögen: Gespaltene und inkongruente Gewinnverwendung 5

Stromsteuer: Entnahme von selbst erzeugtem Strom ist erlaubnispflichtig 6

Geplante, teilweise rückwirkend anzuwendende Steueränderungen im Überblick 8

Weitere Senkung des französischen Körperschaftsteuersatzes im Jahr 2022 9

Rechnungslegung und Finanzen

Finanzinstrumente: IBOR-Reform mit bilanziellen Folgen nach HGB und IFRS 10

Recht

Steuerfallen bei Fortsetzungsklausel im Gesellschaftsvertrag 13

Kurz notiert

Urlaubskürzung nach Kurzarbeit zulässig 14

Schenkung an Pflegende: Schmälerung des Nachlassvermögens 15

Zuwendung an nahestehende Person gilt nicht als Spende 15

STEUERN

StB Thorsten Haake

Steht die umsatzsteuerliche Organschaft auf der Kippe?

Kürzlich sind in zwei laufenden Vorlageverfahren des BFH vor dem EuGH die Schlussanträge der Generalanwältin veröffentlicht worden. In beiden Verfahren geht es im Kern um die Frage, ob die Regelungen in § 2 UStG zur Organschaft mit dem Unionsrecht vereinbar sind. Wenn nicht, drohen dem Staat möglicherweise erhebliche Steuerausfälle.

1. Organschaft im nationalen Recht

§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG enthält die Legaldefinition der umsatzsteuerlichen Organschaft. Danach wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen

des Organträgers eingegliedert ist. Im Hinblick auf das zugrundeliegende Unionsrecht werden inzwischen unter bestimmten Voraussetzungen auch Personengesellschaften als Organgesellschaften anerkannt.

Die Rechtsfolgen einer umsatzsteuerlichen Organschaft bestehen insbesondere darin, dass die Organgesellschaften wie rechtlich unselbständige Betriebsteile behandelt werden und dass der Organträger Steuerschuldner für den gesamten Organkreis ist.

2. Vorlageverfahren des BFH

Beide Vorlageverfahren (Rs. C-141/20 und C-269/20) behandeln die Rechtsfrage, ob die zugrundeliegende Ermächtigung im Unionsrecht zur Bildung einer Organ-



Burg Dankwarderode, Burgplatz und Rathaus

schaft es erfordert, dass die Gesamtheit der Organgesellschaften (auch als „Mehrwertsteuergruppe“ bezeichnet) als Steuerschuldner behandelt wird oder ob es auch – so wie in § 2 UStG – zulässig ist, eine der Organgesellschaften als Steuerschuldner zu behandeln.

In einem der beiden Ausgangsverfahren (Az.: V R 40/19) hat sich der BFH u.a. ausdrücklich mit den möglichen fiskalischen Auswirkungen einer Unionsrechtswidrigkeit der deutschen Regelungen befasst. In dem für den Fiskus ungünstigsten Fall könnte sich dann nämlich der Organträger gegen die bisher gegen ihn ergangenen Steuerfestsetzungen zur Wehr setzen, während eine Steuerfestsetzung gegen einen fiktiven Steuerpflichtigen („Mehrwertsteuergruppe“) sowie gegen die Organgesellschaften mangels bestehender gesetzlicher Grundlagen nicht möglich wäre.

3. Schlussanträge der Generalanwältin

In ihren am 13.1.2022 bzw. 27.1.2022 veröffentlichten Schlussanträgen stellt die Generalanwältin unmissverständlich klar, dass sie die Regelungen zur Organschaft in § 2 UStG für unionsrechtswidrig hält. Dem als „Warnung“ verstandenen Hinweis des BFH auf erhebliche Steuerausfälle entgegnet sie, dass Deutschland genug Zeit gehabt habe, „die im Zusammenhang mit seiner Regelung für Mehrwertsteuergruppen festgestellten Probleme zu beheben“.

Den Ausführungen der Generalanwältin ist weiterhin zu

entnehmen, dass die Mitglieder einer „Mehrwertsteuergruppe“ selbständige Steuerpflichtige bleiben sollen und eigene Steuererklärungen abzugeben haben. Das impliziert möglicherweise auch, dass Innenumsätze als steuerpflichtig zu behandeln wären.

4. Mögliche Folgen

Wie der EuGH in den Verfahren entscheiden wird, ist nicht abschätzbar. Oftmals folgt er zwar den Ausführungen der Generalanwälte, allerdings ist dies auch nicht zwangsläufig der Fall.

Ebenfalls vollkommen offen ist aus heutiger Sicht, welche Folgen sich aus einer durchaus im Bereich des Möglichen liegenden Unionsrechtswidrigkeit der geltenden Regelungen ergeben. Soweit der Fiskus sich drohenden Steuerausfällen gegenüber sieht, wird er sicher alle Hebel in Bewegung setzen, um diese Ausfälle zu minimieren.

Empfehlung

Um mögliche Vorteile aus der EuGH-Rechtsprechung zu sichern, sollten alle Organträger prüfen, ob es sinnvoll ist, derzeit noch offene Besteuerungszeiträume verfahrensrechtlich weiterhin offen zu halten, bis Klarheit über die EuGH-Rechtsprechung und deren Folgen besteht.

