

PERSONALAUFWAND ODER DOCH KEIN PERSONALAUFWAND?

Steuerliche Konsequenzen aus dem BMF-Schreiben vom 27. November 2013 für die Mitarbeiterbeteiligung über eigene Anteile

Von Dr. Bob Neubert und Jens Otto

Angesichts des Fachkräftemangels in bestimmten Branchen sehen sich immer mehr Unternehmen dazu veranlasst, neben einer attraktiven Vergütung und guten Arbeitsbedingungen auch Beteiligungen am Unternehmen anzubieten, um die Mitarbeiter langfristig zu binden. Die Art der Unternehmensbeteiligung hängt letztlich von der Rechtsform des Unternehmens und von der Frage ab, inwieweit der wirtschaftliche und der steuerliche Aufwand gerechtfertigt sind. Eine Variante für Unternehmen, die in Rechtsform einer Körperschaft – etwa einer GmbH oder einer Aktiengesellschaft – gekleidet sind, ist die Ausgabe eigener Anteile. Das sind Geschäftsanteile, die eine Kapitalgesellschaft an sich selbst hält. Die steuerlichen Konsequenzen dieser Variante erfordern Beachtung.

Zunächst ist die Ausgabe der Anteile steuerlich zu qualifizieren. Die Mitarbeiter erhalten die Anteile im Rahmen ihres Dienst- bzw. Arbeitsvertrags, quasi im Rahmen eines Tauschgeschäfts. Dabei veräußert das Unternehmen praktisch die eigenen Anteile. Allerdings erfolgt die Veräußerung ohne tatsächlichen Liquiditätsfluss, da der Mitarbeiter keine Geldzahlung an das Unternehmen leistet. Vielmehr handelt es sich um einen abgekürzten Zahlungsweg. Der Arbeitslohn stellt hier in Höhe des Verkehrswerts der ausgegebenen Anteile Personalaufwand



Papier, das Erleuchtung bringen soll, aber einer ungewissen Richtung folgt.

dar, der direkt gegen die Kapitalkonten verbucht wird. Allerdings folgt mancher Vertreter der Finanzverwaltung dieser Ansicht nicht. Demnach soll der Abzug des Personalaufwands entweder vollständig versagt oder zumindest auf den Buchwert der Anteile beschränkt werden. Auf der Ebene des Mitarbeiters soll hingegen immer eine Lohnbesteuerung auf den Verkehrswert der eigenen Anteile vorgenommen werden.

Steuerliche Konsequenzen für den Fall der Qualifizierung als Veräußerung

Nachfolgend stellen wir die steuerlichen Konsequenzen entsprechend der obengenannten vorherrschenden Meinung dar. Gehen wir von einer Veräußerung aus, dann ergeben sich die steuerlichen Konsequenzen aus dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 27. November 2013 (BStBl 2013 I, S. 1615) bezüglich der handels- und steuerrechtlichen Behandlung für den Erwerb eigener Anteile. Demnach gilt Folgendes:

- Handelsrechtlich wurde mit der Einfügung des § 272 Abs. 1a und 1b HGB klargestellt, dass eigene Anteile als Eigenkapital auszuweisen sind, dass sie aber in der Bilanz vom „Gezeichneten Kapital“ abgesetzt dargestellt werden müssen. Eine Aktivierung ist somit nicht möglich. ➤

- Werden diese Anteile nunmehr veräußert, kommt es innerhalb der Bilanz zu keinem Aktivtausch, sondern es liegt eine Kapitalerhöhung vor. Die ausgegebenen eigenen Anteile werden somit wieder dem „Gezeichneten Kapital“ zugerechnet.
- Steuerlich wird dieser Schritt ebenfalls nachvollzogen. Somit kommt es bei der Veräußerung von eigenen Anteilen zu keiner Besteuerung von stillen Reserven auf der Ebene des ausgebenden Unternehmens.

Die steuerliche Behandlung bei der Ausgabe der Anteile als Arbeitslohn lässt sich an einem Beispiel veranschaulichen. Dabei hat die X GmbH ein „Gezeichnetes Kapital“ von 100.000 Euro. Hierin sind 10.000 Euro eigene Anteile enthalten. Die eigenen Anteile haben einen Verkehrswert von 20.000 Euro. Des Weiteren besteht eine Gewinnrücklage in Höhe von 50.000 Euro. Die eigenen Anteile sollen an einen Mitarbeiter ausgegeben werden.

Bilanz vor Ausgabe der eigenen Anteile		
Aktiva	Passiva	
Div. Aktiva:	Gezeichnetes Kapital:	
140.000 EUR		100.000 EUR
	Eigene Anteile:	$\frac{10.000 \text{ EUR}}{90.000 \text{ EUR}}$
	Gewinnrücklage:	50.000 EUR
140.000 EUR		140.000 EUR

Buchungstechnische Abwicklung der Ausgabe		
Zunächst ist der Personalaufwand zu erfassen:		
Personalaufwand 20.000 EUR an	Gezeichnetes Kapital	10.000 EUR
	Gewinnrücklage	10.000 EUR

Unter der Annahme, dass in diesem Geschäftsjahr keine weiteren Geschäftsvorfälle angefallen sind, führt der Personalaufwand in der Folge zu einem Jahresfehlbetrag von 20.000 Euro.