StBin Elena Müller

Einkünfte aus Kapitalvermögen: Gespaltene und inkongruente Gewinnverwendung

Dass eine zeitlich disquotale und spätere inkongruente Ausschüttung (Gewinnverwendung) einer Kapitalgesellschaft an ihre Anteilseigner steuerlich anzuerkennen ist, folgt aus einem aktuellen BFH-Urteil. Bisher war lediglich eine anteilsabweichende Gewinnverteilung nicht zu beanstanden.

1. Gewinnverwendungs- und Gewinnverteilungsbeschluss

Der Gewinnverteilungsbeschluss legt fest, ob der auszuschüttende Gewinn den Gesellschaftern gemäß ihren Geschäftsanteilen oder anteilsabweichend zusteht. Per Gewinnverwendungsbeschluss entscheiden die

Gesellschafter über die Ausschüttung, die Einstellung in Gewinnrücklagen oder den Gewinnvortrag ins Folgejahr.

2. Stets zivilrechtliche Wirksamkeit erforderlich

Für die steuerliche Anerkennung von Verträgen ist immer deren zivilrechtliche Wirksamkeit maßgeblich. Im Einzelnen erfordert dies einschlägige Regelungen zur Gewinnverteilung und -verwendung in der Satzung der Kapitalgesellschaft sowie einen gesellschaftsrechtlich zulässigen Gesellschafterbeschluss.

Liegen diese Voraussetzungen vor, ist eine gespaltene/

inkongruente Gewinnverwendung steuerlich nicht zu beanstanden.

3. Einkünfte aus Kapitalvermögen und deren Zufluss

Der BFH hatte im Urteil vom 28.9.2021 (Az.: VIII R 25/19) über den Zuflusszeitpunkt und somit über den Besteuerungszeitpunkt der Gewinnanteile aus Beteiligung an einer GmbH als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu entscheiden. In dem konkreten Fall wurden die Gewinnanteile von Minderheitsgesellschaftern ausgeschüttet und der auf den Mehrheitsgesellschafter gemäß seiner Beteiligungshöhe entfallende Anteil am Gewinn dagegen in eine gesellschafterbezogene Gewinnrücklage eingestellt. Ein zivilrechtlich wirksamer Gesellschafterbeschluss lag vor.

Die Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Anteilen an der GmbH stellen bei den Anteilseignern Einkünfte aus Kapitalvermögen dar. Für den Zeitpunkt der Besteuerung ist die Verfügung des Gesellschafters über seinen Gewinnanteil, also ein konkreter, fälliger Gewinnanspruch, maßgebend.

Bei der Einstellung in eine personengebundene Gewinnrücklage steht der Zuflusszeitpunkt lt. BFH noch nicht fest. Diese Rücklage wurde als Gewinnrücklage im Eigenkapital der Gesellschaft ausgewiesen. Sie führt beim beherrschenden Mehrheitsgesellschafter nicht zum Zufluss von Kapitalerträgen, so der BFH. Denn dieser kann darüber nicht frei verfügen. Vielmehr bedarf es für die spätere Ausschüttung eines separaten Beschlusses.

Außerdem stellte der BFH klar, dass ein derartiger Gewinnverwendungsbeschluss keinen Gestaltungsmissbrauch darstellt. Denn er beruht auf anzuerkennenden wirtschaftlichen Gründen und ist weder untypisch noch unangemessen.

WP/StB Dr. Matthias Heinrich / RAin Lena Wagner

Stromsteuer: Entnahme von selbst erzeugtem Strom ist erlaubnispflichtig

Bereits seit dem 1.7.2019 ist unter bestimmten Umständen die steuerfreie Entnahme von Strom für Betreiber von Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) und hocheffizienten Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen (KWK-Anlagen) möglich. Die Voraussetzungen sollten überprüft werden, da die Hauptzollämter mit einem systematischen Abgleich des Marktstammdatenre-

4. Fazit

Interessant ist diese BFH-Entscheidung vor allem für die Kapitalgesellschaften mit heterogener Gesellschafterstruktur. So können die Gewinnanteile entsprechend der unterschiedlichen Interessen der Gesellschafter entweder im Zeitpunkt der Ausschüttung besteuert werden oder aber es lässt sich die Versteuerung durch eine Gutschrift auf einem personenbezogenen Rücklagenkonto in die Zukunft verlagern.

Dies jedoch kann auch Gefahren mit sich bringen. Da der thesaurierte Gewinn im Rahmen des Eigenkapitals auszuweisen ist, könnte im Verlustfall keine Ausschüttung erfolgen.

Hinweis

Diese jüngste BFH-Entscheidung ist darüber hinaus von weitreichender Bedeutung für Personhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften, die nach § 1a KStG zur Körperschaftbesteuerung optieren. Die vor dem Optieren bestandenen Gesellschafterkonten werden im Zeitpunkt der erstmaligen Optionsausübung zusammengefasst als steuerliches Einlagekonto der Gesellschaft ohne Aufteilung auf die einzelnen Gesellschafter festgestellt. Nunmehr können aus dem laufenden Gewinn – analog den vor dem fingierten Formwechsel bestandenen Gesellschaftereigenkapitalkonten – personenbezogene Rücklagenkonten gebildet werden. Diese können zu einem späteren Zeitpunkt per separatem Beschluss oder bei Rückoption gesellschafterbezogen ausgeschüttet werden.

gisters begonnen haben und die Betreiber um Meldung ihrer Anlagen bittet.

1. Hintergrund

Nach dem Stromsteuergesetz unterliegt Strom der Stromsteuer. Die Stromsteuer beträgt 20,50 € für eine



Megawattstunde. Sie ist eine Verbrauchsteuer und entsteht u.a. mit der Entnahme zum Selbstverbrauch oder durch Leistung an Letztverbraucher. Die Stromsteuer entsteht jedoch nicht, wenn Strom von der Steuer befreit ist.

2. Steuerfreier Strom

Von der Stromsteuer befreit ist u.a. Strom, der aus erneuerbaren Energieträgern (PV-Anlagen) oder in hocheffizienten KWK-Anlagen mit einer elektrischen Nennleistung von bis zu 2 MW erzeugt wird und im räumlichen Zusammenhang zur Anlage (d.h. im Umkreis von max. 4,5 km) zum Selbstverbrauch entnommen oder an Letztverbraucher geleistet wird.

3. Erlaubnis zur Entnahme von steuerfreiem Strom

Für die Entnahme von steuerfreiem Strom bedarf es einer Erlaubnis, wobei die Art der Erlaubnis von der Nennleistung der Anlage abhängt. Ist die steuerfreie Entnahme nicht allgemein erlaubt, muss eine förmliche Einzelerlaubnis beantragt werden, um die Stromsteuerbefreiung in Anspruch nehmen zu können. Liegt diese nicht vor, muss der erzeugte Strom versteuert werden. Größenabhängig ist wie folgt zu differenzieren:

(1) PV-Anlagen bis zu 1 MW und KWK-Anlagen mit einer Nennleistung bis zu 50 kW: Der Betreiber benötigt für die Entnahme von steuerbefreitem Strom keine Erlaubnis, da die Entnahme allgemein erlaubt ist (sog. allgemeine Erlaubnis).

(2) PV-Anlagen und KWK-Anlagen mit einer Nennleistung von über 1 MW bzw. 50 kW bis zu 2 MW: Betreiber benötigen für die Entnahme von steuerbefreitem Strom eine sog. förmliche Erlaubnis, um den Strom stromsteuerfrei entnehmen zu dürfen. Die Erlaubnis ist beim zuständigen Hauptzollamt zu beantragen.

Fazit

Somit müssen Betreiber von PV-Anlagen und KWK-Anlagen mit einer Nennleistung von über 1 MW bzw. 50 kW bis zu 2 MW ihre Anlage beim zuständigen Hauptzollamt melden, da sie nur in diesem Fall Strom steuerfrei entnehmen können. Andernfalls ist die Entnahme steuerpflichtig und die Steuer ist zu entrichten.

WP/StB Daniel Scheffbuch / Luca Gallus

Geplante, teilweise rückwirkend anzuwendende Steueränderungen im Überblick

Am 23.2.2022 hat die Regierungskoalition aufgrund steigender Energiekosten, Inflation und des Russland-Ukraine-Konflikts ein „Entlastungspaket“ aufgelegt. Weiterhin wurde am 16.2.2022 ein Regierungsentwurf für ein viertes Corona-Steuerhilfegesetz beschlossen. Die wichtigsten Änderungen werden im Folgenden dargestellt.

1. Steueränderungen im Entlastungspaket

- » **Wegfall der EEG-Umlage:** Die Umlage bei den Strompreisen entfällt zum 1.7.2022.
- » **Höherer Werbungskostenpauschbetrag:** Rückwirkende Erhöhung zum 1.1.2022 um 200 € auf 1200 €.
- » **Höherer Grundfreibetrag:** Das Existenzminimum bei der Einkommensteuer wird rückwirkend zum 1.1.2022 um 363 € auf 10.347 € angehoben.
- » **Höhere Pendlerpauschale:** Ab dem 21. km des Arbeitswegs sind nun rückwirkend zum 1.1.2022 38 ct pro km ansetzbar (statt bisher 35 ct pro km).
- » **Einmalige Bezuschussung:** Bezieher von Arbeitslosengeld II, Grundsicherung und Sozialhilfe erhalten eine Einmalzahlung von 100 €.
- » **Kinder-Sofortzuschlag:** Von Armut betroffene Kinder erhalten ab dem 1.7.2022 monatlich einen Sofortzuschlag von 20 €.
- » **Einmaliger Heizkostenzuschuss:** Alleinlebende Wohnungsbezieher erhalten im Sommer einen Zuschuss von 135 € (Zwei-Personen-Haushalte von 175 €); für jedes weitere Haushaltsmitglied erhöht sich der Zuschuss um jeweils 35 €. Bafög-Empfänger wie Studierende und Azubis erhalten einen Zuschuss von 115 €.
- » **Erhöhung des Mindestlohns:** Zum 1.6.2022 steigt der Mindestlohn von bisher 9,82 € auf 10,45 €. In einem zweiten Schritt soll er ab dem 1.10.2022 auf 12,00 € angehoben werden.



2. Geplante Änderungen im Corona-Steuerhilfegesetz

Bereits im Wege des dritten Corona-Steuerhilfegesetzes war der steuerliche Verlustrücktrag für die Jahre 2020 und 2021 auf einen Betrag von bis zu 10 Mio. € bzw. bei Zusammenveranlagung von Ehegatten 20 Mio. € erhöht worden. Dadurch konnten Verluste in das Jahr 2019 zurückgetragen und dort mit positiven Einkünften verrechnet werden. Entgegen der Erwartung, dass ab 2022 wieder der alte Gesetzestext für den steuerlichen Verlustrücktrag angewandt wird, soll die erweiterte Verlustrechnung nun bis Ende 2023 verlängert werden.