Bilanz im Jahr der Ausgabe der eigenen Anteile		
Aktiva	Passiva	
Div. Aktiva:	Gezeichnetes Kapital:	
140.000 EUR		100.000 EUR
	Gewinnrücklage:	60.000 EUR
	Jahresfehlbetrag:	$\frac{20.000 \text{ EUR}}$
140.000 EUR		140.000 EUR

Steuerliche Folgen beim Unternehmen: Die Ausgabe der eigenen Anteile an den Mitarbeiter führt beim Unternehmen zu keiner steuerlichen Belastung bezüglich der in den Anteilen enthaltenen stillen Reserven. Hier im Beispiel: 20.000 Euro Verkehrswert abzüglich 10.000 Euro Nennwert = 10.000 Euro stille Reserven. Der Personalaufwand ist nach herrschender Meinung ergebniswirksam als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Steuerliche Folgen beim Mitarbeiter: Beim Mitarbeiter liegt ein Lohnzufluss in Höhe des Verkehrswerts der eigenen Anteile vor. In unserem Beispiel sind es 20.000 Euro. Dieser Lohnzufluss ist die Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer. In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass die Ausgabe der eigenen Anteile lohnsteuerlich einen Sachbezug darstellt. Insofern lässt sich unter gewissen Voraussetzungen eine Pauschalierung der Lohnsteuer vornehmen, also die Übernahme der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber als weiteres Add-on.

Auslegung der Finanzverwaltung

Fraglich ist, ob die Finanzverwaltung der beschriebenen vorherrschenden Meinung folgen wird, denn die Ansichten über die Hingabe eigener Anteile und deren steuerliche Behandlung gehen zum Teil weit auseinander. Bislang wurden zwei abweichende, fiskalisch geprägte Auffassungen von Vertretern der Finanzverwaltung bekannt, die zu folgenden Ergebnissen führen würden:

- Teile der Finanzverwaltung vertreten die Ansicht, dass die Hingabe aus steuerlicher Sicht nur zu Buchwerten – in unserem Beispiel 10.000 Euro – erfolgen soll, so dass auf der Ebene der Kapitalgesellschaft ein Personalaufwand lediglich in Höhe des Buchwerts der eigenen Anteile entstände.
- Des Weiteren besteht die Auffassung, dass die Abgabe der Anteile anstelle eines Personalaufwands zu einem Anteilsverlust bei der Kapitalgesellschaft in Höhe des Buchwerts führen würde. Dieser Verlust ist nach § 8b KStG nicht abzugsfähig. Die Anteilshingabe wäre demnach vollständig ohne Auswirkung auf den steuerlichen Gewinn der Kapitalgesellschaft. ➤

Um den vollständigen, in der Handelsbilanz gebuchten Personalaufwand als abziehbare Betriebsausgabe sicherzustellen, wäre in zwei Schritten vorzugehen. Zunächst müsste dem Mitarbeiter der Verkehrswert der eigenen Anteile in Form einer Barauszahlung zukommen. Gleichzeitig verpflichtet sich der Mitarbeiter, mit diesem Geld anschließend der Gesellschaft die Anteile abzukaufen. Unter der Voraussetzung, dass sich die Mitarbeiterbeteiligung weiter nach den Grundsätzen der vorherrschenden Meinung durchführen lässt, sind steuerliche Konsequenzen überschaubar. Die Vorteile gegenüber einem „tatsächlichen Erwerb“ sind ein Betriebsausgabenabzug des Personalaufwands, keine Besteuerung stiller Reserven und keine Notwendigkeit eines Liquiditätsflusses. Doch der mangelnde Liquiditätsfluss ist ein Nachteil bei der Eigenkapitalquote. Effektiv liegt eine Bilanzverkürzung vor. Angesichts divergierender Einzelmeinungen in der Finanzverwaltung ist ein steuerliches Restrisiko dieser Gestaltung – beschränkt auf die mögliche Verweigerung des Betriebsausgabenabzugs bei den Personalkosten – nicht auszuschließen. ◀



Dr. Bob Neubert,
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater sowie Gesellschafter, BANSBACH GMBH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft

bob.neubert@bansbach-gmbh.de
www.bansbach-gmbh.de



Jens Otto,
Steuerberater und Prokurist, BANSBACH GMBH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft

jens.otto@bansbach-gmbh.de
www.bansbach-gmbh.de



16. MCC-KONGRESS

Versicherungs
wirtschaft

Zukunftsmarkt

ALTERSVORSORGE

2015

- Aktuelle Entwicklungen in einem dynamischen Markt -

24. und 25. Februar 2015 in Berlin



Frühbucher Bonus:
Jetzt bis zu € 300,- sparen!

Deutscher bAV-Preis 2015
Jetzt teilnehmen!



Informationen unter www.deutscher-bav-preis.de

Medienpartner:

finanzwelt

personalmagazin

proontra

**versicherungs
magazin**

portfolio

**Absolut
research**

Mit freundlicher Unterstützung von:

ERGO

TOWERS WATSON

Fidelity

Große politische Diskussionsrunde:

CDU

CSU

DIE LINKE.

SPD

**BÜNDNIS 90
DIE GRÜNEN**

Tagungsvorsitz und Moderation:



Prof. Dr. Dr. h.c.
Bert Rürup
Präsident, Handelsblatt Research Institute



Dr. Thomas Jasper
Leiter Retirement Solutions, Towers Watson

Dinner Speaker:



Jürgen Trittin
MdB,
BÜNDNIS90/
DIE GRÜNEN

Ihre Experten:



Jörg Asmussen
Staatssekretär,
Bundesministerium für Arbeit und Soziales



Dr. Axel Reimann
Direktor,
Deutsche Rentenversicherung Bund



Heribert Karch
Vors. d. Vorstandes, aba
Arbeitsgemeinschaft f. betriebl. Altersversorgung e.V., Geschäftsf. MetallRente



Prof. Dr. Michael Heise
Chefwirtschaftswirt,
Allianz Gruppe

U.V.a.

MCC - The Communication Company · +49 (0) 2421/12177-14 · jack@mcc-seminare.de · www.zukunftsmarkt-altersvorsorge.info