Vor den Anpassungen durch die vorangegangenen Corona-Steuerhilfegesetze konnten in der Vergangenheit Verluste stets nur in das dem Verlustjahr vorangegangene Jahr zurücktragen werden (einjähriger Verlustrücktrag). Ab 2022 wird der Verlustrücktrag dauerhaft auf zwei Jahre ausgeweitet und ermöglicht damit den Verlustrücktrag in die unmittelbar vorangegangenen beiden Jahre.

Zudem sollen einige befristet eingeführte Regelungen verlängert werden:

- » Die steuerliche Förderung der steuerfreien Zuschüsse zum Kurzarbeitergeld wird um drei Monate verlängert und gilt damit für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 29.2.2020 beginnen und vor dem 1.7.2022 enden.
- » Die bestehende Regelung zur Homeoffice-Pauschale wird um ein Jahr bis zum 31.12.2022 verlängert.

- » Die Investitionsfristen für Reinvestitionen nach § 6b EStG und steuerliche Investitionsabzugsbeträge nach § 7g EStG, die in 2022 auslaufen, werden um ein weiteres Jahr verlängert.
- » Die Möglichkeit zur degressiven Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wird um ein Jahr verlängert, d.h., dass sie auch für die im Jahr 2022 angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter anwendbar sein soll.
- » Die Frist für die Abgabe der Steuererklärungen für das Jahr 2020 wird (in beratenen Fällen) um weitere drei Monate bis zum 31.8.2022 verlängert. Für die Erklärungen der Jahre 2021 und 2022 soll die Frist in beratenen Fällen um vier bzw. zwei Monate verlängert werden, wodurch die Abgabefrist für Erklärungen aus 2021 auf den 30.6.2023 fällt.

Hinweis

Ferner ist noch folgende Neuregelung im Gesetzespaket enthalten: Vom Arbeitgeber aufgrund bundes- oder landesrechtlicher Regelungen an in bestimmten Einrichtungen – insbesondere Krankenhäusern – tätige Arbeitnehmer gewährte Sonderleistungen zur Anerkennung besonderer Leistungen während der Corona-Krise werden bis zu einem Betrag von 3.000 € steuerfrei gestellt.

Stéphane Schwedes, Expert-Comptable et Commissaires aux Comptes /
Carole Darbès, Avocate en droit fiscal

Weitere Senkung des französischen Körperschaftsteuersatzes im Jahr 2022

Für das Jahr 2022 gilt in Frankreich ein Körperschaftsteuersatz von 25% für alle Unternehmen. Damit ist die seit 2016 schrittweise durchgeführte Körperschaftsteuersenkung von einem ursprünglichen Satz von 33,33% in diesem Jahr zum Abschluss gebracht worden.

1. Ausnahmen können für KMU gelten

Für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) gilt ein ermäßigter Steuersatz: Unternehmen, deren Umsatz 10 Mio. € nicht überschreitet, haben einen Körperschaft-

steuersatz von 15%, wenn deren Gewinn nicht höher als 38.120 € ist. Darüber hinaus gehende Gewinne sind mit einem Steuersatz von 25% zu versteuern.

Um von dem ermäßigten Steuersatz profitieren zu können, muss das Kapital der Gesellschaft voll eingezahlt sein und die Gesellschaft bzw. die französische Betriebsstätte der Gesellschaft sich zu mindestens 75% im direkten oder indirekten Besitz von natürlichen Personen befinden – sofern ein Gruppen-Konzernumsatz von 10 Mio. € nicht überschritten wird.

2. Kein abweichender Steuersatz trotz 250-Mio-€ Schwelle

Der Steuersatz für Unternehmen mit einem Mindestumsatz von 250 Mio. € betrug im Jahr 2021 27,50%. Unternehmen mit einem Umsatz von unter 250 Mio. € unterlagen im Jahr 2021 einem Steuersatz von 26,50%.

Der jetzige Steuersatz (gilt ab dem 1.1.2022) beträgt 25% für alle Unternehmen unabhängig vom Umsatz.

3. Sonstiges

Unternehmen, deren Körperschaftsteuer 763 T€ übersteigt, unterliegen für den Teil der Steuer über dieser Grenze einem Solidaritätszuschlag i.H. von 3,3% der Steuerlast.

Der Gewerbeertragsteuersatz (Contribution sur la Valeur Ajoutée des Entreprises – kurz CVAE) wurde ab dem 1.1.2021 von 1,5% auf 0,75% der Wertschöpfung eines Unternehmens (handelsrechtliches Ergebnis vor Steuern + Personalaufwand + Miete + Abschreibungen + sonstige Steuern + Zuführung zu Rückstellungen und Wertberichtigungen + Zinsaufwendungen) reduziert.

4. Rechenbeispiel

In einem Rechenbeispiel, in dem das steuerliche Ergebnis $\frac{1}{4}$ der unternehmerischen Wertschöpfung beträgt, liegt die Gewerbeertragsteuer trotz Senkung wirtschaftlich gesehen bei 3% vom Ergebnis ($0,75\% / \frac{1}{4}$). Insgesamt liegt in diesem Beispiel der Gesamtertragsteuersatz bei 28,825% ($25\% + 3,25\%$).

RECHNUNGSLEGUNG & FINANZEN

WPin Julia Hörl / Sebastian Vor

Finanzinstrumente: IBOR-Reform mit bilanziellen Folgen nach HGB und IFRS

Im Rahmen der Reform der Leitzinssätze (IBOR-Reform) wurden der LIBOR und der EONIA abgeschafft. Dies hat nicht nur Auswirkungen auf die betreffenden Finanzinstrumente, sondern auch auf die damit einhergehende bilanzielle Erfassung. Produkte auf LIBOR-Basis haben dann eventuell das Problem, dass sie zum Bilanzstichtag über keinen gültigen Referenzzinssatz verfügen und somit die Bilanzierung schwierig wird.

1. Hintergrund der Reform

Auf den internationalen Finanzmärkten spielen Referenzzinssätze wie der LIBOR (London Interbank Offered Rate) und der EURIBOR (Euro Interbank Offered Rate) eine wesentliche Rolle bei Transaktionen zwischen verschiedenen Banken. Kredite, Derivate, Wertpapiere und Bankanlagen mit einer variablen Zinskomponente werden regelmäßig an den aktuellen, schwankenden Referenzzins angepasst.

Da diese Leitzinssätze als manipulationsanfällig und als intransparent gelten, wurde mit der EU-Benchmark-Verordnung (BMR) aus dem Jahr 2016 beschlossen, dass derartige Leitzinssätze durch transparente und weniger manipulationsanfälligerer Nachfolger, sog. risikofreie Zins-

sätze (Risk Free Rates – RFR – oder auch Alternative Reference Rates – ARR), abgelöst werden sollen.

Bei dieser Reform geht es allerdings nicht darum, neue Zinssätze zu implementieren, sondern darum, die Methode der Ermittlung von Referenzzinssätzen transparenter zu gestalten. Dabei kann es dann zu Auswirkungen auf die Bilanzierung von Finanztiteln nach HGB und IFRS kommen, wenn zum Stichtag kein neuer Referenzzinssatz für den jeweiligen Finanztitel vertraglich vereinbart wurde. Darauf haben die Standardsetter entsprechend reagiert.

2. Anpassungen im IFRS-Regelwerk

Das IASB hat die Auswirkungen der Änderung der Referenzzinssätze auf die Rechnungslegung in zwei Phasen unterteilt. In der ersten Phase ab September 2019 wurden die Bilanzierungsfragen, die im Vorfeld der Ablösung bestanden (z.B. die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen), behandelt. Die zweite Phase betrifft Fragestellungen zum Zeitpunkt der Ablösung der Referenzzinssätze.

Zu diesem Zweck fand am 13.1.2021 das EU-Endorsement für die Änderungen der IAS 39, IFRS 9 und IFRS 7



Bibliothek der HBK

statt, dessen Änderungen für Geschäftsjahre, die am 1.1.2021 begonnen haben, Anwendung finden. Weiter wurden auch der IFRS 4 und der IFRS 16 mit Bezug auf finanzielle Vermögenswerte, finanzielle Verbindlichkeiten und Leasingverbindlichkeiten angepasst.

Ziel dieser Änderungen ist es, dass bilanzielle Sicherungsbeziehungen trotz der bestehenden Unsicherheiten über die Reform eines Referenzzinssatzes fortbestehen können. Entsprechend gelten die Änderungen im Regelwerk nur für Sicherungsbeziehungen, die unmittelbar von einer Umstellung des Referenzzinses betroffen sind, sowie für die Auflösung von Cashflow-Hedge-Rücklagen, um ein Recycling in der Gewinn- und Verlustrechnung zu vermeiden.

Das IASB hat in diesem Zusammenhang eine begrenzt gültige Ausnahme erlassen, wonach ein Unternehmen davon ausgehen kann, dass das „Highly-probable“-Kriterium nach IFRS 9 bzw. IAS 39 auch für Cashflow-Hedges Anwendung findet, bei denen der Referenzzinssatz durch einen alternativen Referenzzinssatz ersetzt wird. Dies ist dann der Fall, wenn die zukünftig gesicherten Cashflows „höchstwahrscheinlich“ (highly probable) sind.

Sofern es noch nicht zu einer Vertragsanpassung der

jeweiligen Hedge-Beziehung gekommen ist, in der ein neuer Referenzzinssatz zugrunde gelegt wird, kann es durch den Tausch eines Referenzzinssatzes in einer Hedge-Beziehung Schwierigkeiten der retropektiven Beurteilung nach IAS 39 geben. Zu diesen Schwierigkeiten kommt es dann, wenn eine Effektivität der Hedge-Beziehung in der Bandbreite von 80% bis 125% nicht mehr nachgewiesen werden kann. Diese Bedingung nach IAS 39 wurde wegen der damit verbundenen Unsicherheit durch das IASB für betroffene Hedge-Beziehungen ausgesetzt, bis die Unsicherheit mit Vertragsanpassung eliminiert ist.

Führt eine Änderung des Referenzzinssatzes zu geänderten vertraglichen Cashflows, ist der Buchwert der betreffenden Finanzinstrumente nicht anzupassen oder auszubuchen, sondern der Effektivzinssatz zu aktualisieren. Dies führt dazu, dass nicht unmittelbar ein Gewinn oder Verlust erfasst wird. Diese Erleichterung gilt nur für Änderungen in direkter Folge der IBOR-Reform.

3. Anpassungen nach HGB

Die mit der IBOR-Reform verbundenen Änderungen in der handelsrechtlichen Rechnungslegung beziehen sich auf originäre variabel verzinsliche Finanzinstrumente, freiste-

hende Derivate und Bewertungseinheiten nach § 254 HGB.

Der Referenzzinssatz ist ein wesentliches Merkmal von variablen Finanzinstrumenten. Sofern sich die anderen wesentlichen Merkmale nicht ändern, ändert sich der Charakter als variabel verzinsliches Finanzinstrument nicht. Weiter bleibt das rechtliche und wirtschaftliche Eigentum eines variabel verzinslichen Finanzinstruments durch die Änderung des Referenzzinssatzes bei dem Bilanzierenden unverändert, wodurch sich letztendlich keine Änderung der Bilanzierung von variabel verzinslichen Finanzinstrumenten ergibt.

Freistehende Derivate, die nicht als Bewertungseinheiten i.S. des § 254 HGB einbezogen werden, müssen nach den Grundsätzen für schwebende Geschäfte grundsätzlich nur bilanziert werden, soweit aus ihnen ein Verlust droht. Eine Änderung des Referenzzinssatzes, an den die variable Seite eines Derivats gebunden ist, hat dabei keine Auswirkung auf die Bildung einer Drohverlustrückstellung.

Eine Bewertungseinheit ist nach IDW RS HFA 35 bei Wegfall des Grundgeschäfts und/oder des Sicherungsinstruments aufzulösen. Eine Änderung des Referenzzinssatzes führt weder zu einer Fälligkeit noch zu einem

Abgang des Grundgeschäfts und/oder des Sicherungsinstruments. Auswirkungen auf die Sicherungsabsicht ergeben sich aus der Änderung eines Referenzzinssatzes ebenfalls nicht. Somit bleibt die Bewertungseinheit auch nach Änderung des Referenzzinssatzes bestehen.

4. Auswirkungen auf die Anhangangaben

Für jeden Referenzzinssatz, der für das Unternehmen relevant ist, müssen folgende Angaben getätigt werden:

- » Art und Ausmaß der Risiken im Zusammenhang mit der IBOR-Reform,
- » Fortschritt des Unternehmens bezüglich des Übergangs auf alternative Referenzzinssätze und
- » Darstellung des Übergangsprozesses auf die neuen Referenzzinssätze.

Für Sicherungsinstrumente, bei denen die Umstellung auf neue Referenzzinssätze noch aussteht, werden quantitative Angaben (etwa Nominalbeträge) erwartet, getrennt nach:

- » nicht-derivaten finanziellen Vermögenswerten,
- » nicht-derivaten finanziellen Verbindlichkeiten,
- » derivativen Finanzinstrumenten

Kommt es durch die Änderung des Referenzzinssatzes



Stadtviertel an der Ocker

zu etwaigen Ausgleichszahlungen, sind für diese Zahlungen Rechnungsabgrenzungsposten nach § 250 HGB zu bilden und im Anhang zu erläutern.

5. Fazit

Mit der IBOR-Reform erhöhen sich die dokumentarischen und prozessualen Anforderungen an Unternehmen, die an Referenzzinssätze gekoppelte Finanzinstrumente halten. Diese sind unternehmensindividuell zu würdigen.

Unerwünschte Effekte der IBOR-Reform auf die Finanzbuchhaltung konnten durch temporäre Anpassungen der

Regelungsgrundlagen abgefangen werden. Durch diese Anpassungen ist es möglich, etwaige bilanzielle Konsequenzen zutreffend zu berücksichtigen und im Vorfeld genau abzuschätzen.

Ausblick

Ggf. schon ab 2025 soll auch der EURIBOR ersetzt werden. Dann ist das Thema auch für Finanzprodukte relevant, die bislang auf den EURIBOR zurückgreifen.

RECHT

RA/StB Frank Moormann

Steuerfallen bei Fortsetzungsklausel im Gesellschaftsvertrag

Gesellschaftsverträge enthalten regelmäßig Bestimmungen für den Fall des Todes eines Gesellschafters (Nachfolgeklauseln). Diese Bestimmungen haben grundsätzlich Vorrang vor den testamentarischen Regelungen eines Gesellschafters. Insoweit gilt also: Gesellschaftsrecht geht vor Erbrecht. Die Formulierung der Nachfolgeklausel kann aber auch erbschaftsteuerliche Konsequenzen haben, wie die nachfolgende Analyse einer BFH-Entscheidung nachdrücklich zeigt.

1. Sachverhalt: Gesellschaftsvertrag mit Fortsetzungsklausel

Im Urteilsfall war die Gesellschafterin einer gewerblich tätigen Personengesellschaft verstorben und der Gesellschaftsvertrag enthielt eine sog. Fortsetzungsklausel. Diese besagte, dass ein verstorbener Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheidet und die Gesellschaft nur mit den übrigen Gesellschaftern fortgesetzt wird. Den Erben, die hier gleichzeitig auch die verbliebenen Gesellschafter waren, stand vertragsgemäß eine Abfindung zu, die sogar höher war als der Wert des Anteils der Verstorbenen.

2. Erbschaftsteuerliche Behandlung

Die erbschaftsteuerlichen Folgen einer solchen Konstellation hat der BFH im Urteil vom 8.6.2021 (Az.: II R 2/19) wie folgt klargestellt:

- » Die Rechtsnachfolger erben nicht den Gesellschaftsanteil, da noch die Verstorbene aus der Gesellschaft ausscheidet. Sie erben den Abfindungsanspruch, der zum erbschaftsteuerpflichtigen Erwerb von Todes wegen gehört. Hierbei handelt es sich um eine Kapitalforderung gegen die Gesellschaft, die mit dem Nennwert anzusetzen ist.
- » Die Abfindungsforderung gehört zum Privatvermögen der Erben. Dies gilt auch, wenn die Erben zugleich die verbliebenen Mitgesellschafter sind. Die erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen können diesbezüglich daher nicht zur Anwendung kommen.
- » Den verbleibenden Gesellschaftern wächst die Beteiligung des verstorbenen Gesellschafters anteilig an. Dies kann eine steuerpflichtige Schenkung auf den Todesfall sein. Allerdings gilt dies nur dann und soweit die zu zahlende Abfindung geringer ist als der Steuerwert des Anteils – was vorliegend nicht so war, aber üblicherweise so sein dürfte. Hierfür könnten die Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen grundsätzlich genutzt werden.
- » Aufgrund der „zu hohen“ Abfindung wollten die Erben hier umgekehrt einen negativen Anwachsungserwerb geltend machen und mit der steuerpflichtigen Abfindung verrechnen. Dem erteilte das Gericht jedoch

unter Verweis auf die eindeutige Gesetzesregelung eine Absage.

Hinweis: Es gilt die generelle Empfehlung, darauf zu achten, dass die Regelungen im Gesellschaftsvertrag und im Testament aufeinander abgestimmt sind. Dabei

sollten auch die Steuerfolgen im Blick behalten werden. So wäre es im beschriebenen Fall deutlich günstiger gewesen, wenn der Gesellschaftsvertrag einen Übergang des Anteils auf die Erben zugelassen hätte, da dann die Verschonungsregelungen zur Anwendung gekommen wären.

KURZ NOTIERT

Urlaubskürzung nach Kurzarbeit zulässig

Zum Urlaubsanspruch nach Inanspruchnahme von Kurzarbeit hat kürzlich das Bundesarbeitsgericht (BAG) eine Entscheidung getroffen, die arbeitgeberfreundlich ausgefallen ist.

Das BAG hatte im Urteil vom 30.11.2021 (Az.: 9 AZR 225/21) über eine an drei Tagen pro Woche im Verkauf arbeitende Mitarbeiterin zu entscheiden. Im Jahr 2020 war sie wiederholt auf „Kurzarbeit null“ gesetzt. Im April, Mai und Oktober wurde sie durchgängig auf diesen Status gesetzt, im November und Dezember arbeitete sie nur an insgesamt fünf Tagen. Deshalb war der Arbeitgeber der Auffassung, ihr stünden für das Jahr 2020 wegen

der Kurzarbeit nur 11 1/2 Tage Urlaub statt der üblichen 14 Tage zu. Das sah die Arbeitnehmerin nicht ein und klagte.

Das BAG urteilte, dass der Arbeitgeber bei der Kürzung sämtliche Kurzarbeitstage ohne Arbeitspflicht berücksichtigen darf. Die aufgrund einzelvertraglich vereinbarter Kurzarbeit ausgefallenen Arbeitstage seien weder nach nationalem Recht noch nach Unionsrecht den Zeiten mit Arbeitspflicht gleichzustellen.

Ergebnis: Dem Arbeitnehmer kann demnach bei „Kurzarbeit null“ ein Teil des Urlaubsanspruchs gekürzt werden.



Der Braunschweiger Löwe

Schenkung an Pflegende: Schmälerung des Nachlassvermögens

Wenn nahe Angehörige zu Lebzeiten intensiv gepflegt werden, besteht die Möglichkeit, den Pflegenden Geschenke zuzuwenden, die das Erbe desjenigen schmälern, dem der Gegenwert dieses Geschenks sonst zugekommen wäre.

In dem zum LG Koblenz gelangten Fall (Urteil vom 18.11.2021, Az.: 1 O 222/18, noch nicht rechtskräftig) hatte ein Ehepaar im Jahr 1996 ein Testament errichtet, in dem es sich zunächst wechselseitig zu Alleinerben und die drei gemeinsamen Kinder zu Schlusserben eingesetzt hat. Darüber hinaus war verfügt, dass ein Sohn ein Grundstück als Erbe erhalten sollte. Nach dem Tode des Ehemanns schenkte die überlebende Erblasserin ihren Miteigentumsanteil an dem Grundstück, das eigentlich testamentarisch für den Sohn vorgesehen war, allerdings ihrer Tochter. Darüber hinaus wurde ein lebenslanges unentgeltliches Wohnrecht für das Grundstück im Grundbuch eingetragen. Nach dem Tod der Mutter stritten

die Geschwister folglich über die Rechtmäßigkeit dieser Schenkung. Der Bruder forderte von seiner Schwester die Übertragung des Grundstücks an ihn sowie die Bewilligung der Löschung des Wohnrechts.

Das LG hat die Klage des Bruders allerdings abgewiesen. Denn ein Anspruch besteht laut Gericht nur dann, wenn die Mutter als Erblasserin die Schenkung ausschließlich zur Beeinträchtigung des Erbes des Sohns vorgenommen hätte, es sich somit um eine missbräuchliche Verfügung gehandelt hätte. Hiervon könne nicht ausgegangen werden, da die Erblasserin im Eigeninteresse gehandelt hatte.

Ergebnis: Nach erfolgter Beweisaufnahme ist das Gericht zu dem (noch nicht rechtskräftigen) Ergebnis gelangt, dass die Tochter sowohl vor der Übertragung als auch im Gegenzug für die Schenkung Pflegeleistungen in erheblichem Umfang erbracht habe.

Zuwendung an nahestehende Person gilt nicht als Spende

Über den Zusammenhang von Spendenabzug und Zuwendungen an nahestehende Personen entschied kürzlich der BFH. Aufgrund der Tatsache, dass diese nicht als Spende gelten, können sich verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) ergeben.

Im Beschluss vom 13.7.2021 (Az.: I R 16/18) hatte der BFH über Gestaltungen von der Kunst zugewandten Eheleuten zu entscheiden. Diese hatten – als alleinige Stifter – eine gemeinnützige Stiftung gegründet. Die Stiftung sollte Kunstwerke pflegen und sie u.a. als Dauerleihgabe an städtische Galerien und Museen überlassen. Auf diese Weise sollte der Zweck einer Förderung von Kunst und Kultur erfüllt werden.

Damit die Stiftung ihrer Aufgabe nachkommen konnte, spendeten die Eheleute ihrer Einrichtung zahlreiche wertvolle Kunstwerke und machten diese Zuwendungen in ihrer persönlichen Einkommensteuererklärung als Spenden geltend. Neben der Stiftung hatten beide Ehegatten auch eine (nicht gemeinnützige) Kapitalgesellschaft, die wiederum selbst Eigentümerin von Kunstwerken war.

Die Eheleute veranlassten die GmbH, auch deren Kunstgegenstände an die Stiftung in Form von Spenden zu übereignen. Hierfür stellte die Stiftung entsprechende Spendenbelege aus, damit die GmbH die Zuwendungen in ihrer Körperschaftsteuererklärung geltend machen konnte.

Ein Betriebsprüfer der GmbH beurteilte die Lage allerdings anders. Diese Zuwendungen seien keine Spenden im herkömmlichen Sinne, sondern verdeckte vGA an die Eheleute. Die hiergegen gerichtete Klage hatte weder vor dem zuständigen Finanzgericht Köln noch vor dem BFH Erfolg. Nach Auffassung der Richter kann eine vGA auch vorliegen, wenn der Vermögensvorteil nicht an die Gesellschaft selbst, sondern an diesen nahestehende (auch juristische) Personen geht. Dabei sei die Stiftung unzweifelhaft als nahestehende Person zu identifizieren.

Ergebnis: Eine vGA liege hier vor, da die Stiftung nur so ihren eigentlichen Zweck verfolgen konnte und nicht etwa nur geringe Geldbeträge – wie fremde Dritte sie auch spenden – zugewendet wurden.

BONMOT ZUM SCHLUSS

„Ein guter Arbeitstag beginnt mit Zielen.“

Götz Werner, 5.2.1944 – 8.2.2022, deutscher Unternehmer, Gründer und Aufsichtsratsmitglied des Unternehmens dm-drogerie markt und 35 Jahre lang dessen Geschäftsführer. Werner war zudem Gründer der Initiative „Unternimm die Zukunft“ für ein bedingungsloses Grundeinkommen.

Impressum

PKF WULF GRUPPE | www.pkf-wulf-gruppe.de

PKF WULF & PARTNER Partnerschaft mbB

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ·
Steuerberatungsgesellschaft
Stuttgart | info@pkf-wulf.de

PKF WULF BURR KG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ·
Steuerberatungsgesellschaft
Weissach | info@pkf-burr.de

PKF WULF EGERMANN oHG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ·
Steuerberatungsgesellschaft
Balingen | info@pkf-egermann.de

PKF WULF ENGELHARDT KG

Steuerberatungsgesellschaft
Augsburg | info@pkf-engelhardt.de

PKF WULF KURFESS KG

Steuerberatungsgesellschaft
Stuttgart | info@pkf-kurfess.de

PKF WULF NIGGEMANN WANDEL GmbH & Co. KG

Steuerberatungsgesellschaft
Rottweil | info@pkf-niggemann.de

PKF WULF RAGER KG

Steuerberatungsgesellschaft
Stuttgart | Kirchheim | info@pkf-rager.de

PKF WULF SCHÄDLER BEY GmbH & Co. KG

Steuerberatungsgesellschaft
Singen | info@pkf-schaedler.de

PKF WULF WÖBNER WEIS GmbH & Co. KG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ·
Steuerberatungsgesellschaft
Freudenstadt · Bondorf |
zentrale@pkf-woessner-weis.de

Anfragen und Anregungen an die Redaktion bitte an: pkf-nachrichten@pkf.de

Die Inhalte der PKF* Nachrichten können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte der PKF Nachrichten dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen. Soweit innerhalb der PKF Fachnachrichten rechtliche Themen dargestellt sind, liegt die Verantwortlichkeit bei den Rechtsanwälten, die im PKF-Netzwerk tätig sind.

*PKF WULF GRUPPE ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF WULF GRUPPE übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen anderer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf-wulf-gruppe.de einsehbar.

„PKF“ und das PKF-Logo sind eingetragene Marken, die von PKF International und den Mitgliedsunternehmen des PKF International Network verwendet werden. Sie dürfen nur von einem ordnungsgemäß lizenzierten Mitgliedsunternehmen des Netzwerks verwendet werden.